

UiO : **Det juridiske fakultet**

# Vedlikehold av driftsmiddel.

Kandidatnummer: 727

Leveringsfrist: 25.4.2013

Antall ord: 17 576



## Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>DRIFTSMIDDEL .....</b>	<b>1</b>
2.1	Tilknytningen .....	1
2.1.1	Arbeidsinntekt .....	2
2.1.2	Kapitalinntekt .....	2
2.1.3	Avgrensningen mot gjenstander som brukes privat .....	3
2.2	Om forholdet til 6-1 .....	5
2.3	Objektet .....	6
<b>3</b>	<b>INNLEDENDE OM GRENSENE VEDLIKEHOLD/PÅKOSTNING, VEDLIKEHOLD/ENDRINGSARBEIDER OG VEDLIKEHOLD/NYANSKAFFELSE .....</b>	<b>9</b>
3.1	Betydningen av og utgangspunktet for grensene .....	9
3.2	Fremstillingen videre .....	10
3.3	Samspillet med § 6-1 .....	10
3.4	Forholdet til avskrivninger .....	11
3.5	Er det et krav om at utgiften må være hensiktsmessig eller nødvendig? .....	12
<b>4</b>	<b>GRENSEN MELLOM VEDLIKEHOLD OG PÅKOSTNING.....</b>	<b>15</b>
4.1	Innledende .....	15
4.2	Vedlikeholdsvurderingens objektive side.....	16
4.2.1	Der det har vært en standardforbedring siden driftsmiddelet var på sitt beste. .....	16
4.2.2	Merutgiftssynspunktet.....	19
4.2.3	Avskrivningers betydning for standardvurderingen.....	20
4.2.4	Må vedlikehold være nødvendig? .....	22

4.2.5	Nye funksjoner .....	26
4.3	Vedlikeholdsvurderingens subjektive side .....	27
<b>5</b>	<b>ENDRING AV GJENSTANDEN.....</b>	<b>31</b>
5.1	Ikke krav om verdiøkning.....	31
5.2	Endringsarbeider som kommer i stedet for vedlikehold.....	33
5.3	Lovendringer som gjør endringsarbeider nødvendig.....	34
<b>6</b>	<b>NYANSKAFFELSE ELLER VEDLIKEHOLD. ....</b>	<b>36</b>
6.1	Utgangspunkt.....	36
6.2	Rettstilstanden .....	37
6.3	Der vedlikeholdsarbeidene er dyrere enn nyanskaffelse. ....	38
6.4	Hva skjer med «det gamle» driftsmiddelet? .....	40
6.5	Ett arbeid eller flere? Herunder tidsaspektet. ....	42
<b>7</b>	<b>UT FRA HVILKE KRITERIER GJØRES STANDARDVURDERINGEN? ...</b>	<b>44</b>
7.1	Innledende .....	44
7.2	Hvordan brukes kriteriene? .....	48
<b>8</b>	<b>HAR VI Å GJØRE MED ETT ELLER FLERE DRIFTSMIDLER? .....</b>	<b>49</b>
8.1	Problemstilling .....	49
8.2	Sammenhengen med avskrivninger.....	50
8.3	Vurderingen.....	52
<b>9</b>	<b>OPPSUMMERING .....</b>	<b>56</b>

# 1 Innledning

Hovedtemaet for oppgaven er hvordan vedlikeholdsutgifter brukt på driftsmidler behandles i skatteretten. I skatteloven § 6-11 finner vi fradragbestemmelsen for vedlikeholdsutgifter. I henhold til denne får man fradrag for «kostnad til vedlikehold.. av.. driftsmiddel». Oppgaven vil behandle hva et driftsmiddel er, hva en vedlikeholdsutgift er, konsekvensene av at en utgift er en vedlikeholdsutgift og vilkårene for fradrag.

## 2 Driftsmiddel

Anvendelsesområdet til § 6-11 er «driftsmidler». Et driftsmiddel er en gjenstand som er ervervet for bruk i skattyters inntektserverv, eller faktisk brukes der.<sup>1</sup> Zimmer bruker en litt annen formulering. Han skriver at driftsmiddel i § 6-11 omfatter alle «gjenstander hvis avkastning er skattepliktig inntekt».<sup>2</sup> Sentralt er at gjenstanden brukes i skattyters inntektserverv. Alle former for inntektstilknytning er tilstrekkelig, altså er både arbeidsinntekt, kapitalinntekt og virksomhetsinntekt relevant.<sup>3</sup>

### 2.1 Tilknytningen

At gjenstanden må brukes i forbindelse med skattyters skattepliktige inntekt for å være et driftsmiddel innebærer at det er et krav om tilknytning til skattepliktig inntekt. Maskiner som brukes i produksjonen i en bedrift og datamaskinene som står på kontoret er typiske

---

<sup>1</sup> Brudvik m. flere (2004) s 442 og lovkommentaren på [www.rettsdata.no](http://www.rettsdata.no). Kommentar 404 til § 6-10 av Per Helge Stoveland.

<sup>2</sup> Zimmer (2006) s 113

<sup>3</sup> Ole Gjems-Onstad (1984) s 287.

eksempler. De fleste driftsmidler brukes i forbindelse med virksomhetsinntekt, men også i arbeids- og kapitalinntekt kan det være behov for driftsmidler.

### 2.1.1 Arbeidsinntekt

Dersom en arbeider eier sine egne redskaper vil disse være driftsmidler. For eksempel vil dette gjelde en verkstedarbeider som eier verktøyet sitt eller en kontorarbeider som eier datamaskinen. For arbeidsinntekter er det spesialbestemmelser om minstefradrag i skatte- loven §§ 6-30 til 6-32. Disse fører til at skattyter alltid får et fradrag i arbeidsinntekten sin. Fradraget er på 31 800- 81 300 kroner, avhengig av skattyters årslønn.<sup>4</sup> De færreste arbeidstakere har fradragsberettigede kostnader som er høyere enn minstefradraget. Dessuten er det ikke vanlig at arbeidstakere eier sine egne driftsmidler. I praksis vil § 6-11 derfor ikke ha stor betydning for arbeidsinntekter. Det er likevel ikke tvil om at § 6-11 også gjelder for arbeidsinntekter.

### 2.1.2 Kapitalinntekt

For kapitalinntekter gjelder det ikke et minstefradrag. Det er fullt mulig å ha driftsmidler også i forbindelse med kapitalinntekter. Vedlikehold av slike vil gi fradragsrett. For eksempel kan det være at skattyter leier ut leiligheter. Da vil disse leilighetene være driftsmidler. Imidlertid skal det ikke så mye til før kapitalinntekt glir over til virksomhetsutøvelse. Særlig hvis skattyter har mange driftsmidler vil det ofte være snakk om virksomhetsutøvelse. Siden begrepet driftsmidler i § 6-11 også omfatter driftsmidler i forbindelse med kapitalinntekt er ikke grensen mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt av betydning her. Jeg går derfor ikke inn på denne.

---

<sup>4</sup> Tall for 2013, jf. [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)

### 2.1.3 Avgrensningen mot gjenstander som brukes privat

Eiendeler som ikke brukes i forbindelse med inntektserverv er ikke driftsmidler. Som sagt må eiendelen ha avkastning som er *skattepliktig inntekt*. Eksempelvis er private gjenstander ikke driftsmidler. I skatteloven § 6-11 andre punktum heter det at «Det gis ikke fradrag ved skattefri bruk av egen bolig eller fritidsbolig». Bestemmelsen viser at driftsmiddelbegrepet må avgrenses mot gjenstander som hovedsakelig er brukt privat. Selv om det er spesialbestemmelse for boliger og fritidseiendommer gjelder det samme for andre gjenstander som brukes privat. I § 6-1(2) fremgår at dette gjelder også den alminnelige fradragsregelen i § 6-1. I blant brukes eiendeler både i inntektsgivende arbeid og privat. Da er det avgjørende hvor bruken er størst.<sup>5</sup> Dersom en printer hovedsakelig brukes privat og bare *i tillegg* brukes i forbindelse med skattyters utleievirksomhet, vil den ikke være et driftsmiddel. Motsatt vil en bærbar datamaskin som brukes hovedsakelig i arbeidet være et driftsmiddel selv om den også brukes privat.

En gjenstand kan skifte karakter slik at den går fra å være et driftsmiddel til ikke å være et driftsmiddel og motsatt. Dette er aktuelt der bruken endrer seg. Dersom vedlikeholdsarbeidene skjer omtrent samtidig som bruken endrer seg, må man vurdere konkret hvilken karakter gjenstanden hadde da arbeidene ble utført. For å illustrere kan vi tenke oss at skattyter tidligere har leid ut en bolig, men at leiligheten nå står tom. Dersom den står tom under vedlikeholdsarbeidene, vil dens karakter som driftsmiddel avhenge av hvordan den skal brukes etter vedlikeholdet. Dersom den står tom «på permanent basis», følger det av Lignings-ABC at det ikke er fradragsrett for vedlikeholdsutgifter.<sup>6</sup> Dette innebærer at leiligheten mister sin funksjon som driftsmiddel dersom leietakeren flytter ut uten at det ventes at en ny leietaker skal flytte inn.

---

<sup>5</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 313

<sup>6</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 245

Leiligheten mister ikke sin karakter som driftsmiddel dersom den står tom i påvente av en ny leietaker.<sup>7</sup> Dersom skattyter derimot har planer om å flytte inn selv etter vedlikeholdet, er spørsmålet når leiligheten går fra å være et driftsmiddel til å være en privat gjenstand. På den ene side er ikke leiligheten lenger i bruk for å generere inntekt. På den annen side utføres vedlikeholdsarbeidene for å bøte på slitasje som er skjedd i og med inntektsvervet. Det er praktiske årsaker til at det er vedlikeholdskostnaden som er fradragsberettiget. Det er i prinsippet slitasjen på gjenstanden som utgjør oppofrelsen. Dermed skulle man tro at den slitasjen som er skjedd i og med at gjenstanden er brukt som et driftsmiddel skal kompenseres ved at vedlikeholdsutgiften er fradragsberettiget. Lignings-ABC legger til grunn at vedlikeholdsutgifter i slike tilfelle vil være fradragsberettiget «innenfor en rimelig avviklingsperiode».<sup>8</sup> Dette innebærer at leiligheten ikke opphører å være et driftsmiddel før en tid er gått. Dette gjelder bare inntil skattyter flytter inn. Dersom skattyter flytter inn før han utfører vedlikeholdet, er gjenstanden klart ikke et driftsmiddel lenger. Dette gjelder selv om han flytter inn med en gang, og vedlikeholdet klart bøter på slitasje som er skjedd i og med skattepliktig inntektsverv. Gjenstanden vil ha skiftet karakter.

Det neste spørsmålet er når en privat gjenstand endrer karakter til driftsmiddel. Her har vi motsatt situasjon. All slitasje er skjedd under privat bruk. Samtidig gjøres gjenstanden i stand til bruk i skattepliktig aktivitet. Det er det sistnevnte som er driftsmiddel; gjenstand ment å brukes i skattyters erverv. Derfor burde den regnes som driftsmiddel ganske umiddelbart etter det tidspunktet eieren slutter å bruke den selv, og begynner å forberede den til bruk i inntektsverv.

Skatteloven § 7-2 gjør leieinntekter på bolig skattefrie dersom eieren enten bruker halve boligen selv, eller dersom leieinntektene ikke overstiger 20 000 kroner i året. Dersom skattyters leieinntekter faller inn under § 7-2 sier vi at boligen fritakslignes. Dersom bruken endrer seg slik at ingen av de to alternative vilkårene gjør seg gjeldende lenger, endrer inn-

---

<sup>7</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 245

<sup>8</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 245

tekten seg slik at den nå er skattepliktig. Boligen skal da regnskapsliknes. Boligen kan ikke både fritaksliknes og regnskapsliknes i løpet av samme år.<sup>9</sup> Dersom skattyter oppfyller vilkårene i § 7-2 det aktuelle året skal boligen fritaksliknes, selv om bruken endrer seg i løpet av året.

Skatteloven § 7-10 regulerer retten til fradrag for vedlikeholdsutgifter der en bolig tidligere har vært fritaksliknet etter § 7-2 men nå går over til å ha skattepliktig avkastning. § 7-10 er en spesialbestemmelse om fradragsretten i slike tilfeller, den er ingen regulering av når en gjenstand endrer karakter fra ikke å være driftsmiddel til å være det. I henhold til § 7-10 får skattyter ved overgangen fullt fradrag for inntil 10 000 kroner i vedlikeholdsutgifter. I tillegg får man fradrag for det som overstiger kr 10 000, men dette reduseres med 10 % for hvert av de siste fem årene boligen har vært fritaksliknet. Dette innebærer at både den delen som tidligere ble brukt som egen bolig, og den delen som ble leid ut skattefritt, kan vedlikeholdes med fradragsrett for til sammen inntil 10 000 kroner pluss 50-100 % av det overskytende. Selv om det ikke vil være tvil om at gjenstanden er tatt i bruk som driftsmiddel, reduserer bestemmelsen vedlikeholdsfradraget. Dette har nettopp sammenheng med at kostnadene er brukt til å bøte på slitasje som *ikke* har skjedd i forbindelse med skattepliktig inntekt.

## 2.2 Om forholdet til 6-1

Skatteloven § 6-1 setter utgangspunktet for fradrag i alminnelig inntekt. Fradragsberettiget er «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». I dette ligger to vilkår. For å være fradragsberettiget må en kostnad både være pådratt (det må faktisk være en «kostnad») og den må ha tilknytning til skattepliktig inntekt («for å» oppnå skattepliktig inntekt).<sup>10</sup> Hva som er skattepliktig inntekt finner vi i § 5-1, som be-

---

<sup>9</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 209

<sup>10</sup> Zimmer (2009) s 189.



stemmer at det er fordel skattyter har fått ved arbeid, kapital eller virksomhet. Altså er tilknytning til alle disse tre formene relevant ved fradrag etter § 6-1.

I skattelovens § 6-11 finner vi ikke en egen regel om tilknytning. Som sagt ligger dette imidlertid i driftsmiddelsbegrepet. Utgifter til formuesobjekter som er brukt eller er ervervet for å bruke i forbindelse med inntektserverv (driftsmidler) er nettopp det samme som utgifter som er brukt for å skaffe seg skattepliktig inntekt (§ 6-1). Forskjellen mellom anvendelsesområdet er at det i § 6-11 er tale om objekter i inntektservervet, mens § 6-1 gjelder alle mulige former for kostnader til inntektserverv. § 6-11 er en spesialregel for vedlikehold. Dette er behandlet nærmere i punkt 3.3.

### **2.3 Objektet**

Det neste spørsmålet er hva slags objekter som anses som driftsmidler. I skatteloven § 6-11 sies at fradrag gis for vedlikehold av «hus ... skip, fiskebåt og annet driftsmiddel.» Hus, skip og fiskebåt er altså uttrykkelig nevnt. Driftsmiddelbegrepet omfatter imidlertid langt mer enn dette. Midler til driften omfatter etter en naturlig forståelse alle midler som brukes til driften, altså alle midler som brukes for å oppnå den aktuelle arbeids-, kapital- eller virksomhetsinntekten. Fysiske objekter faller naturlig under betegnelsen «midler». Betegnelsen er imidlertid ikke begrenset til slike.

Når det gjelder § 6-11 er det enighet om at immaterielle eiendeler er driftsmidler. Lignings-ABC sin definisjon av driftsmidler inneholder «formuesobjekt (fysisk eller immaterielt)».<sup>11</sup> I skattelovkommentaren på [www.rettsdata.no](http://www.rettsdata.no) skriver Stoveland at også immaterielle objekter er driftsmidler.<sup>12</sup> I Utv. 2011 s 1487 FIN behandles skattlegging av kostnader til å utvikle et dataprogram. Det blir uten videre forutsatt at dataprogrammer er driftsmidler. Det utta-

---

<sup>11</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 312

<sup>12</sup> [www.rettsdata.no](http://www.rettsdata.no). Kommentar nummer 404 til § 6-10 av Per Helge Stoveland.

les at et «dataprogram på mange måter [kan] skille seg fra andre typer driftsmidler». <sup>13</sup> Det stemmer også med definisjonen *gjenstander som har skattepliktig inntekt som avkastning*. I dagens samfunn er nettopp immaterielle rettigheter som patentrett og dataprogrammer svært viktige aktiva i mange bransjer.

Driftsmidler er noe annet enn varer, som er gjenstander bestemt for videresalg. §14-5 regulerer tidfestingen av varekostnader. Andre ledd gir verdsettelsesregler for varene som ligger på lager. Forutsetningsvis følger at varekostnadene til varer som ligger på lager ved årets slutt, må aktiveres. <sup>14</sup> Dette innebærer igjen at kostnadene ikke kan komme til fradrag før det året de blir realisert. Dette kommer av at kostnadene ikke er oppofret før dette tidspunktet. Kostnadene er bare byttet mot varige verdier, som er i behold gjennom varelageret. Bokstav a gir anvisning på at verdien av varen omfatter både anskaffelseskostnader og tilvirkningskostnader. Altså må begge aktiveres. Det er ingen hjemmel for direkte fradrag av vedlikeholdskostnader. Disse må også aktiveres. Derfor kan det ha betydning for skattyter hvorvidt en gjenstand blir klassifisert som vare eller driftsmiddel dersom den ikke blir solgt det året vedlikeholdet utføres. Objektets funksjon i virksomheten er avgjørende for hvorvidt det er et driftsmiddel eller en vare. <sup>15</sup> Noen objekter kan brukes på en måte som kan minne om både vare og driftsmiddel, for eksempel ved at det først brukes i driften og deretter selges. Et driftsmiddel kan endre karakter til vare og omvendt. <sup>16</sup>

Man har også diskutert hvorvidt levende dyr kan være driftsmidler. Disse kan på samme måte som immaterielle rettigheter ha skattepliktig inntekt som avkastning. Dyr faller imidlertid ikke naturlig under betegnelsene gjenstand eller formuesobjekt. I Rt. 1964 s 636, som riktignok gjaldt avskrivninger, fant flertallet at kyr som brukes til melkeproduksjon var

---

<sup>13</sup> På s 1487 i utvalget.

<sup>14</sup> Zimmer (2009) s 324

<sup>15</sup> Syversen (1996) s 89

<sup>16</sup> Se Brudvik m. flere (2004) s 442

driftsmidler. Dyr har også i litteratur blitt ansett for å kunne være driftsmidler på bakgrunn av denne Høyesterettsdommen.<sup>17</sup>

Kyrne som produserer melk, oksen som drar plogen og hesten som frakter materialer har akkurat samme funksjoner som andre gjenstander som betegnes som driftsmiddel. Den viktigste egenskapen ved et driftsmiddel er at det har avkastning som er skattepliktig. Det avgjørende burde, som ved skillet mellom vare og driftsmiddel for andre formuesobjekter, være dyrenes funksjon i virksomheten. Vi har en spesialregulering i skatteloven § 8-1 (4) der det heter at «Dyr som inngår i buskap på gårdsbruk, reinflokk i reindriftsnæringen eller bestand i pelsdyrnæringen» regnes som omløpsmidler. Både rein og dyr i pelsdyrnæringen fostres først og fremst opp for at de når de slaktes skal gi kjøtt eller pels som senere kan selges eller brukes. De har derfor samme karakter som omløpsmidler. Buskap i gårdsbruk kan imidlertid ofte ha fungere som driftsmidler. En høne som legger egg har mer til felles med en maskin enn med en vare. Motsetningsvis ligner en okse som fostres opp for å slaktes på en vare. Likevel vil all slik buskap etter spesialbestemmelsen i 8-1 (4) behandles som varer. Dyr som faller utenfor § 8-1 (4) vil kunne regnes som driftsmidler dersom bruken tilsier det. Et eksempel er travhester som brukes i næringsvirksomhet.

Et annet spørsmål er hvordan man vedlikeholder et levende dyr. Utskifting av hestesko kan være et eksempel. Hestekoene blir banket på hovene til hesten og er en del av den. Når skoen må byttes ut kan det anses som vedlikehold. Medisiner og kostnader til veterinær må også kunne anses som vedlikehold. Mat må derimot likestilles med kostnader som strøm og gass, og har mer karakter av driftskostnader. Det er altså ikke vedlikeholdsutgifter, men kostnader som kan fradras etter § 6-1.

---

<sup>17</sup> Brudvik (2004) s 425. Gjems-Onstad (1984) side 292

### 3 Innledende om grensene vedlikehold/påkostning, vedlikehold/endringsarbeider og vedlikehold/nyanskaffelse.

#### 3.1 Betydningen av og utgangspunktet for grensene

Etter § 6-11 kan vedlikeholdskostnader utgiftsføres direkte. Vi må derfor vurdere hva som er vedlikeholdskostnader. Det er spesielt skillet mot tre typer av kostnader som kan by på vanskelige grensedragninger.

*Påkostninger* representerer investeringer i gjenstanden og er således ikke vedlikeholdskostnader. Påkostninger må aktiveres og eventuelt avskrives. Grensen vedlikehold/påkostning bestemmer altså hvilke utgifter som kan utgiftsføres inneværende år, og hvilke som må aktiveres. For enkelthetens skyld vil jeg noen ganger bruke ordet «fradragsrett» der det ville vært mer korrekt å bruke «direkte fradragsrett».

Noen kostnader *endrer* driftsmiddelet uten at det er vedlikehold, men slik at det også ville være unaturlig å kalle det en påkostning. Dette er endringskostnader. Slike kostnader må aktiveres. Avgjørende er også her hvorvidt omkostningene kan karakteriseres som vedlikeholdskostnader.

Dersom deler av kostnaden er vedlikehold og deler påkostning, så kan den delen som er vedlikehold fradras direkte mens resten må aktiveres,<sup>18</sup> se diskusjonen under 4.2.2. Dette gjelder derimot ikke dersom omkostningen har endret karakteren til driftsmiddelet slik at man ikke lenger kan si at det er samme gjenstand. Da har vi å gjøre med en *nyanskaffelse*. For nyanskaffelser er det ikke anledning til å fordele kostnaden og fradragføre vedlikeholdskostnader.<sup>19</sup> Hele omkostningen må aktiveres. Derfor er grensen vedlikehold/påkostning på den ene siden og nyanskaffelse på den andre siden relevant. Denne grensen vil i det videre omtales som grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse. Dette

---

<sup>18</sup> Syversen (1996) s 126/127.

<sup>19</sup> Rt. 1999 s 1303 Christensen

er for å gjøre det enklere, da grensen mellom vedlikehold og påkostning/endring på den ene side og nyanskaffelse på den andre ville være mer presist.

### 3.2 Fremstillingen videre

Grensen vedlikehold/påkostning, grensen vedlikehold/endringsarbeider og grensen vedlikehold/nyanskaffelse har noe til felles og samtidig en del forskjeller. Hvilke vurderingstemaer som skal brukes, hvor grensen skal gå og en rekke spesialspørsmål er forskjellige. Imidlertid har momentene som tillegges vekt i vurderingene store likheter. Derfor vil jeg først behandle de forskjellige grensene og særspørsmål tilknyttet dem, deretter de momentene og kriteriene som vil være relevante i alle vurderingene.

Jeg vil bare behandle vedlikeholdsarbeider foretatt av eieren av driftsmiddelet. Vedlikehold som dekkes av andre enn eier, for eksempel av leietaker, faller utenfor oppgaven.

### 3.3 Samspillet med § 6-1.

For at en kostnad skal kunne fradras etter § 6-1, må den være *pådratt*. En kostnad er pådratt når den er oppofret.<sup>20</sup> Dette innebærer at kostnaden må være oppbrukt, i motsetning til at den er byttet mot andre varige verdier. Avgjørende er hvorvidt den eventuelle motytelsen har verdi for skattyter utover det aktuelle inntektsåret.<sup>21</sup>

Vedlikeholdskostnader oppstår fordi gjenstanden er brukt. Det er altså kostnader som referer seg til bruk som allerede har skjedd. Sånn sett har ikke kostnadene noen verdi utover det aktuelle år, de skal bare gjøre opp for slitasjen som tidligere bruk har medført. De er dermed oppofret. Kostnader som ikke er vedlikeholdskostnader, og ikke kan fradras etter § 6-11, vil være kostnader brukt til å *endre eller påkoste* driftsmiddelet. Slike kostnader end-

---

<sup>20</sup> Zimmer (2009) s 174

<sup>21</sup> Zimmer (2009) s 179

rer driftsmiddelet for fremtiden, og er således rettet mot fremtidig inntektsskapning.<sup>22</sup> Slike kostnader er derfor ikke oppofret, de har en verdi for skattyter utover det aktuelle år. (Selv om hevet verdi, hevet bruksnytte eller større forventet avkastning ikke er nødvendig for at det skal være aktiveringspliktig.) Skatteloven § 6-11 stemmer altså godt overens med § 6-1. Selv uten § 6-11 ville man nok kunne utlede fradragrett for vedlikeholdsutgifter av § 6-1.

### 3.4 Forholdet til avskrivninger

For å være fradagsberettiget etter skatteloven § 6-1 må en kostnad være pådratt, altså oppofret. Både avskrivninger og vedlikeholdskostnader har sin egen fradragshjemmel. Disse finner vi i hhv. § 6-10 og § 6-11.

Gjenstander kan aktiveres og avskrives dersom de er utsatt for verdiforringelse på grunn av slit eller elde, jf. § 6-10 (1). Dette gjelder så langt denne verdiforringelsen ikke kan motvirkes ved vedlikehold.<sup>23</sup> Avskrivninger gis for den antatte sjablongmessig beregnede verdiforringelsen driftsmiddelet er utsatt for. Det er altså selve (den antatte) verdiforringelsen som utgjør oppofrelsen for avskrivninger. Dette følger av ordlyden i § 6-10 og står i motsetning til vedlikeholdsfradrag. Vedlikeholdsfradrag gis idet vedlikeholdskostnader er pådratt. Det er altså ikke verdiforringelsen i seg selv, men kostnadene brukt for å motvirke denne, som gir fradagsrett.<sup>24</sup>

Et eksempel på en gjenstand som alminnelig ikke er avskrivbar fordi man mener at verdiforringelsen kan motvirkes ved vedlikehold er eiendom brukt som bolig. I Rt. 1937 s 271 kom Høyesterett til at en gård som ble utleid til boligformål ikke var avskrivbar. I Rt. 1981 s 3 er det samme lagt til grunn. For kunst må man vurdere oppofrelsesvilkåret konkret, jf.

---

<sup>22</sup> Zimmer (2009) s 179.

<sup>23</sup> Zimmer (2009) s 184. Gjems-Onstad s 489

<sup>24</sup> Zimmer (2009) s 179, Brudvik m. Flere (2004) s 441

Rt. 1929 s 884 Continental I.<sup>25</sup> I Rt. 1980 s 1428 ble malerier og en bronzeskulptur ikke ansett for å være avskrivbare fordi Høyesterett mente at kunsten ikke ville være gjenstand for slit og elde så lenge den ble vedlikeholdt på fornuftig vis. Høyesterett gikk altså inn på en konkret vurdering av om denne aktuelle kunsten var gjenstand for verdiforringelse.

Vedlikeholdsfradrag gis uten hensyn til om driftsmiddelet er avskrivbart. Forholdet mellom vedlikehold og avskrivning drøftes i punkt 4.2.3.

### **3.5 Er det et krav om at utgiften må være hensiktsmessig eller nødvendig?**

Det har blitt stilt spørsmål om det kan oppstilles som tilleggsvilkår for fradragrett at kostnaden må ha vært nødvendig eller hensiktsmessig for å oppnå inntekt.<sup>26</sup> Dette spørsmålet oppstår i forbindelse med fradrag etter både § 6-11 og § 6-1.

Ordlyden «for å» i skatteloven § 6-1 taler isolert sett for at en utgift må ha vært **nødvendig** for å erverve, sikre eller opprettholde inntekt for å være fradragberettiget. Vi kan for eksempel tenke oss en nødvendighetstest der vi spør: Dersom man tenker den påståtte fradragberettigede utgiften bort, ville skattyter fortsatt hatt inntekten, og ville inntekten vært like høy? Dersom svaret var ja, ville man med et nødvendighetskrav ikke få fradrag for utgiften. I Rt. 1991 s 1182 Brenden ble imidlertid denne tilnæringsmåten avvist. En lærer dro på studietur til Egypt. Hun hadde jobb, og studieturen var ikke nødvendig for å få lønnsøkning eller for å beholde jobben. Den var således ingen nødvendig forutsetning for at hun skulle erverve, sikre eller opprettholde inntekten sin. Høyesterett uttalte at en språklig forståelse av ordlyden ikke lenger avspeiler rettstilstanden og kom til at hun hadde fradragrett for kostnadene til turen. Det er altså ikke et krav om at en utgift må være strengt

---

<sup>25</sup> Se også Zimmer (2009) s 188.

<sup>26</sup> Zimmer (2009) s 190.

nødvendig for å beholde eller skaffe inntekt for at den skal være fradragsberettiget etter § 6-1.<sup>27</sup>

Kravet til **hensiktsmessighet** i § 6-1 ble bl.a. behandlet i Rt. 1981 s 256 Bjerke Pedersen. Saken gjaldt en investering som kommunen hadde ment var så håpløs at den ikke var egnet til å skaffe inntekter. Høyesterett uttalte at der det er uomtvistet at skattyters formål var å skaffe skattepliktig inntekt, kan det «bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig».<sup>28</sup> Etter § 6-1 stilles det altså små krav til at utgiften må være egnet eller hensiktsmessig der det er klart at skattyters formål var inntektserverv.<sup>29</sup> Der formålet er mer uklart, kan utgiftens hensiktsmessighet likevel komme inn som et moment.<sup>30</sup>

Så er spørsmålet om § 6-11 stiller noe krav til at vedlikeholdsutgiftene må være nødvendige eller hensiktsmessige for å erverve, sikre eller opprettholde inntekt. En naturlig forståelse av ordet «vedlikehold» omfatter også tilfeller der man fikser og pynter på detaljer som ikke nødvendigvis påvirker inntektsstrømmen. Utgifter som går med til å opprettholde et driftsmiddels «spesielle utseende», for eksempel spesiell utsmykning eller arkitektur i en bygning, vil ofte ikke gi noe bidrag til inntekten, og slik sett ikke være økonomisk hensiktsmessige. De vil likevel falle under en naturlig forståelse av begrepet vedlikehold. I Utv. 1975 s 49 URD hadde skattyter brukt penger på å vedlikeholde 1880-tallsdekorasjonen på en eiendom. Det ble argumenter med at dette var skattyters eget personlige valg, som ikke hadde noe med hans inntekter å gjøre. Dette ble avvist, og skattyter fikk vedlikeholdsfradrag. Syversen fremholder at dette åpenbart må være riktig og at utgifter brukt til å bevare særpreg og stil er fradragsberettigede vedlikeholdsutgifter.<sup>31</sup> Det at

---

<sup>27</sup> Se også Zimmer (2009) s 192/93. Brudvik m. flere (2004) s 396.

<sup>28</sup> Dommens side 258

<sup>29</sup> Zimmer (2009) s 190. Syversen (1996) s 121.

<sup>30</sup> Zimmer (2009) s 194

<sup>31</sup> Syversen (1996) s 122



arbeidet kunne vært utført rimeligere eller at arbeidet ikke var økonomisk nødvendig frarøver ikke utgiften dens karakter av vedlikeholdsutgift og hindrer dermed ikke fradrag.<sup>32</sup> I Rt. 1940 s 594 Von Koss, som jeg senere vil komme tilbake til, bestred ikke kommunen at det var snakk om vedlikeholdskostnader. De hevdet imidlertid at det ikke var grunnlag for fradrag fordi kostnadene var for store. Dette ble avvist av retten.

Kravet til nødvendighet og hensiktsmessighet må gjelde likt for fradrag etter § 6-11. Også dersom kostnaden er helt bortkastet, må man kunne få fradrag. I Bjerke Pedersen-dommen hadde skattyter foretatt en investering. Selv om den for omverdenen fremstod som helt håpløs, var det ingen tvil om at skattyter hadde ønsket å tjene penger på den. Derfor var den fradragsberettiget. Dette må også gjelde vedlikeholdsutgifter. Dersom arbeidet er mislykket eller bortkastet, må skattyter likevel få vedlikeholdsfradrag. Dette kan gjelde for eksempel dersom skattyter reparerer en maskin med materiale som ikke tåler den aktuelle produksjonen, slik at det blir ødelagt straks maskinen tas i bruk. Likevel vil det nok være noen grenser for hvor dum man kan være. Uttalelsen i Bjerke Pedersen-dommen kan være rettleddende; fradrag grunnet at utgiften ikke var formålstjenlig skal nektes kun i unntakstilfelle. Dersom skattyter for eksempel ved en feil maler næringseiendommen sin med akvarellmaling som vaskes av ved første regnskyll kan vi spørre oss om hvorvidt dette er en så lite formålstjenlig utgift at den ikke kan være fradragsberettiget.

Det er altså ikke et krav om at en vedlikeholdsutgift må være hensiktsmessig eller nødvendig for å oppnå/beholde inntekt for at den skal være fradragsberettiget hverken etter § 6-1 eller § 6-11. Et annet spørsmål er hvorvidt det må ha vært nødvendig med vedlikehold for at man skal få fradrag etter § 6-11. Dette behandles i punkt 4.2.4.

---

<sup>32</sup> Brudvik m. flere (2004) s 449.

## 4 Grensen mellom vedlikehold og påkostning.

### 4.1 Innledende

§6-11 viser til en vurdering av om en gitt kostnad er «vedlikehold». Det er ikke fradragrett for investeringskostnader etter § 6-11. Slike må aktiveres. Dette er naturlig siden investeringer i gjenstanden i realiteten er anskaffelseskostnader, og anskaffelseskostnader skal aktiveres. Hvis man for eksempel kjøper en billig datamaskin, og straks oppgraderer minnet eller kjøper ny prosessor, vil det være naturlig å anse dette som anskaffelseskostnader. Alternativet hadde vært å bruke mer penger på å kjøpe en datamaskin som i utgangspunktet hadde disse bedre egenskapene. Da hadde hele kostnaden vært aktiveringspliktig. Et annet eksempel som er dratt frem i teorien er førstegangsmaling av en vegg. Dersom veggen aldri har vært malt før, er det klart at maling vil være en anskaffelseskostnad og ikke en vedlikeholdskostnad.<sup>33</sup> Aktivering av påkostninger stemmer med andre ord godt overens med § 6-1 som ikke gir fradrag der kostnaden er byttet mot varige verdier.

Grensen vedlikehold/påkostning er svært flytende. Ved vurderingen av hvorvidt en kostnad er en vedlikeholdskostnad må vi vurdere tilstanden til driftsmiddelet før og etter vedlikeholdsarbeidene. Her har Aarbakke, med støtte fra Zimmer, skilt mellom spørsmålets objektive og subjektive side.<sup>34</sup> Spørsmålets objektive side går ut på hvilken standard driftsmiddelet kan få uten at kostnaden går over grensen til vedlikehold. Spørsmålets subjektive side er hvilket tidspunkt man skal ta utgangspunkt i når man vurderer om skattyter har utført vedlikehold, standarden driftsmiddelet har hatt i løpet av hele sin levetid, eller bare i løpet av nåværende eiers eiertid?

---

<sup>33</sup> Se bl.a. Brudvik (2003-2004) s 455.

<sup>34</sup> Magnus Aarbakke (1990) s 270- 272.

Zimmer (2009) s 178- 179.

## 4.2 Vedlikeholdsvurderingens objektive side.

Den objektive side av vedlikeholds-/ påkostningsvurderingen er spørsmålet om hvilken standard man kan (gjen-) heve objektet til før det blir ansett som en påkostning.

Vedlikehold av en gjenstand er etter en naturlig, språklig forståelse å utføre arbeider for å opprettholde eller gjenopprette standarden til gjenstanden. Lignings-ABC definerer ordet som «arbeider som utføres for å bringe formuesobjektet opp i den stand det tidligere har vært som nytt.»<sup>35</sup> Vedlikeholdskostnader er altså kostnader brukt til å gjenopprette den standard en gjenstand tidligere har hatt, men ikke lenger har. Kostnader som bringer gjenstanden opp i en høyere stand enn den stand gjenstanden hadde da den var ny, eller den beste stand den har vært i, er påkostninger, ikke vedlikeholdsutgifter.<sup>36</sup>

### 4.2.1 Der det har vært en standardforbedring siden driftsmiddelet var på sitt beste.

Fordi tidene utvikler seg og nye metoder og materialer kommer til og kanskje fullt ut erstatter de gamle, oppstår spørsmålet om det er adgang til å ta i bruk disse nye metodene og materialene og likevel få vedlikeholdsfradrag. I løpet av et driftsmiddels livsløp vil det ofte ha skjedd stor utvikling. Ofte er gamle metoder og teknikker upraktiske og lite effektive. Andre ganger er de helt utdaterte og overhodet ikke konkurransedyktige. Et svært praktisk eksempel har vi i datamaskiner, nettopp på grunn av den enorme utviklingen som skjer i IT-verdenen. For eksempel kan det ha kommet en ny prosessor som erstatter en eldre versjon og som er mye raskere og mer effektiv enn den gamle. Det kan ha kommet nye batterier med mangedoblet bedre ytelse. Det kan ha kommet nye skjermer som er langt mindre slitsomme å sitte foran en hel dag. Ofte utvikler teknologien seg så raskt og effektivt at de nye metodene, delene og teknikkene er bedre og billigere enn de gamle. Et eksempel er tv-

---

<sup>35</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1446

<sup>36</sup> Zimmer (2009) s 178 og Lignings -ABC 2012/2013 s 1446

skjermer. Før måtte man ut med flere titalls tusen kroner for en flatskjerm, mens de nå kan kjøpes for noen tusen.

De lege ferenda vil det være lite hensiktsmessig å gi landets skatteyttere et skatteinsentiv til å bruke eldre, dårligere og mindre økonomiske metoder og materialer enn de som er tilgjengelig på markedet. Fra et samfunnsøkonomisk perspektiv burde skattereglene i så liten grad som mulig styre valgene til markedets aktører. Dødvektstapet i et marked (markedets samlede tap, som er fordelt på konsumentene og produsentene) vil bli større jo mer skattereglene gir skatteinsentiver. Produsentene vil velge metoder som uten skattereglene ville vært mindre lønnsomme, noe som vil føre til at konsumentene må betale mer for samme vare eller må nøye seg med en dårligere vare. Skatteinsentiver fører til at aktørene ikke velger de alternativene som er de mest konkurransedyktige på markedet. Altså løsninger som ikke er samfunnsøkonomisk optimale. Slike regler gagnar ingen.

Skattereglene burde lages slik at skattyter ikke settes i en dårligere posisjon fordi han velger de mest økonomiske produktene eller de mest effektive metodene på markedet. Problemet blir å bestemme hvor gode metoder og materialer som skal være akseptable for at det skal kunne anses som vedlikehold. Det må settes en grense. Ellers ville det gitt en skattefordel å kjøpe et billig og dårlig driftsmiddel og bruke mye penger på forbedre det fremfor å kjøpe et godt produkt i utgangspunktet. Den førstnevnte løsningen ville gjort at bare deler av det som i realiteten er anskaffelseskostnader må aktiveres. Man kan ikke fikse på et middels godt produkt til det blir best i sin klasse og fortsatt kalle det vedlikehold. Slike utgifter er i realiteten anskaffelseskostnader og burde derfor aktiveres.

I en uttalelse fra Finansdepartementet fra 1975 behandles problemstillingen.

«Det skal ikke gis fradrag for merutgifter som refererer seg til en standardforbedring. Ved avgjørelsen av om det har skjedd en standardforbedring, må det imidlertid etter departementets mening tas et visst hensyn til den utvikling som finner sted innen bygningsbransjen. En antar således at hvor det foretas en nødvendig utskiftning av eldre utstyr med nytt

som etter dagens nivå tilsvarer samme (lav, middels eller høy) standard som den opprinnelige, bør hele utgiften kunne regnes som vedlikehold.»<sup>37</sup>

Det kommer frem av uttalelsen at det tas hensyn til utviklingen den aktuelle type driftsmiddel har vært gjennom.<sup>38</sup> Skattyter kan legge seg på relativt sett samme nivå, standardhevingen tatt i betraktning. Dersom driftsmiddelet hadde høy standard før, så kan skattyter bruke materialer og arbeidsmetoder som er av høy standard i dag. Dette gjelder selv om de gamle metodene/materialene finnes og brukes, men de nå er ansett for å ha lavere kvalitet. På samme måte vil skattyter ikke få vedlikeholdsfradrag for en oppgradering til normal standard etter dagens målestokk dersom gjenstanden opprinnelig hadde lav standard.

Uttalelsen fra Finansdepartementet har blitt fulgt opp i teori og praksis.<sup>39</sup> Lignings-ABC bruker som eksempel utskifting av et eldre koblet vindu med to lags isolerglass. Begge representerer middels standard for sin tid, kostnadene vil derfor bli ansett som vedlikeholdskostnader. Siden trelagsglass er høy standard i dag, ville en utskifting til trelagsglass være en påkostning.<sup>40</sup>

Løsningen Finansdepartementet har lagt opp til er fornuftig. Som sagt må man finne en løsning som ikke presser skattyter til dårlige løsninger, samtidig som at man ikke gir fradrag for det som i realiteten er anskaffelseskostnader (eller selvvalgte endringskostnader, se punkt 5).

---

<sup>37</sup> Utv. 1975 s 586 FIN.

<sup>38</sup> Jf. Også Zimmer (2009) s 180 og [www.rettsdata.no](http://www.rettsdata.no) Note 409 til §6-11 av Per Helge Stoveland (sist revidert 5.03.2013)

<sup>39</sup> Se bl.a. Zimmer (2009) s 180, Syversen (1996) s 126, Lignings-ABC 2012/2013 s 1447.

<sup>40</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1447

Både materialer og arbeidsmetoder er relevante ved vurderingen av hvilken standard som relativt sett er den samme.<sup>41</sup> Syversen bruker som eksempel på endring av arbeidsmetoder at en vegg som før var ensfarget blir malt med dekorasjoner. Selv om malingen ikke nødvendigvis er av høyere standard, vil arbeidsmetoden i dette tilfellet være det. Dette vil innebære en standardforbedring. I andre tilfelle gir nye arbeidsmetoder ikke en standardforbedring. Eksempelvis kan arbeidet med å male en vegg på et hotell nå være langt dyrere enn før på grunn av skjerpede sikkerhetskrav. Før hadde man kanskje lite sikre stigeløsninger, mens man nå må sette opp stillaser og sikringer. Da vil selve malingsarbeider bli langt dyrere, uten at dette gjør noe for veggen. Det vil ikke innebære en standardforbedring.

Det er den beste standarden driftsmiddelet har hatt som er avgjørende, inkludert senere påkostninger. Dette innebærer at hvis et driftsmiddel hadde middels standard da den var ny, men senere påkostninger har hevet standarden til høy, så er det denne høye standarden som gjenstanden igjen kan heves til. Dette stemmer ikke helt overens med Lignings-ABC sin formulering «arbeider som utføres for å bringe formuesobjektet opp i den stand det tidligere har vært som nytt», som er gjengitt under 4.2 ovenfor. Imidlertid er slike senere påkostninger aktivert og dermed tatt med i kostprisen til gjenstanden. Skattemessig er de altså i samme posisjon som dersom gjenstanden hadde vært i den påkostede stand da den var ny.

#### 4.2.2 Merutgiftssynspunktet.

Det er av stor betydning hvorvidt en kostnad kan deles opp dersom den har gått med til både vedlikehold og påkostning. Alternativet ville blitt at hele kostnaden må aktiveres dersom kostnaden samlet sett bidrar til en standardforbedring. I den allerede siterte uttalelsen fra Finansdepartementet sies det at man ikke kan gi fradrag for de «merutgifter som refererer seg til en standardforbedring» (min utheving).<sup>42</sup> Den naturlige forståelsen er at kun merutgiften, altså de utgiftene som overstiger vedlikeholdsutgiftene, må aktiveres. I Rt. 1999 s 1303 Christensen gir retten uttrykk for samme forståelse. Som det vil fremgå under

---

<sup>41</sup> Syversen (1996) s 127

<sup>42</sup> Utv. 1975 s 586

punkt 6, kan ingen del av kostnaden fradras direkte dersom arbeidene anses for å være en nyanskaffelse. Spørsmålet i saken var om det var en nyanskaffelse. Det var klart at i hvert fall en del av kostnadene i saken gikk utover vedlikeholdsgrensen. Det ville derfor ikke hatt noen hensikt å ta nyanskaffelsesvurderingen dersom det ikke hadde vært slik at utgiften kan fordeles som henholdsvis vedlikeholds- og påkostningsutgifter. Førstvoterende uttaler: «Som vedlikehold anses å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand. (..) I den utstrekning det i forbindelse med rehabilitering av et hus foretas utbedringer som går ut over dette, vil utgiftene bli å aktivere.» Det er altså aktiveringsplikt bare for utgifter som går utover opprinnelig stand. Det er også forstått slik i teorien.<sup>43</sup>

Det endrer altså ikke situasjonen for hele utgiften om man går over påkostningsgrensen. Man vil likevel få fradrag for den delen som refererer seg til vedlikehold. Ulempen er at det kan føre til veldig skjønnsmessige og overslagspregede vurderinger. Å bestemme hvor mye av en rehabilitering som er vedlikehold kan bli relativt vilkårlig. Likevel må det være den beste løsningen. Dersom hele utgiften måtte aktiveres bare man kom over «standardgrensen», ville en liten feilregning av rettsanvenderen eller feilberegning av skattyter kunne få veldig store konsekvenser. Skattyter hadde kanskje sett seg tjent med å legge seg et godt stykke under grensen for ikke å risikere noe. I tillegg er grensen vedlikehold/påkostning som sagt flytende. Resultatet i den enkelte sak kan være relativt vilkårlig. Det ville vært uheldig om en så skjønnspreget vurdering skulle få betydning for hele utgiften.

#### 4.2.3 Avskrivningers betydning for standardvurderingen.

Der et driftsmiddel er avskrivbart oppstår spørsmål om hvorvidt dette har betydning i standardvurderingen. Skal vi sammenlikne med den beste standarden driftsmiddelet har hatt, eller den beste standarden den har hatt med fradrag for avskrivninger?

---

<sup>43</sup> Syversen (1996) s 127. Lignings-ABC 2012/2013 s 1447

Avskrivninger gis for å kompensere for verdiforringelse ved slit og elde, jf. § 6-10. Vedlikeholdsfradrag gis for det første for slitasje. Elde er den verdiforringelsen som skjer ved at gjenstanden fysisk er gammel og ved at den ikke lenger er «i tiden». Denne verdiforringelsen gis det til en viss grad kompensasjon for også ved vedlikeholdsfradrag ved at det er adgang til en relativ standardøkning, som behandlet under punkt 4.2.1. Altså kompenserer både avskrivninger og vedlikeholdsfradrag for slit og elde. Dette vil likevel i teorien ikke gi dobbelt fradrag i og med at det, som sagt under 3.4, er det en forutsetning for å få avskrivninger at det slit og den elde som er oppstått ikke kan motvirkes med vedlikehold. Som Zimmer påpeker, vil det gi lite mening å gi vedlikeholdsfradrag for å bringe driftsmiddelet tilbake opp i den stand som skattyter allerede har fått avskrivninger for, når disse avskrivningene er gitt nettopp *fordi* verdifallet ikke kan motvirkes ved vedlikehold.<sup>44</sup> Det er ikke logisk mulig å gi vedlikeholdsfradrag for kostnader brukt til å motvirke det verdifall som ikke kan kompenseres med vedlikehold.

I Ot. prop. 1990- 1991 nr 35 har man forstått gjeldende rett slik at mulige avskrivninger skal komme til fradrag i standardvurderingen. Det sies at «Hovedregelen er at skattyter kan bringe gjenstanden i den stand den har vært på et tidligere tidspunkt, med unntak av slit og elde som kan komme til fradrag gjennom avskrivninger».<sup>45</sup> Andre steder i teorien er det imidlertid ikke nevnt hvorvidt avskrivninger skal trekkes fra i standardvurderingen. Finansdepartementets uttalelse i Utv 1975 s 586, som er gjengitt ovenfor under punkt 4.2.1, er et eksempel. Det tales om hvilken standard en kan gjenheve gjenstanden til, uten at fratrekke for avskrivninger nevnes. Uttalelsen kan gi inntrykk av at det er den opprinnelige standarden, uten hensyn til senere verdifall kompensert for ved avskrivninger, som er avgjørende. På den annen side nevner den bare den opprinnelige standard, og ikke en eventuell senere, høyere standard. Som behandlet under 4.2.1 skal en senere påkostning regnes med. Det er derfor mulig at uttalelsen er noe upresis på dette punktet. Ellers kan man tenke seg at det ikke er tatt med fordi problemstillingen er såpass teoretisk.

---

<sup>44</sup> Zimmer (2009) s 180 (i petit)

<sup>45</sup> Ot. Prop 1990-1991 nr 35 s 224. punkt 29.7



I teorien har altså avskrivninger og vedlikeholdsfradrag forskjellige, ikke-overlappende anvendelsesområder. Imidlertid er det ikke så enkelt i praksis. For det første er det en skjønsmessig grense mellom verdifall som kan kompenseres med vedlikehold og verdifall som ikke kan kompenseres med vedlikehold. I tillegg er det ikke sjeldent at avskrivningene ikke reflekterer det faktiske verdifallet. Avskrivninger er et standardfradrag som gis uavhengig av den faktiske verdiforringelsen det konkrete driftsmiddel er utsatt for. Så lenge driftsmiddelet vil være utsatt for verdiforringelse over tid, vil skattyter få avskrivninger. Dette gjelder selv om driftsmiddelet faktisk er utsatt for null verdiforringelse de aktuelle år, og selv om det er utsatt for en høyere verdiforringelse enn avskrivningssatsen skulle tilsi. Avskrivningene er beregnet ut fra den antatte levetiden til driftsmidlene i den aktuelle saldogruppen. Det er stor forskjell på hvor mye slitasje driftsmidler er utsatt for. I tillegg er saldogrupperne svære og innad til dels uensartede. Det er altså ikke slik at avskrivningene det aktuelle år nødvendigvis gjenspeiler verdifallet. Dette gjør den faktiske vurderingen av hvilken standard driftsmiddelet kan gjenreises til veldig komplisert. Det kan derfor være at det nevnte teoretiske utgangspunktet kun nettopp er teoretisk.

Driftsmidler som ikke er avskrivbare har i teorien kun verdifall som kan kompenseres med vedlikehold. For slike driftsmidler er det altså den høyeste standard driftsmidlet har hatt, uten fradrag for noen verdiforringelse, som er relevant.

#### 4.2.4 Må vedlikehold være nødvendig?

Som sagt under punkt 2.2 er det ikke et vilkår for fradagsrett for vedlikeholdsutgifter at det var nødvendig å bruke utgiften *for å skaffe eller opprettholde inntekten*. Et annet spørsmål er imidlertid om det er et vilkår for fradagsrett at det må ha vært nødvendig med vedlikehold for å holde *driftsmiddelets stand vedlike*.

Utgangspunktet er en naturlig, språklig forståelse av «vedlikehold». Vedlikehold henviser til en gjenheving av standarden. For at det skal være rom for å gjenheve standarden, er det nødvendig at det har forekommet et fall i standarden. Med andre ord er det ikke mulig å utføre vedlikehold uten at det er noe som helst behov for det. Som det vil fremkomme un-

der punkt 5 er ikke rene endringsarbeider fradragsberettigede. Dersom skattyter vil skifte ut innredningen i kontorbygningen fordi den ikke lenger er på moten eller hvis han maler om veggene fordi han er lei av fargen, så er ikke det en vedlikeholdsutgift. Det er visse krav til at vedlikeholdet må ha vært nødvendig.

I Rt. 1999 s 1303 Christensen sier førstvoterende, som representant for flertallet, at arbeidene må dekke et vedlikeholdsbehov for å være fradragsberettigede.<sup>46</sup> Dette er riktignok sagt i et obiter dicta, men det er ingenting revolusjonerende ved det. I uttalelsen fra Finansdepartementet fra 1975 som er sitert under punkt 4.2.1 sies at «nødvendig utskifting av eldre utstyr» (min understrekning) er fradragsberettiget. Syversen legger også til grunn at det må oppstilles et slikt nødvendighetskriterium for vedlikeholdsutgifter. Han skriver at vedlikeholdskostnaden må ha vært brukt for å dekke et vedlikeholdsbehov for å kunne fradragføres direkte.<sup>47</sup>

Vedlikeholdet må altså ha vært nødvendig for å få direkte fradrag for hele utgiften. I forlengelsen av dette oppstår spørsmålet om når en utgift ikke skal regnes for å være nødvendig, og hvordan utgiften behandles dersom det ikke var nødvendig med vedlikehold.

Først vil jeg ta for meg når en utgift er nødvendig. Det er to mulige innfallsvinkler. For det første kan man se på når det aktuelle driftsmiddelet konkret behøver vedlikehold. Dette vil ofte være vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve. Likevel kan det ikke være tvil om at vedlikeholdsfradrag må innrømmes dersom driftsmiddelet har behov for det selv om man normalt ikke må påregne vedlikehold allerede nå. Dette faller klart under forståelsen av vedlikehold.

For det andre kan man se på hvor ofte et slikt driftsmiddel normalt vil behøve vedlikehold. Vi kan tenke oss et slags vedlikeholdsintervall og anta at vedlikehold er nødvendig når in-

---

<sup>46</sup> Dommen side 1307

<sup>47</sup> Brudvik m. flere (2004) s 448.

tervallet utløper. Når et konkret driftsmiddel behøver vedlikehold vil avhenge av individuelle faktorer som for eksempel bruken og slitasjen den blir utsatt for. Denne sistnevnte metoden vil ikke ta stort hensyn til dette. Men dersom en ikke vil konstatere at det er vedlikehold ut fra objektive faktorer som hvor ofte liknende driftsmidler behøver vedlikehold, må ligningsmyndighetene konkret gå inn og vurdere hvert enkelt tilfelle. Vurderingen som tas er nok ofte konkret, men jeg kan vanskelig se for meg noe annet enn at alderen til driftsmiddelet og tiden som er gått siden sist vedlikehold vil være veldig sentral i denne vurderingen. Selv om vurderingen foretas konkret, vil nok ikke ligningsmyndighetene normalt gå inn og undersøke bevis for om den aktuelle gjenstanden var mer eller mindre slitt enn vanlig med mindre det er noe som særlig taler for dette. Ved behandlingen av påkostninger som foretas i stedet for vedlikehold, taler Lignings-ABC om at fradraget reduseres dersom arbeidene skjer før utløpet av et «normalt vedlikeholdsintervall».<sup>48</sup> Dette må innebære at objektive betraktninger om hvor ofte vedlikehold er nødvendig er ansett som et viktig moment hos ligningsmyndighetene. Oppsummert vil en konkret vurdering av driftsmiddelets stand, med vekt på objektive momenter som hvor ofte slike driftsmidler normalt må vedlikeholdes, være avgjørende.

Hva skjer med utgiften dersom vedlikehold skjer før det er nødvendig? § 6-11 løser ikke dette. I Lignings-ABC legges det til grunn at dersom man foretar endringsarbeid eller påkostninger, kan man få fradrag for det vedlikeholdet som ville ha vært nødvendig, se om dette i punkt 5.2. I forlengelsen av dette står det at «Hvis det er klart at et forbedringsarbeid/endringsarbeid utføres før det er naturlig ut fra et normalt vedlikeholdsintervall, reduseres fradraget forholdsmessig».<sup>49</sup> Man får altså vedlikeholdsfradrag for tenkt vedlikehold dersom man endrer eller påkoster gjenstanden før det er nødvendig. Da må man også få et forholdsmessig fradrag der man vedlikeholder gjenstanden før det er nødvendig.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1447

<sup>49</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1447

<sup>50</sup> Se også Syversen (1996) s 121/122.

Som en hjelp for tanken kan man ta utgangspunkt i hvor langt inne i et «normalt vedlikeholdsintervall» man er når vedlikeholdsarbeidene blir utført. Eksempelvis kan vi si at vi har et bad som krever vedlikehold hvert tjuende år. Vedlikeholdsintervallet er da 20 år. Dersom det nå er 8 år siden sist vedlikehold, kan man få fradrag for 8/20 av den summen som hadde vært nødvendig til vedlikehold når vedlikeholdsintervallet tar slutt. Si at dette er 100 000 kroner. Da ville skattyter fått fradrag for 8/20 av 100 000. Dette er antall år siden sist oppussing delt på vedlikeholdsintervallet ganget med hvor mye vedlikehold ville kostet når vedlikeholdsintervallet var slutt. I eksempelet kunne man altså fått fradrag for 40 000 kroner etter åtte år. Dette er et maksbeløp. Resten må aktiveres. Man kan selvsagt aldri få fradrag for mer enn man har brukt. Dette vil ikke være en «kostnad» som § 6-11 krever. Som jeg behandlet under punkt 4.2.2 om merutgiftssynspunktet, får skattyter fradrag for den delen som er vedlikehold også dersom arbeidene totalt sett innebærer en påkostning. Etter sitatet fra Lignings-ABC får skattyter et forholdsmessig fradrag også der det er skjedd en påkostning før vedlikeholdsintervallet er over. Dette gjelder også endringsarbeider. Se mer om dette under punkt 5.2

Dette forholdsmessige fradraget gjør reglene mer fleksible. Hvis skattyter vil bytte ut kjøkkenet etter 10 år i stedet for 20, så trenger han ikke å vente for ikke å «miste» fradraget. Det vil ofte være usikkert for en skattyter når det er «greit» å vedlikeholde. Med regelen om forholdsmessig fradrag risikerer han ikke å miste hele fradraget hvis han gjør det for tidlig. Som sagt er det samfunnsøkonomisk uheldig at skattereglene styrer skattyternes adferd. Dette burde skje i minst mulig grad.

Det er altså adgang til å få forholdsmessig fradrag også der vedlikeholdet ble utført før det var behov for det. Spørsmålet er så når fullt fradrag skal nektes, altså når vedlikehold ikke er «nødvendig». Gode grunner taler for at nødvendighetskravet ikke skal praktiseres for strengt. Når det er nødvendig med vedlikehold er et skjønnsmessig spørsmål. Det er skattyter som er nærmest til å vurdere hvorvidt vedlikehold var nødvendig, og det kan være vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve dette. Derfor burde man kun nekte fullt fradrag i rimelig åpenbare tilfeller. Lignings-ABC bruker ordene «Hvis det er klart» (min

understrekning) at arbeidene skjer før tiden, så skal fradraget reduseres.<sup>51</sup> Syversen bruker ordene klart eller åpenbart.<sup>52</sup> Det er altså ikke et strengt nødvendighetskrav.

#### 4.2.5 Nye funksjoner

Det neste spørsmålet er hvorvidt arbeider som gjør at driftsmiddelet får nye funksjoner kan være vedlikeholdsarbeider. Grunnet regelen om at det er adgang til en relativ standardheving er dette et vanskelig spørsmål. Dersom den nye funksjonen er alminnelig for slike driftsmidler i dag, tilsier regelen om relativ standardheving at man skal godta vedlikeholdsfradrag.

Syversen skriver at dersom arbeidene fører til at driftsmiddelet får nye funksjoner, vil det ikke være snakk om vedlikehold. Han mener at dette gjelder uavhengig av om slike egenskaper er vanlige i dag.<sup>53</sup> Syversen bruker som eksempel at man ikke kan få vedlikeholdsfradrag for mineralull man legger inn når man legger panel på en tidligere uisolert vegg. Dette er jeg ikke enig i. Si at skattyter heller hadde brukt et materiale som fulgte standardutviklingen, men som hadde bedre isoleringsfunksjon enn før. Dette er ingen grunn til at dette ikke skal godtas som vedlikehold. Hvorvidt man bruker nytt materiale til veggen, eller om man fyller den med mineralull, kan ikke ha betydning forutsatt at begge bare er vanlig standard nå. Syversen mener at mineralull vil gi en ny funksjon. Det vil imidlertid materialer som isolerer bedre gjøre i akkurat samme grad.

La oss ta et annet eksempel. Si at skattyter eier et gammelt bygg med tredører og at dette representerte god standard da de ble anskaffet. Dersom han skifter ut disse dørene med metalledører som nå er av relativt samme standard, vil dette kunne øke sikkerheten betraktelig ved at det blir vanskeligere å bryte seg inn. Vil dette være en ny funksjon ved bygget eller

---

<sup>51</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1447

<sup>52</sup> Syversen (1996) begge s 121

<sup>53</sup> Syversen (1996) s 128

en forbedring av en funksjon som allerede var der? Alle bygg er jo «litt sikre», akkurat som at de er «litt isolert». Etter min mening er ikke Syversens løsning hensiktsmessig. Dersom det ikke var vanlig å isolere veggene før, men det er det nå, ser jeg ingen grunn til at dette automatisk skal hindre fradrag. Veggene vil jo ha hatt en isoleringsfunksjon også tidligere, selv om de ikke har hatt mineralull eller avisepapir i seg. Dersom vegger i dag alltid lages med isolasjon, vil dette etter min mening kunne være i tråd med den relative standardhevingen.

Det at et driftsmiddel er tilført nye egenskaper burde ikke automatisk hindre vedlikeholdsfradrag. Hva som er en ny egenskap er svært skjønnsmessig. I tillegg kan «en egenskap» være alt fra bittesmå justeringer til enorme forbedringer. Da burde heller omfanget av endringen brukes som et moment i vurderingen av om driftsmiddelet relativt sett har samme stand etter arbeidene. Dette behandles nærmere under punkt 7. La oss ta for oss utskiftningen fra tredører til metalledørene som nevnt ovenfor. Det er ingen prinsipiell grunn til at dette skal innebære en påkostning. Det vil i praksis kunne være slik at dette bare følger den alminnelige standardhevingen. Kanskje har alle forretningsbygg av middels standard i dag metalledører, selv om det før var vanlig med tredører. Ved vurderingen av om det er skjedd en påkostning vil det være relevant hvorvidt metalledørene medfører nye egenskaper og hvor store endringene er: En metalledør vil kunne medføre både økt sikkerhet og økt isolasjon. Etter min mening kan likevel ikke dette hindre fradrag dersom dette bare følger den normale utviklingen. En må ta en konkret vurdering av hvorvidt utskiftningen følger den relative standardutviklingen, der nye funksjoner og egenskaper er momenter i vurderingen.

### **4.3 Vedlikeholdsvurderingens subjektive side**

Vedlikeholdsvurderingens subjektive side er spørsmålet om hvilken standard som skal være relevant der driftsmiddelet er overdratt.<sup>54</sup> Er det den beste stand driftsmiddelet har

---

<sup>54</sup> Zimmer (2009) s181. Brudvik (2004) s 446. Aarbakke (1990) s 271.

hatt gjennom hele sin levetid, eller den beste stand den har hatt i den aktuelle skattyters eiertid?

Rt. 1940 s 594 Von Koss avgjorde spørsmålet.<sup>55</sup> Reidar Von Koss hadde kjøpt en noe felleferdig eiendom. Han reparerte den straks til den stand eiendommen hadde hatt da den var ny hos tidligere eier. Spørsmålet var om reparasjonskostnadene var vedlikeholdsutgifter eller påkostninger. Høyesteretts flertall la vekt på at en ny eier må ha samme rett til fradrag som den gamle eieren ville hatt. Det ble slått fast at bestemmelsen (som tilsvarer dagens § 6-11) ikke ga «noe holdepunkt for å oppstille en særlig begrensning i rekkevidden av denne regel for det tilfelle at vedlikeholdsarbeid blir utført etter at eierskifte har funnet sted. En ny eier må derfor ha den samme rett til fradrag som den tidligere eier ville hatt, om vedlikeholdsarbeidene var blitt utført i hans eiertid.»<sup>56</sup>

De lege ferenda må det være relevant å ta hensyn til skattereglenes system. En skattyters anskaffelseskostnader vil være kostnadene til å kjøpe gjenstandene (eller råvarene og delene pluss arbeid for å lage gjenstanden) i tillegg til senere påkostninger. Dette er skattyters kostpris. Den gjenspeiler de utgifter skattyter har hatt i forbindelse med driftsmiddelet og dets standard. Dersom skattyter har kjøpt et slitt produkt, så vil dette gjenspeile seg i den prisen han har betalt. Senere oppussing vil ha karakter av anskaffelseskostnader. Som eksempel kan man tenke seg at skattyter nummer 1 kjøper en maskin til 100 000 kroner. Maskinen er brukt, og ble pusset opp for 50 000 kroner av tidligere eier rett før skattyter 1 kjøpte den. I samme år kjøper skattyter nummer 2 tilsvarende maskin. Fordi den er slitt betaler han 50 000 for maskinen. Skattyter nummer 2 vil med en regel om at gjenstandens totale levetid er relevant kunne pusse opp maskinen til den er av samme standard som skattyter nummer 1 sin. Han vil få fradrag for kostnadene mens skattyter nummer 1 må aktivere hele sin kostnad. Dermed vil skattyter nummer 2 sitte igjen med en skattefordel

---

<sup>55</sup> Utv. V s 243

<sup>56</sup> Side 595 i Rt.

som skattyter nummer 1 ikke får. De har begge brukt like mye penger, de har et likt produkt, men skattyter nummer 2 får en vilkårlig skattefordel.

Premissene i Von Koss-dommen er ikke overbevisende. Retten sier at lovbestemmelsen ikke gir grunnlag for å oppstille en «begrensning» i rekkevidden av vedlikeholdsfradrag der eiendommen har skiftet eier. Som argumentert for ovenfor vil imidlertid ikke dette være en begrensning. Standarden nåværende skattyter kan heve gjenstanden til, burde ta utgangspunkt i det produktet han har kjøpt, nettopp fordi hans kostpris gjenspeiles av den standard produktet hadde da han anskaffet det.

Flertallets argumentasjon kan likevel ha noe for seg dersom denne skattefordelen er innkalkulert i prisen på driftsmiddelet. Altså i de tilfellene den nye eieren betaler litt mer fordi han får utnytte den skattefordelen som selgeren ikke får utnyttet. I slike tilfeller vil Von Koss-regelen gi det mest mulig riktige fradraget fordi det totale vedlikeholdsfradraget på driftsmiddelet vil være det samme uavhengig av om og hvor mange ganger driftsmiddelet skifter eier. Kostprisen til den nye eieren vil være justert slik at skattefordelen oppveies. Den gamle eieren, som ville hatt krav på skattefradrag dersom han hadde vedlikeholdt, vil få kompensasjon for at han ikke får utnyttet det ved at han får en høyere salgpris.

Hvorvidt denne skattefordelen blir tatt i betraktning ved kjøp og salg av driftsmidler varierer. Erfarne parter som kjøper dyre driftsmidler vil nok ha det i bakhodet. Imidlertid er det en usikker og skjønnsmessig verdi, og de fleste er nok ikke engang klar over at dette kan gi en skattefordel.

En regel der gjenstandens standard på tidspunktet for skattyters anskaffelse er avgjørende kan føre til vanskelige grensedragninger. Det er ikke alltid lett å vurdere hva standarden var ved overdragelsen. Riktignok kan skattyters kostpris være veiledende, men med svingende markedspriser og delvis uopplyste kjøpere som ikke alltid vet hva en gjenstand i realiteten er verdt, gir ikke den alltid uttrykk for standarden. Dette er imidlertid et problem som vil



oppstå også når man skal vurdere høyeste standard driftsmiddelet har hatt i løpet av hele sin levetid.

Prinsipielt sett er det ikke vedlikeholdskostnaden, men slitasjen som utgjør den relevante oppofrelsen. Den som pådrar seg en kostnad er dermed den som mister verdier ved at gjenstanden slites. Det å betale vedlikeholdskostnaden vil ikke være en oppofrelse i seg selv, da dette byttes mot at gjenstanden kommer i bedre stand. Et viktig mål med fradragsreglene er at en skattyter ikke skal få fradrag for mer enn han faktisk har oppofret. Regelen fra Von Koss-dommen gjør nettopp at skattyter får fradrag selv om han ikke har oppofret noe, eller for mer enn han har oppofret (med mindre det er innkalkulert i prisen). Av praktiske grunner gis vedlikeholdsfradraget først når kostnaden er brukt. Vedlikehold utover den beste standarden driftsmiddelet har hatt på eiers hånd vil ikke referere seg til verdiforringelse for ham. Det vil derimot utgjøre en investering og skulle prinsipielt sett havnet sammen med de andre anskaffelseskostnadene, nemlig på saldo.

Ved gevinst- eller tapsberegningen der et driftsmiddel selges, vil inngangsverdien til driftsmiddelet være skattyters anskaffelseskostnader medregnet påkostninger og endringer, fratrukket avskrivninger. Dette er nettopp fordi inngangsverdien skal gjenspeile skattyters kostpris. Hvis man får fradrag for vedlikeholdskostnader som hever standarden over det som tilsvarer egen kostpris, så får man en mye høyere standard på objektet enn det inngangsverdien skulle tilsi. Denne skattefordelen kompenseres kun ved et eventuelt salg av driftsmiddelet (ved at tapet blir mindre eller fortjenesten større). Det innebærer enten en utilsiktet skattekreditt, eller en utilsiktet skattelette.

Regelen er foreslått endret i bl.a. NOU 1973:3 s 118 og NOU 1989:14. På side 279 i NOU 1989:14 foreslås at: «regelen om fradrag for vedlikeholdskostnader endres, slik at objektet i prinsippet bare kan vedlikeholdes tilbake til den stand det var i da det ble ervervet av skattyteren. Reparasjon utover dette bør anses som påkostning, som må aktiveres. (...) Gruppen er klar over at den foreslåtte regelen kan reise avgrensingsproblemer som en unngår etter gjeldende praksis, men mener likevel at den prinsipielt riktige løsningen bør legges til

grunn.» (min understrekning). Endringen ble likevel ikke gjennomført nettopp fordi Stortinget var redde for at en annen løsning ville føre til avgrensingsproblemer.<sup>57</sup>

Hensynet til konsekvens og sammenheng i regelverket er svært viktig i skatteretten.<sup>58</sup> Å gi skattefradrag for kostnader som ikke er oppofret går mot skattelovens system. Slike kostnader vil ikke være brukt til å bøte på verdifall som er skjedd på skattyters hånd. Vanskelige grensdragninger burde ikke alene begrunne direkte ulogiske regler. Likevel er det klart hva som er tilstanden de lege lata. Ved standardvurderingen tas hensyn til hele driftsmiddelets levetid, på nåværende og alle tidligere eieres hender.

## **5 Endring av gjenstanden**

### **5.1 Ikke krav om verdiøkning**

Det hender at det utføres arbeider på driftsmidler som ikke hever driftsmiddelets verdi. Likevel er det ikke nødvendigvis tale om vedlikehold.<sup>59</sup> Noen ganger det det bare rene endringer som er utført. Det har blitt brukt forskjellig terminologi i teorien. Lignings-ABC taler om påkostninger, mens Syversen mener at ordet påkostning gir feil assosiasjoner og kaller det derfor for endringsarbeider som må aktiveres.<sup>60</sup> En kan være enige med Syversen i at påkostninger retter tanken hen mot et krav om verdiøkning. Realiteten er uansett den samme. Aktiveringsplikt er ikke avhengig av at omkostningene bidrar til å øke verdien, produktiviteten eller effektiviteten til driftsmiddelet. Endringsarbeider skal således aktiveres uansett økonomisk resultat. Dette følger direkte av lovteksten ved at det kun er vedlikeholdsutgifter som kan fradragføres. Endringsarbeider er ikke vedlikeholdsarbeider. Det er

---

<sup>57</sup> Brudvik (2004) s 447

<sup>58</sup> Zimmer (2009) s 58

<sup>59</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1446/1447. Zimmer (2009) s 180. Syversen (1996) s 128.

<sup>60</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1446. Syversen (1996) s128

altså samme vurderingstema som gjelder her som ved grensen mot påkostninger. Det avgjørende er hvorvidt arbeidene er «vedlikehold».

Endringer som ikke hever driftsmiddelets verdi eller avkastning kan for eksempel gjøres fordi skattyter har spesielle behov. Hvis dette behovet er ganske uvanlig vil endringen til og med kunne føre til at markedsverdien til driftsmiddelet blir lavere. Likevel vil ikke kostnadene være fradragsberettiget etter § 6-11. Hvis skattyter for eksempel har et behov for mye lagringsplass og velger å endre kontorlokaler til lager, vil dette ofte medføre en lavere verdi. Likevel får skattyter ikke fradrag etter § 6-11. Lignings-ABC bruker som eksempel at vegger flyttes eller fjernes eller at man bytter om på rom inne i et hus.<sup>61</sup> Dette vil ikke være vedlikeholdskostnader. For eksempel vil man ikke få vedlikeholdsfradrag for kostnadene til å flytte toalettene til en annen del av kontorlokalet.

Ifølge Lignings-ABC vil også endringer av tidligere endringer være aktiveringspliktige.<sup>62</sup> Eksempelvis vil endring av lagre tilbake til kontorlokaler eller flytting av vegger tilbake til der de tidligere har stått være aktiveringspliktige kostnader selv om også den opprinnelige endringskostnaden er aktivert.

Hvis en gjenstand som tidligere er endret skal endres på nytt, legger lignings-ABC til grunn at det er den endrede standen som vil være avgjørende ved en ny vedlikeholds-/påkostningsvurdering.<sup>63</sup> En midlertidig endring vil imidlertid ikke endre karakteren av driftsmiddelet.<sup>64</sup> I Utv 2004 s 681 LRD var en kjellerleilighet blitt vannskadet. Arbeidene med rehabilitering av bygget tok 15-20 år, og i denne tiden ble kjellerleiligheten benyttet som lager. Selv om dette var en relativt lang periode, mente lagmannsretten at karakteren av kjelleren ikke hadde endret seg. Det hadde hele tiden vært eierens plan å pusse den opp

---

<sup>61</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1446.

<sup>62</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1446/1447

<sup>63</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1446

<sup>64</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1446

og å bruke den som leilighet igjen. I tillegg hadde den hele tiden sett ut som en leilighet. Endringen var ifølge lagmannsretten bare midlertidig og endret ikke karakteren av kjelleren. Det var derfor den tidligere leiligheten som var relevant sammenlikningsgrunnlag da det ble vurdert hvorvidt det var snakk om nybygg.

## 5.2 Endringsarbeider som kommer i stedet for vedlikehold

Der driftsmiddelet hadde et vedlikeholdsbehov, men skattyter i stedet endrer driftsmiddelet, oppstår spørsmål om han likevel har rett på direkte fradrag etter skatteloven § 6-11. Lignings-ABC fremholder at han i slike tilfelle vil ha krav på fradrag for de utgiftene som ellers ville gått med til vedlikehold.<sup>65</sup> Det overstigende av kostnadene må aktiveres. Dette gjelder på samme måte som der deler av utgiften må anses som påkostning. Dette er behandlet under punkt 4.2.2. Lignings-ABC bruker som eksempel at et bad blir flyttet. De kostnadene som ville vært nødvendig for vedlikehold av det gamle badet kan fradras. Merkostnadene ved å flytte, for eksempel at mye må bygges på nytt og rør må legges om, vil være en endring som ikke er fradragsberettiget. Man trekker fra en sum som skal gjenspeile «tenkt vedlikehold». I eksempelet ovenfor om skiftning av tolagsglass- til trelagsglassvindu, skrev jeg at det ville være snakk om en påkostning. Man kan imidlertid få fradrag for den tenkte kostnaden det ville medført å skifte ut tolagsvinduet, såfremt dette var nødvendig.

Som nevnt under punkt 4.2.4, legger Lignings-ABC til grunn at dersom man gjør endringen før det er naturlig «ut fra et normalt vedlikeholdsintervall», så skal fradraget reduseres forholdsmessig.<sup>66</sup> Her gjelder altså det samme som dersom vedlikehold gjøres før det er nødvendig. Man må vurdere når vedlikeholdsarbeider ville vært nødvendig. Skattyter vil få et fradrag for tenkt vedlikehold, redusert forholdsmessig etter hvor langt inn i vedlikeholdsintervallet han befinner seg. Alle kostnader utover det forholdsmessige fradraget må aktive-

---

<sup>65</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1447

<sup>66</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1447

res. Skattyter vil (selvsagt) ikke få fradrag for mer enn han har brukt selv om dette er mindre enn det tillatte forholdsmessige fradraget. Dette vil ikke være kostnader. Hvis et bad trenger rehabilitering til 150 000 kroner om seks år og det er ni år siden det sist ble vedlikeholdt, vil maksbeløpet han kan få fradrag for være 90 000 kroner ( $9/15 * 150\ 000$ ). Hvis skattyter legger badet et annet sted og bruker 90 000 eller mer skal han ha fradrag for 90 000. Dersom han skulle endt med å bruke mindre enn 90 000, skal han ha fradrag for det han har brukt. Dette er kanskje lite sannsynlig når det gjelder et bad. I andre tilfelle kan imidlertid nye metoder være såpass mye billigere at endringsarbeidene blir billigere enn det «tillatte» vedlikeholdsfradraget.

### **5.3 Lovendringer som gjør endringsarbeider nødvendig.**

Noen ganger endrer lovene seg slik at man må oppgradere driftsmiddelet for i det hele tatt å kunne bruke det. Da vil man kunne være i den situasjonen at man har brukt mye penger på driftsmiddelet uten at dette gir noen større avkastning eller gjør driftsmiddelet mer produktivt enn før. Dette kan for eksempel gjelde der det kommer nye sikkerhetskrav eller miljøkrav fra myndighetene. Syversen bruker som eksempel at det kommer nye miljøkrav fra myndighetene som pålegger en bedrift å installere renseanlegg, filter eller liknende. Disse endringene vil ikke gi anlegget noen større produksjon eller effektivitet enn før. Spørsmålet er om skattyter kan bruke myndighetspålegget som argument for at grensen vedlikehold/påkostning skal trekkes annerledes i disse tilfellene.

I Rt. 1999 s 1303 Christensen-dommen (omtalt under punkt 6.2) kom Høyesterett med uttalelser om relevansen av *årsaken* til at kostnadene blir pådratt. I saken ble det under rehabiliteringen oppdaget at skadene var mer omfattende enn først antatt. Retten fant at årsaken til at arbeidene ble så store eller til at kostnaden ble pådratt ikke kan ha betydning i vurderingen av om noe er vedlikehold eller nyanskaffelse. Årsaker til høye rehabiliteringskostnader kan være svært forskjelligartede. Eksempler retten bruker er bl.a. at bygget er skadet på grunn av brann, at vedlikeholdet er forsømt og at eieren ønsker endring. Flertallet slår

fast at årsaken er «uten betydning», altså ikke engang relevant som moment.<sup>67</sup> Saken gjaldt konkret grensen vedlikehold mot nyanskaffelse, men det er ingen grunn til at saken skal stille seg annerledes ved grensen mot påkostning eller endring. Det sentrale er hvorvidt noe kan karakteriseres som vedlikehold. Dette endrer seg ikke ut fra årsaken til kostnaden, enten denne var et myndighetspålegg eller noe annet. Dersom man skulle begynt å trekke ut noen årsaker som relevante, kunne vi stått overfor store avgrensingsproblemer. Syversen antar også at tilstanden de lege lata er at vedlikeholdsvurderingen i skatteloven § § 6-11 er upåvirket av hvorvidt arbeidene er en følge av myndighetspålegg, og hva som er årsaken til pålegget.<sup>68</sup>

Reglene har lenge blitt praktisert slik. I Utv 1986 s 516 SKD hadde noen kommuner pålagt alle huseiere å koble seg til det offentlige kloakkanlegget med hjemmel i forurensningsloven. Kostnadene til dette ble ansett for å være aktiveringspliktige av Skattedirektoratet. Forholdet var regulert i skatteloven av 1911 § 44A-1 (1) annet punktum der det ble sagt at der «driftsmidler [er] ervervet eller påkostet som følge av påbud om forbedringer av det indre eller ytre miljø» skulle kostnadene til dette aktiveres.<sup>69</sup> Bestemmelsen ble ikke videreført i skatteloven av 1999, men forarbeidene understreker at dette ikke skulle innebære noen endring i rettstilstanden.<sup>70</sup>

Myndighetspålegget er altså ikke relevant i vedlikeholdsvurderingen. Med dette mener jeg at skattyter ikke kan argumentere med at vedlikeholdsvurderingen skal bli en annen bare fordi at omkostningen er pådratt i forbindelse med et myndighetspålegg. Imidlertid vil det ofte være slik at et myndighetspålegg slår ut slik at mange aktører i markedet må endre produksjonsmetoder og/eller -materialer. Vi kan da sitte i den situasjonen at alminnelig standard har endret seg fordi skattytere flest har tilpasset seg et. Myndighetspålegget er da

---

<sup>67</sup> I dommen s 1308.

<sup>68</sup> Brudvik m. Flere (2004) side 459. Syversen s 128.

<sup>69</sup> Lov av 18. august 1911 nr. 8, Lov om skatt av formue og inntekt

<sup>70</sup> Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 14 og side 80.

ikke i seg selv relevant i vedlikeholdsvurderingen, men standarden har utviklet seg fordi markedet har tilpasset seg etter myndighetspålegget.

La oss si at en bedrift eier et produksjonsanlegg for aluminium av middels standard som slipper ut en viss mengde forurensning, la oss kalle dette 5 enheter utslipp. Myndighetene innfører så et krav om at ingen produksjonsanlegg kan slippe ut mer enn 3 enheter. La oss så tenke oss at det er vanlig at aluminiumsprodusentene ligger på rundt 5 enheter utslipp. Dersom de fleste bedriftene anskaffer et bedre rensesystem (forutsatt at produksjonsanlegget og rensesystemet er det samme driftsmiddelet) som fører til at de kun slipper ut 3 enheter, vil standarden endre seg slik at dette bedre rensesystemet nå er vanlig standard. Da vil en utskiftning bare utgjøre vedlikehold fordi standarden har utviklet seg. Myndighetspålegget har ikke i seg selv vært relevant.

En bruker altså det samme vurderingstemaet selv om det er lovkrav som har foranlediget arbeidene. Det vil imidlertid ofte kunne være slik at lovkravet har gjort at standarden har endret seg slik at adgangen til en relativ standardheving gjør at arbeidene likevel anses som vedlikehold.

## **6 Nyanskaffelse eller vedlikehold.**

### **6.1 Utgangspunkt**

Ved spesielt store arbeider på et driftsmiddel vil man på et tidspunkt komme over i en situasjon der det ikke lenger er naturlig å kalle gjenstanden slik den er etter arbeidene for det samme driftsmiddelet som det var før arbeidene. Aarbakke formulerte dette som tidspunktet da den opprinnelige gjenstanden fremstår som uvesentlig sammenliknet med gjenstanden etter rehabilitering, slik at de ikke lenger kan anses som samme driftsmiddel.<sup>71</sup> Spørsmålet er om man i slike tilfeller likevel kan få fradrag for vedlikeholdskostnader, eller om

---

<sup>71</sup> Aarbakke (1990) s 271

man må anse hele prosessen som et nyerverv og aktivere hele kostnaden. Aarbakke argumenterte tidlig for at der det er utført en meget omfattende rehabilitering, kan ikke skattyter føre noen del av kostnaden som vedlikeholdskostnad. Han uttaler at «Når det gamle... bare er en mindre vesentlig del av den ferdige gjenstand», kan man ikke lenger få vedlikeholdsfradrag for noen del av utgiften.

## 6.2 Rettstilstanden

I Rt. 1999 s 1303 Christensen ble Aarbakkes syn stadfestet.<sup>72</sup> Christensen hadde kjøpt en eiendom for 525 000 kroner og rehabilitert den for over 1,6 millioner kroner. De bærende konstruksjonene i tre av fire yttervegger og utvendig kledning i to vegger var beholdt. Utover dette var det bare en av veggene som ikke var helt utskiftet. Retten fant at bortsett fra reisverk og grunnmur, så var det kun «beskjedne» deler av den opprinnelige bygningen som var beholdt.<sup>73</sup> Rehabiliteringskostnadene ble mye høyere enn planlagt fordi arbeidene ble mer omfattende enn forutsett. Spørsmålet var om rehabiliteringen var så omfattende at bygget etter arbeidene måtte anses som en nyanskaffelse. Høyesterett uttalte at dette må avgjøres ut fra en helhetsvurdering. Det ville ifølge Høyesterett være en nyanskaffelse dersom de gamle deler av huset «bare utgjør en mindre vesentlig del av de[t] ferdige huset».<sup>74</sup>

Igjen har vi altså å gjøre med en sammenlikning av driftsmiddelet før og etter arbeidene. Forskjellen mot vurderingene av påkostning og endring er at grensene er forskjellige. Fordi kriteriene ved disse vurderingene er de samme, behandles de felles under punkt 7.

Det skal være snakk om en relativt omfattende rehabilitering dersom det gamle bare er en mindre vesentlig del av det nye. I Utv. 2004 s 681 LRD, som er omtalt under punkt 5.1, var en kjellerleilighet vannskadet. Den ble pusset opp over 15-20 år, og lokalene hadde midler-

---

<sup>72</sup> Utv. 1999 s 1400.

<sup>73</sup> S 1309

<sup>74</sup> I dommen s 1308



tidig blitt brukt til lagring. Lagmannsretten vurderte både verdien av leiligheten og det fysiske. Verdien var doblet og store deler av det fysiske var skiftet ut. Det elektriske systemet, rørsystemet og taket var endret. Det var lagt nytt panel på alle vegger og flis på alle gulv. Imidlertid var den opprinnelige strukturen, de bærende elementer, og også vegger som ikke hadde bærende funksjon, beholdt. Verdiøkningen ble ikke ansett for å være stor nok, og endringene ikke for å være omfattende nok, til at lagmannsretten mente at kun mindre vesentlige deler av den gamle leiligheten var beholdt.

Det er viktig for en skattyter å kunne forutberegne sin rettsstilling. Christensen hadde anført at siden han ikke kunne bebreides for ikke å ha visst at arbeidene ville bli så omfattende, så måtte forutberegnelighetshensynet tale for at det i et tvilstilfelle ble tillatt fradrag. Høyesterett uttaler at det er objektive kriterier som skal legges til grunn. Retten avviser tvert at det kan være relevant hva skattyter tenkte om hvor omfattende arbeidene ville bli da de ble satt i gang.

Christensen anførte også at siden avskrivningstiden for bygninger er så lang, så må det for bygninger være ekstra klart at det er snakk om nyanskaffelse før man putter det i kategorien nybygg. Dette argumentet holder ikke. Prinsippene er uansett det samme: Hvis det ikke lenger er samme gjenstand, er det ikke lenger snakk om vedlikehold. Forholdet faller da ikke under § 6-11. Hvilken saldogruppe driftsmiddelet vil ende i kan ikke være av betydning. Anførselen ble også avvist av retten.

Som sagt under punkt 5.3 er ikke årsaken til at kostnaden blir brukt av betydning ved nyanskaffelsesvurderingen. Jf. Christensen-dommen.

### **6.3 Der vedlikeholdsarbeidene er dyrere enn nyanskaffelse.**

Der vedlikeholdet ender med å koste mer enn det ville ha gjort å anskaffe et nytt driftsmiddel, oppstår spørsmålet om skattyter allikevel skal ha vedlikeholdsfradrag. Det er allerede fastslått at kostnaden hverken må være nødvendig, eller at det må være den mest økonomiske av alle mulige alternativer. Som det vil fremgå nedenfor under punkt 7, *kan* det være

relevant ved vedlikeholdsvurderingen hvor mye arbeidene har kostet, spesielt i sammenlikning med hvor mye driftsmiddelet er verdt. Dette er imidlertid først og fremst interessant fordi det viser hvor mye driftsmiddelet har endret seg. I tillegg kommer det at hvis man ser på hele driftsmiddelets levetid, så vil de samlede vedlikeholdskostnadene ofte kunne overstige prisen for å kjøpe et nytt driftsmiddel. Dette argumentet blir presentert i skattelovkommentaren.<sup>75</sup> Det er et fornuftig argument. Imidlertid svekkes det litt ved at nyanskaffelsesvurderingen gjøres ut fra hva som er «ett arbeid», se nedenfor under punkt 6.5.

I skattelovkommentaren trekkes også hensynet til forutberegnelighet for skattyter frem.<sup>76</sup> Det kan være vanskelig å forutberegne hvor store arbeidene blir før prosjektet er satt i gang. I Christensen-dommen ble det oppdaget mangler ved eiendommen under arbeidene som gjorde rehabiliteringen langt dyrere enn forutsatt. Eiendommen hadde blitt kjøpt for 525 000 kroner. Det var planlagt arbeider på 400 000 kroner, men bl.a. på grunn av råte- og soppskader endte de på over 1,6 millioner kroner. Med andre ord kostet arbeidene tre ganger så mye som eiendommen opprinnelig var verdt, inkludert tomt. Arbeidene ble vurdert som nyanskaffelse. Høyesterett la tilsynelatende vekt på både fysiske og økonomiske kriterier. Som det vil fremgå nedenfor under 7.2, mener jeg imidlertid at det først og fremst er de fysiske kriteriene som var avgjørende, men at de økonomiske er relevante ved at de betyr hvor endret driftsmiddelet er.

Her kan vi trekke en parallell til diskusjonen under 3.5 om hvorvidt utgiften må være brukt hensiktsmessig. Det er etablert at skattyter kan få fradrag for eksempel dersom han velger å bruke penger på å bevare spesiell arkitektur, selv om dette ikke egentlig påvirker hans inntektsstrøm. Et gammelt hus med vakker stukkatur vil kunne bli svært dyrt å vedlikeholde. Kostnadene kan bli på mer enn det hadde kostet å rive huset og bygge det på nytt. Likevel er dette vedlikeholdsutgifter som kan fradras.

---

<sup>75</sup> Brudvik m. Flere (2004) s 449.

<sup>76</sup> Brudvik m. Flere (2004) s 449.

Spesielt ny teknologi og nye arbeidsmetoder kan gjøre at nyanskaffelse i mange tilfeller er billigere enn vedlikeholdsarbeider. Ofte ser man først i etterkant at en nyanskaffelse ville ha vært billigere, fordi det er vanskelig å forutse omfanget av arbeidene, eller fordi det viser seg at nyere metoder er mer effektive. Der kostnadene på det gamle driftsmiddelet faktisk er brukt til vedlikehold, burde ikke det at nye og billigere alternativer er kommet til, hindre fradrag.

I Utv. 1962 s 395 LU hadde en gårdeier reparert et våningshus. Det viste seg at det ville ha vært billigere å rive hele det gamle og å bygge det opp igjen. Ligningskontoret mente at dette måtte føre til at gårdeieren ikke hadde krav på vedlikeholdsfradrag. Ligningsutvalget holdt at det at en nyanskaffelse ville vært billigere ikke var relevant. På grunnlag av denne uttalelsen er det i skattelovkommentaren tatt det standpunkt at en kan fradra kostnadene selv om en nyanskaffelse ville ha vært billigere.<sup>77</sup>

Etter min mening burde ikke det at en nyanskaffelse ville ha vært billigere ha avgjørende betydning ved nyanskaffelsesvurderingen. Som sagt er vurderingstemaet for nyanskaffelse hvorvidt det gamle bare utgjør en mindre vesentlig del av det nye driftsmiddelet. Det at en nyanskaffelse er billigere enn vedlikehold gjør ikke automatisk at det gamle bare er en mindre vesentlig del. Det er snakk om to forskjellige grenser. Som det vil fremgå under punkt 7 vil beløpet som er brukt heller være et moment i vurderingen.

#### **6.4 Hva skjer med «det gamle» driftsmiddelet?**

Dersom vi har å gjøre med en nyanskaffelse, så må hele rehabiliteringskostnaden aktiveres. Spørsmålet er hva som skjer med kostprisen til «det gamle» driftsmiddelet. Det er to muligheter, fortsatt aktivering eller direkte fradragsrett.

---

<sup>77</sup> Brudvik m. Flere (2004) s 449.

Spørsmålet i denne forbindelse er hvorvidt vi har å gjøre med en realisasjon. Dersom det gamle driftsmiddelet anses realisert, kan skattyter få tapsfradrag for hele den gamle gjenstandens kostpris. For driftsmidler i saldogruppe a-d og j får skattyter fradraget ved at tapet (kostprisen) nedskrives på saldo. For gjenstander i gruppe e- i får skattyter fradrag ved å føre inn tapet på gevinst- og tapskonto i henhold til § 14-45. Dersom det ikke foreligger realisasjon kan ikke skattyter fradra den gamle gjenstandens kostpris direkte. Kostprisen vil forbli aktivert og komme til fradrag gjennom avskrivninger.

Hva skal til for at det gamle driftsmiddelet anses realisert? Skattelovens § 9-2(1) regulerer hva som utgjør en realisasjon. Det aktuelle ved nyanskaffelse er bestemmelsen i litra f som sier at tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse er realisasjon.

Total ødeleggelse av det gamle driftsmiddelet innebærer altså en realisasjon. Dersom det gamle driftsmiddelet derimot bare er delvis ødelagt, foreligger ingen realisasjon.<sup>78</sup> Eksempelvis vil det ikke være realisasjon dersom et hus bare er delvis ødelagt etter uvær. Hvis skattyter derimot river restene av huset og bygger et nytt samme sted, vil det gamle være realisert etter § 9-2 (1) f. Grensen mellom ødeleggelse og delvis ødeleggelse er naturlig nok ikke skarp. Det kan ikke være et krav om at det ikke står igjen så mye som en murstein på riktig plass. På den annen side må det være snakk om totalødeleggelse.

I Christensen-dommen fant retten at det gamle driftsmiddelet bare var en uvesentlig del av det nye. Stort sett var det bare grunnmur og reisverk som var behold. Når et gammelt driftsmiddel anses for å være uvesentlig fordi det er kommet et nybygg, kunne det vært nærliggende å la konsekvensen være at det gamle driftsmiddelet anses tilintetgjort. Dette gjelder særlig siden en annen løsning ville føre til at skattyter ikke kan fradra store verdier som for ham er tapt (altså den delen av driftsmiddelet som er ødelagt/ikke lenger består), samtidig som hele rehabiliteringskostnaden må aktiveres. På den annen side kan til dels verdiful-

---

<sup>78</sup> Ot.prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 29.2.3.1, Lignings-ABC 2012/2013 s 941

le deler av det gamle driftsmiddelet bestå. Disse delene burde forbli aktivert. Siden det ikke er mulighet for delvis realisasjon etter ødeleggelsesregelen i § 9-2(1) f, finnes det imidlertid ingen mellomløsning. Det gamle driftsmiddelet vil enten være fullstendig realisert, eller ikke i det hele tatt. Generelt skal det mye til for at et driftsmiddel skal anses realisert, og man kan nok ikke automatisk slutte at det gamle driftsmiddelet er realisert ved ødeleggelse/tilintetgjørelse bare fordi det er kommet til en nyanskaffelse.

Hvor grensen går mellom «ødeleggelse» og «delvis ødeleggelse» er ikke godt å si. I Christensen-saken var som sagt bare grunnmur og reisverk i behold. Når veggene og grunnmuren består, vil det etter min mening være unaturlig å tale om totalødeleggelse. Det er imidlertid ikke mulig å sette faste grenser for hvor skillet mellom delvis ødeleggelse og ødeleggelse går. Hva hvis for eksempel bare grunnmuren hadde vært i behold? Da hadde vi nok nærmet oss ødeleggelse. Vurderingen må være konkret i hvert enkelt tilfelle.

Dersom det gamle driftsmiddelet anses realisert, er det en logisk følge at dersom det bygges opp igjen, vil dette anses som nybygg. Dette gjelder også dersom gamle materialer er brukt ved gjenoppbyggingen, som i Utv. 1968 s 219 URD. En låve hadde blitt nesten totalskadet ved uvær. Eierne rev ned resten og bygget låven opp igjen. Han brukte delvis gamle materialer, men gjennomførte også store forbedringer. Eierne hevdet at det var billigere å rive den gamle låven og bygge hele på nytt, og at det derfor måtte bli godkjent som vedlikehold. Dette er imidlertid ikke logisk mulig i og med at det gamle driftsmiddelet er tapt, så vil det være ansett for realisert. Det er da ikke mulig å utføre vedlikehold på det. Han skal da ha fradrag for kostprisen til den gamle låven, men må aktivere hele kostprisen til den nye.

### **6.5 Ett arbeid eller flere? Herunder tidsaspektet.**

Ofte vil alle arbeidene som et driftsmiddel har gjennomgått samlet ha endret driftsmiddelet i stor grad. Imidlertid skal hvert arbeid vurderes separat. Det at flere arbeider samlet har endret driftsmiddelet vesentlig er ikke av betydning. En må finne ut hva som utgjør «ett arbeid».

Hva som er ett arbeid sier seg ikke selv. En totalrenovering av en bygning kan være ett arbeid. Samtidig kan en utskiftning av et vindu og en reparasjon av et tak være to arbeider. I denne relasjon vil både arbeidenes omfang og karakter og hvor lang tid som er brukt kunne være av betydning. I Christensen-dommen uttaler førstvoterende i et obiter dictum at «det antakelig bare vil være aktuelt å karakterisere en reparasjon av et hus som nyanskaffelse på grunn av arbeidenes omfang, når arbeidene skjer konsentrert over et relativt kort tidsrom».<sup>79</sup>

Konsentrasjon og tidsrom er altså stikkord. I tillegg vil det være naturlig å ta utgangspunkt i hva som kan karakteriseres som et prosjekt. En utskifting av en vegg i maskinen fordi den er gammel burde ikke nødvendigvis vurderes i ett med reparasjon av motoren som har blitt ødelagt fordi den ikke tåler så høy produksjon. Noe annet blir det hvis de forskjellige arbeidene alle er ledd i en samlet rehabilitering der det blir utført arbeider på hele driftsmiddelet.

Uttalelsen i Christensen-dommen om at det bare vil være ett arbeid dersom arbeidene er konsentrert og skjedd i et relativt kort tidsrom har fått bred tilslutning i teorien.<sup>80</sup> Jeg mener imidlertid det ikke burde brukes som en absolutt grense. Hvis man for eksempel skrapet maling et år, men ikke får satt i gang med nye malingsarbeider før et par år senere, er det likevel ganske klart at dette vil være to deler av samme prosjekt. På den andre side vil en opprensning av programvaren på datamaskinen og utskiftning av tastatur fordi en knapp mangler ha karakter av forskjellige prosjekter selv om de skulle ha skjedd samtidig.

I Utv. 2004 s 681 LRD hadde oppussingsarbeidene tatt 15-20 år fordi eieren ikke hadde kapital til å gjøre alt i ett. Selv om dette er en lang periode, ble hele arbeidet vurdert under ett fordi det var ett prosjekt, og alt som ble gjort gikk ut på å gjøre leiligheten beboelig etter en skade. Dette stemmer ikke helt overens med obiter dictumet i Christensen-dommen som

---

<sup>79</sup> Side 1309

<sup>80</sup> Se bl.a. Lignings-ABC 2012/ 2013 s 1450, Brudvik m. flere (2003/2004) s 455 og Syversen (1996) s 125

gir inntrykk av at det ikke vil være ett arbeid lenger hvis det strekker lenger enn «et relativt kort tidsrom». Uttalelsen gir inntrykk av at det oppstilles en tidsgrense. Etter min mening burde tidsrommet ikke være en absolutt grense, men heller et viktig moment i en helhetsvurdering av hvorvidt man kan anse arbeidene for å være ett prosjekt. På den annen side er *et relativt kort tidsrom* en så lite konkret avgrensning at den formodentlig kan strekkes på dersom arbeidet klart fremstår som ett prosjekt.

La oss si at skattyter i Christensen-dommen hadde gjort akkurat de samme arbeidene, som retten mente at var nyanskaffelse, men at han hadde gjort dem over flere år. Dersom alt arbeidet var ledd i samme prosjekt, er det ingen grunn til at nyanskaffelsesvurderingen skal være avhengig av hvorvidt det ble gjort innenfor et relativt kort tidsrom eller ikke. Det er mer naturlig at det er et moment i vurderingen.

## **7 Ut fra hvilke kriterier gjøres standardvurderingen?**

### **7.1 Innledende**

Vi har nå klarlagt grensene mellom henholdsvis vedlikehold/påkostning, vedlikehold/endringsarbeider og vedlikehold/nyanskaffelse.

Ved vurderingen av hvorvidt noe er vedlikehold eller endring/påkostning sammenliknes ny og gammel standard. Ved nyanskaffelsesvurderingen er skjønnstemaet hvor mye av det gamle driftsmiddelet som gjenstår. Begge vurderingene tar altså utgangspunkt i hva slags tilstand driftsmiddelet er i etter arbeidene, og sammenlikner det med hva slags tilstand det var i før arbeidene. En vurdering av et driftsmiddels tilstand må ta utgangspunkt i dets egenskaper og kvaliteter. De viktigste kvalitetene for å definere en gjenstand er blant annet gjenstandens utseende og hvilke materialer den er laget av. I tillegg er det svært viktig hva man kan bruke driftsmiddelet til, altså hvilke funksjoner og egenskaper det har.

Teori har listet opp spesielt tre hovedkriterier relevante for både vurderingen vedlikehold mot endring/påkostning og vurderingen vedlikehold mot nybygg.<sup>81</sup> De første er fysiske og tekniske kriterier, de andre funksjonelle kriterier og de tredje er økonomiske kriterier.

De *fysiske og tekniske kriterier* fokuserer på en sammenlikning av objektets fysiske og tekniske tilstand før og etter arbeidene. Syversen har formulert problemstillingen som hvorvidt arbeidene «tar sikte på å bevare objektet i fysisk forstand».<sup>82</sup> Dette refererer seg i stor grad til driftsmiddelets utseende og hvilke materialer driftsmiddelet er laget av. Dette er noen av de viktige kvalitetene ved et driftsmiddel som jeg nevnte i punkt 7.1.

I Rt. 1999 s 1303 Christensen, som er omtalt under 6.2, sammenliknet retten byggets fysiske tilstand før og etter arbeidene. Retten gikk gjennom hva som var nytt og hva som var beholdt ved å ramse opp forskjellige deler av bygget og å fastslå hvorvidt det var endret. Så vurderte den hvordan bygget fremstod etter rehabiliteringen sammenliknet med hvordan det fremstod før. Det var i følge retten kun beskjedne deler av det opprinnelige huset som stod igjen. Store deler av grunnmuren og enkeltdeler av noen av veggene var noen av få ting som var beholdt. Ellers var alt annet nytt. Den fysiske utformingen til bygget før og etter rehabiliteringen var så forskjellig at de fysiske kriteriene sterkt talte for nybygg. Flertallet la stor vekt på dette da de kom til at det var snakk om et nybygg. Sånn ser vi at de fysiske og tekniske kriteriene brukes aktivt i vedlikeholdsvurderingen. Også i den nevnte Utv. 2004 s 681 LRD sammenliknet retten leilighetens fysiske og tekniske egenskaper før og etter rehabiliteringen ved å ramse opp likheter og forskjeller. Retten ramser opp hva som bestod og hva som var byttet ut. Dommen er mer utførlig behandlet under punkt 6.2.

Det hender at gamle driftsmidler demonteres eller rives og at man bygger et nytt driftsmiddel med deler av eller på rammen av det gamle. Noen ganger bygges det opp igjen helt likt. I Rt 1999 s 1303 Christensen-dommen ble det uttalt at det ikke er avgjørende i hvor stor

---

<sup>81</sup> Syversen (1996) s 122 og 123

<sup>82</sup> Syversen (1996) s 122 under 4.2.



grad det nye driftsmiddelet «fremtrer som en kopi av det opprinnelige».<sup>83</sup> Hvis man for eksempel river en bygning og gjenreiser en komplett kopi av denne, vil ikke dette hindre det i å være en nyanskaffelse. Selv om driftsmiddelet ser likt ut, vil bruk av andre materialer kunne tale for at det ikke er vedlikehold.

De *funksjonelle kriterier* fokuserer på driftsmiddelets funksjoner og egenskaper. Altså er det igjen fokus på noen av de viktige kvalitetene som definerer en gjenstand (som jeg nevnte i punkt 7.1). Hvis funksjonene til driftsmiddelet stort sett er de samme som før omkostningene oppstod, taler dette for at vi har å gjøre med vedlikeholdskostnader. Hvis funksjonene er endret, forbedret eller det har kommet nye funksjoner i tillegg, vil de funksjonelle kriterier kunne tale for at det ikke er snakk om vedlikehold, i hvert fall ikke fullt ut. Hvilke funksjoner som er vanlige nå sammenliknet med før er ikke nødvendigvis klart, så den tillatte relative standardøkningen kan føre til vanskelige grensedragninger.

Her kan vi trekke inn diskusjonen ovenfor under punkt 4.2.5 om nye funksjoner. Jeg argumenterte for at nye funksjoner ikke nødvendigvis alltid burde hindre vedlikeholdsfradrag, blant annet fordi hva som er nye funksjoner, og hva som er forbedrede funksjoner, kan være veldig vanskelig å si. Man burde heller vurdere forskjellen mellom funksjonene nå og før, og vurdere om forskjellene er et resultat av den alminnelige standardøkningen.

Som eksempel kan vi bruke en skjerm til en datamaskin. Vi forutsetter at datamaskinen og skjermen er samme driftsmiddel. Utviklingen gjør at en utskifting av skjermen ofte vil medføre nye funksjoner. Om dette innebærer en mulighet til å justere lysstyrken, eller en mye bedre oppløsning, må ha betydning i vurderingen. Begge vil være nye funksjoner, men de vil være av svært forskjellig betydning. Da må størrelsen på endringen være det relevante, ikke hva som regnes som en «ny funksjon».

---

<sup>83</sup> I dommen side 1303

De *økonomiske kriterier* tar utgangspunkt i hvor mye som er brukt i forbindelse med arbeidene sammenliknet med driftsmiddelets verdi. Relevant er også det Syversen kaller et verdikriterium, nemlig hvorvidt arbeidene opprettholder eller øker gjenstandens verdi.<sup>84</sup> Selv om verdien av et driftsmiddel ikke direkte definerer dens standard, kan det være et verdifullt hjelpemoment fordi stor pengebruk eller store endringer i driftsmiddelets verdi ofte reflekteres i en bedre fysisk og teknisk standard på driftsmiddelet, og/eller at det har fått nye og bedre funksjoner. De økonomiske kriterier vil altså ofte gjenspeiles i de andre kriteriene.

Økonomiske kriterier er ofte blitt brukt som et moment i vedlikeholdsvurderingen, men har etter min mening liten selvstendig verdi som mer enn et hjelpemoment. I Christensendommen trekker retten frem de økonomiske aspektene og vurderer at den delen av bygningen som står igjen økonomisk sett bare er en mindre vesentlig del av det nye bygget. Årsaken til at den gamle delen økonomisk sett er liten sammenliknet med den nye, er imidlertid at bygningen fysisk er så forandret. Driftsmidlers økonomiske verdi endrer seg først og fremst av tre årsaker. Den første mulige årsaken er at driftsmiddelet har blitt bedre eller dårligere, fysisk eller funksjonelt. Når dette er årsaken, er endringen gjenspeilet i de fysiske, tekniske og funksjonelle kriteriene. Den andre årsaken er at det er utdatert. Dette vil gjenspeiles i avskrivninger og tillatt standardøkning. Den tredje årsaken er at markedet har endret seg. Verdiendring som følge av markedssvingninger skal ikke påvirke vedlikeholdsvurderingen. Disse verdiendringene ville kommet uavhengig av skattyters arbeid og omkostninger. Dersom driftsmiddelet har fått høyere verdi fordi markedet nå har større etterspørsel etter det aktuelle driftsmiddelet er det klart at skattyter ikke skal måtte aktivere kostnader som egentlig er vedlikeholdskostnader av denne grunn. Motsatt kan en nedgang i markedet hjelpe til med å maskere påkostninger som vedlikeholdskostnader. Siden markedssvingninger ikke skal påvirke vedlikeholdsvurderingen må man være varsom med å bruke økonomiske kriterier som mer enn et hjelpemoment.

---

<sup>84</sup> Syversen (1996) s 122

Forskjellige økonomiske kriterier kan også peke i vidt forskjellige retninger. Der man søker å opprettholde en bygnings spesielle utseende eller design, for eksempel ved reparasjon av arkitektur eller skulpturer, kan man risikere at kostnadene relativt sett blir store uten at det nødvendigvis øker verdien av driftsmiddelet. Endringsarbeider vil ikke nødvendigvis øke verdien, bruksnytteten eller avkastningen av et driftsmiddel, men skal likevel aktiveres.

## 7.2 Hvordan brukes kriteriene?

Kriteriene er ofte flertydige og kan ofte peke i ulike retninger. Likevel kan de være rettlevende. I praksis er kriteriene brukt aktivt. Christensen-dommen gir anvisning på en «helhetsvurdering».<sup>85</sup>

De økonomiske kriterier blir ofte tatt frem som støtte der de går i samme retning som de andre kriteriene retten legger vekt på. I Christensen-dommen trakk som sagt økonomiske og fysiske kriterier i samme retning. Da bruker retten dem aktivt. Det samme gjelder Utv. 1995 s 765 LRD der lagmannsretten la vekt på det hovedinntrykket de hadde fått da de var på befaring. De mente at bare en liten del av huset var i behold, og at det derfor var en nyanskaffelse. Huset hadde også ifølge lagmannsretten mistet det vesentlige av sin verdi, så fysiske og økonomiske kriterier pekte i samme retning.

Retten legger imidlertid ofte ikke så stor vekt på de økonomiske kriteriene hvis de peker i motsatt retning av de fysiske eller funksjonelle. Et eksempel på dette er rehabiliteringen av kjellerleiligheten i Utv. 2004 s 681 LRD. Lagmannsretten mente at det var av «vesentlig betydning» at leilighetens bærende elementer og struktur var beholdt. Det at omsetningsverdien var mer enn doblet kunne ikke «i seg selv» tillegges avgjørende betydning. Altså ble økonomiske kriterier valgt bort når fysiske kriterier pekte i den andre retningen. Som det fremgår av drøftelsen under punkt 7.1 mener jeg at dette må være rett. Der de økono-

---

<sup>85</sup> I dommen s 1308

miske kriterier peker i motsatt retning av de fysiske, tekniske og/eller funksjonelle, burde de være av underordnet betydning.

Det er altså de fysiske og tekniske og de funksjonelle kriteriene som best gir uttrykk for den standarden et driftsmiddel har. Typen driftsmiddel kan påvirke hva som er viktigst. For noen typer driftsmiddel er funksjonene viktigst. Dette gjelder for eksempel datamaskiner. For en skattyter er hvilke funksjoner en datamaskin har, og hvor gode disse er, som regel det viktigste. Et godt minne og en rask prosessor er alfa og omega. En bygnings standard vil derimot gjerne defineres mer ut fra dens utseende. Som eksempel kan vi si at en bedrift eier et kontorbygg der de tar i mot mange kunder. Da vil innredning og fremtoning være viktig. Materialene vil også være av stor betydning fordi de vil bestemme vedlikeholdsbehovet.

## **8 Har vi å gjøre med ett eller flere driftsmidler?**

### **8.1 Problemstilling**

Når vi skal vurdere om noen konkrete arbeider er vedlikehold, påkostning, endring eller nybygg, så må vi først vurdere hva som utgjør *ett* driftsmiddel. Siden vedlikeholdsvurderingen skal skje separat på hvert driftsmiddel, er vurderingen av ett eller flere driftsmidler essensiell for å vite hvor en skal begynne. Dette gjelder særlig ved vurderingen mot nybygg. Når man skal vurdere hvorvidt det gamle driftsmiddelet bare er en uvesentlig del av det nye, må man vite hva som er ett driftsmiddel. Dersom heisen er en del av bygningen vil selv en utskiftning av hele heissystemet ikke innebære at det gamle bare er en uvesentlig del. Det vil altså ikke være snakk om en nyanskaffelse; kostnaden er en vedlikeholdskostnad. Dersom heissystemet derimot er et eget driftsmiddel vil en utskiftning av heisen innebære en nyanskaffelse og kostnaden er ikke fradragsberettiget som vedlikeholdskostnad.

## 8.2 Sammenhengen med avskrivninger

Spørsmålet om vi har med ett eller flere driftsmidler å gjøre kommer opp i flere sammenhenger enn ved vedlikeholdsvurderingen. Også ved avskrivninger er dette sentralt fordi et driftsmiddel avskrives under ett uansett hvor stort og komplisert det er. Dette gjelder selv om det består av enkeltdeler som ellers ville ha blitt avskrevet i andre saldogrupper

Hvorvidt det gagnar skattyter at gjenstanden blir vurdert som ett driftsmiddel, eller hvorvidt det gagnar ham at det blir vurdert som flere, avhenger av situasjonen. Dersom det er spørsmål om allokering i saldogrupper vil det ofte gagne skattyter at gjenstanden(e) blir vurdert som flere driftsmidler. Dette vil for eksempel være tilfelle hvis et stort driftsmiddel har lang antatt levetid og dermed lav avskrivningssats. Da vil ikke skattyter at mindre delkomponenter, som isolert sett har høy avskrivningssats, skal være en del av det større driftsmiddelet. Eksempelvis kan en gjenstand i henhold til skatteloven § 14-43 bare avskrives med 4 % dersom det er en del av et anlegg og faller i gruppe h, mens det kan avskrives med hele 20 % dersom det er en maskin og dermed hører til i gruppe d. Ved spørsmål om vedlikeholdsfradrag, vil det som regel gagne skattyter at flest mulig deler inngår i ett driftsmiddel. Dette er fordi vedlikeholdsvurderingen gjøres opp mot hele driftsmiddelet. Dersom kun en liten del av et driftsmiddel er blitt skiftet ut, vil det ofte være vedlikehold. Jo større den delen som skiftes ut eller fikses på er sammenliknet med hele driftsmiddelet, jo mindre skal til for at det skal være snakk om nyanskaffelse.

Til illustrasjon kan vi tenke oss at en bedrift har et sikkerhetssystem der en maskin skanner og gjenkjenner de ansattes inngangskort. Når det er spørsmål om hvilken avskrivningsgruppe maskinen skal puttes i etter skattelovens § 14-41, vil bedriften få høyest avskrivninger etter § 14-43 dersom den regnes som en egen maskin og puttes i d med 20 prosent avskrivning. Dersom den derimot skal anses som en del av et stort sikkerhetssystem som kanskje er en fast teknisk installasjonen i bygget, avskrives den i gruppe j med 10 prosent. Derfor vil bedriften tjene på at maskinen er et separat driftsmiddel når det er snakk om saldoallokering. Dersom bedriften må skifte ut maskinen vil det imidlertid ofte være mer

gunstig at skanningsmaskinen er en del av et større driftsmiddel fordi utskiftningen ellers vil kunne bli ansett som en nyanskaffelse og dermed ikke gi vedlikeholdsfradrag.

Dette innebærer også at konsekvensene av om det er ett eller flere driftsmidler som regel jevner seg ut over tid. Dersom skattyter har vært nødt til å aktivere et stort driftsmiddel med mange delkomponenter i ett, vil dette kompenseres ved at delkomponentene kan skiftes ut med vedlikeholdsfradrag. Hvis delkomponentene derimot har blitt skilt ut som egne driftsmidler, og skattyter dermed har fått høyere avskrivninger, så vil en utskiftning måtte aktiveres.

Der det ikke er avskrivningsrett på driftsmiddelet, for eksempel ved utleie av boligbygninger og i mange tilfeller for kunst, vil det også i teorien jevne seg ut. Dersom for eksempel rammen anses som en del av et ikke-avskrivbart maleri, får skattyter ikke avskrivninger i det hele tatt. Han vil heller få fullt vedlikeholdsfradrag. Dersom rammen derimot anses som et eget driftsmiddel vil han få avskrivninger og vedlikeholdsfradrag når denne utgiften kommer. I teorien skal imidlertid vedlikeholdsfradraget reduseres med det verdifallet som er kompensert for ved avskrivninger. Som sagt under punkt 4.2.3 fører dette imidlertid til vanskelige vurderinger, så de praktiske konsekvensene er muligens ikke slik som teorien tilsier.

Et interessant spørsmål er hvorvidt ett/flere driftsmidler- vurderingen er den samme i relasjon til avskrivninger som den er i relasjon til nybygg. På den ene siden vil det være merkelig om en skattyter måtte aktivere mange delkomponenter i en saldogruppe med lav avskrivningssats fordi den er en del av et større driftsmiddel, men samtidig ikke hadde fått vedlikeholdsfradrag dersom de måtte skiftes ut. Det samme gjelder motsatt. Dersom skattyter får avskrive en delkomponent i en egen saldogruppe med høyere avskrivningssats, burde også en utskiftning være regnet som en nyanskaffelse. På den andre siden hender det at det brukes argumenter for vurderingen av om det er ett eller flere driftsmidler som bare gjør seg gjeldene i ett av tilfellene. Ved saldoallokering kan en for eksempel argumentere for at man burde dele opp i flere driftsmidler fordi dette gir en avskrivningssats som bedre

gjenspeiler driftsmiddelets levetid og dermed dens reelle verdifall. Dette argumentet har blitt trukket frem når det har vært snakk om avskrivninger, se bl.a. Utv. 2008 s 981 LRD som jeg kommer tilbake til. Lagmannsretten mente at man ikke burde forenkle praktiseringen av reglene ved å samle mye i ett driftsmiddel fordi dette ville føre til at avskrivningene ikke ga uttrykk for det reelle verdifallet. Dette argumentet kan ikke brukes når det er spørsmål om ett eller flere driftsmidler i relasjon til vedlikehold/nybygg. Dette kan føre til at man får en litt forskjellig vurdering alt etter når spørsmålet kommer opp; ved spørsmål om aktivering eller ved vedlikeholdsarbeider. Samtidig vil det gi en dårlig sammenheng i reglene dersom noe skulle anses som ett driftsmiddel i en relasjon og flere i en annen relasjon. Det riktige må nok være at hva som avgrenses som ett driftsmiddel må være det samme i begge sammenhenger.

### **8.3 Vurderingen**

Vurderingen av ett eller flere driftsmidler kan altså komme opp i mange sammenhenger. Det oppstår ved store som små driftsmidler, og ved vedlikeholdsvurderingen og ved saldoallokering. Eksempelvis kan vi si at taket på en bygning er ødelagt. En nødvendig utskifting vil være vedlikehold fordi taket er en del av bygget. Det er imidlertid ikke alltid så klart hva som er et selvstendig driftsmiddel. Dersom bagasjebåndet på en flyplass må skiftes ut, er spørsmålet om man skal vurdere bagasjebåndet separat eller om bagasjesystemet er en del av anleggsbygget og dermed skal vurderes som en del av et større driftsmiddel. Dersom det er et eget driftsmiddel, vil en utskiftning utgjøre en nyanskaffelse. Dersom det er en del av bygningen kan hele eller deler av kostnaden være en vedlikeholdskostnad.

Når det kommer til bygninger, har man en spesialbestemmelse for avskrivninger i § 14-41 (1) j. Den sier at faste tekniske installasjoner skal avskrives i en egen gruppe. Heis er et eksempel på en slik fast teknisk installasjon som har nær sammenheng med bygget. Den henger fast i bygget og dens eneste funksjon er som en slags hjelper for bygget. Før vi fikk en egen gruppe for faste tekniske installasjoner, ble slike avskrevet sammen med bygget. Nå skal de imidlertid avskrives separat. Dette må gjøre at slike installasjoner også må regnes som separate driftsmidler når det er snakk om vedlikehold.

Spørsmålet er så hva som skal legges vekt på ved avgjørelsen av om noe skal anses som ett eller flere driftsmidler. Finansdepartementet kom med en uttalelse om spørsmålet i 2005 som er gjengitt i Utv. 2005 s 1172. Det var et svar på en henvendelse fra Skattedirektoratet som gjaldt fordelingen i saldogrupper. Uttalelsen er likevel generell og er rettleidende for skillet et/flere driftsmidler også når det kommer til vedlikehold, jf. ovenfor.

Departementet bemerker:

«Objekter som funksjonelt og fysisk utgjør én enhet regnes som ett driftsmiddel. Det må ifølge praksis foretas en konkret vurdering av om det er en slik sammenheng mellom gjenstandene at det er naturlig å anse dem som en enhet. Gjenstander som kan brukes hver for seg, regnes normalt som flere driftsmidler.»<sup>86</sup>

Det avgjørende er altså hva som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet. Også i Lignings-ABC legges opp til en helhetsvurdering av hva som fysisk og funksjonelt utgjør en enhet.<sup>87</sup>

En sak som ble behandlet i oljeskattenemnda og i klagenemnda for oljeskatt er illustrerende for hvordan hva som funksjonelt er en enhet kan være noe helt annet enn hva som fysisk er en enhet.<sup>88</sup> Her brukes saksforholdet illustrerende uten at resultatene i nemndene tillegges rettskildemessig vekt. Saken var at oljeplattformene i Ekofiskfeltet hadde sunket slik at de ikke lenger var langt nok over vannoverflaten til å motstå en stor bølge som statistisk sett ville komme en gang hvert hundrede år. Derfor oppfylte ikke installasjonene lenger myndighetenes sikkerhetskrav. En del av nedsynkingen, den delen som skyldtes at havbunnen gav etter, var ikke forutsett ved byggingen av installasjonene. For en av installasjonene ble det bygget en bølgebryter som var en slags vegg som omringet installasjonen. Tenk så at vi

---

<sup>86</sup> Utv 2005 s 1172 FIN.

<sup>87</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1448

<sup>88</sup> Kjennelse av klagenemnda for oljeskatt av 2. mars 1992. Vedtaket fra oljeskattenemnda er omtalt i klagenemnda for oljeskatts kjennelse av 2. mars 1992. Begge er omtalt i Syversen (1996).



skal ta stilling til hvorvidt bølgebryteren og plattformen fysisk og funksjonelt sett utgjør en enhet. Fysisk sett er de to objektene totalt adskilt og utgjør utvilsomt ingen enhet. Funksjonelt er de imidlertid tett knyttet sammen idet bølgebryteren ikke har noen funksjon uten plattformen, og ved at plattformen må beskyttes av bølgebryteren for å fungere over tid. De fysiske og funksjonelle kriteriene peker med andre ord i vidt forskjellige retninger. Jeg mener at den funksjonelle tilknytningen her burde være avgjørende. Fordi bølgebryteren er totalt verdiløs uten plattformen må tilknytningen være så sterk at den fysiske adskillelsen ikke kan være avgjørende. Den totale funksjonelle avhengigheten blir etter min mening overskyggende. Oljeskattenemda, som behandlet saken i første instans, kom til at bølgebryteren var et eget driftsmiddel på grunn av den fysiske adskillelsen. Oljeklagenemnda behandlet klagesaken. De kom til at bølgebryteren var en del av et større driftsmiddel, nemlig plattformen. De la, som meg, vekt på den totale funksjonelle sammenhengen.

Spørsmålet om hvorvidt det foreligger ett eller flere driftsmidler har blitt behandlet av lagmannsretten i Utv. 2008 s 981 LRD (Hydro Aluminium) og i Utv. 2011 s 1512 LRD (Alcoa Norway).<sup>89</sup> I begge sakene var det snakk om enheter til produksjon av aluminium, og spørsmål om de forskjellige enhetene skulle avskrives i gruppe d, g eller h. For å ta stilling til dette måtte retten først vurdere hva som var ett driftsmiddel. I begge dommene diskuterer retten betydningen av det funksjonelle kriteriet holdt opp mot det fysiske. I Hydro Aluminium-saken kom retten til at enhetens funksjon ikke vil være avgjørende, men kun relevant som moment. Det blir uttalt at en funksjonalitetsvurdering i seg selv er lite veiledende, fordi omtrent alle komponentene hver for seg er nødvendige betingelser for å nå det samme målet, nemlig aluminiumsproduksjon. I begge sakene ble elementene i elektrolyseprosessen ansett som forskjellige driftsmidler, og dermed vurdert separat med tanke på saldoallokeringen.

---

<sup>89</sup> Hhv LR-2007-76034 og LH-2011-033729

Etter min mening blir ikke argumentasjonen Lagmannsretten bruker mot funksjonalitetsvurderingen helt presis. Det er riktig at alle komponenter i en produksjonsprosess ofte vil være nødvendige for å nå et felles mål. Slik sett vil de ha funksjonell sammenheng. Ofte har imidlertid enkeltgjenstander en mye sterkere funksjonell tilknytning enn at de alle er nødvendige ledd mot samme mål. Noen ganger kan de isolert sett ikke fungere uten hverandre eller har ingen som helst mening uten hverandre. Da må det i det minste være riktig å tillegge funksjonelle kriterier stor vekt. Etter min mening er eksempelet fra bølgebrytersaken illustrerende. Der komponentene har så sterk funksjonell sammenheng at de uten hverandre er helt uten funksjon, burde dette være av stor betydning. Det ville kanskje vært mer presist å si at den funksjonelle sammenhengen i denne aktuelle saken ikke var sterk nok til å være avgjørende i vurderingen.

La oss så gå tilbake til eksempelet om bagasjelegget. Er dette en del av bygget eller er det et selvstendig driftsmiddel? Et bagasjelegget er en viktig komponent i en flyplass, og selve flyplassbygningen vil være designet med bagasjelegget som et slags utgangspunkt. Anlegget vil være boltet til bygget og være grunnlaget for arkitekttegningene av bygget. Samtidig er grunnen til at det er boltet fast at bagasjelegget selv skal fungere, det har således ingen funksjon for selve bygget. Bygget og bagasjesystemet tjener riktig nok til slutt samme mål, nemlig flytrafikken. De har likevel veldig forskjellige arbeidsoppgaver mot dette målet og har således ikke en sterk funksjonell sammenheng. Slik sett kan tilfellet sammenliknes med Hydro Aluminium-saken, og jeg er enig med retten om at det i slike tilfelle ikke vil være en sterk nok funksjonell sammenheng til å konstatere at det er ett driftsmiddel på grunnlag av den funksjonelle sammenhengen.

Den fysiske sammenhengen er heller ikke veldig sterk. Selv om de til en viss grad er integrert i hverandre, og bagasjebåndet er boltet fast i bygget, er dette noe som kan flyttes på. Maskiner må ofte boltes fast i gulvet for å fungere, det betyr ikke at de er en del av bygget. Bygninger som skal brukes som produksjonsanlegg er ofte bygget ut fra de maskiner og den aktivitet som skal skje inni dem. Det betyr ikke at maskinene er en del av bygget. Etter min mening har bagasjebåndet en viss fysisk og funksjonell sammenheng, men ikke en slik

sammenheng at det er naturlig å anse dem som en enhet. Lignings-ABC antar også at produksjonsmaskineri vanligvis ikke er en del av bygget.<sup>90</sup> Dette samstemmer med at de skal puttes i en egen saldogruppe (gruppe d) etter skatteloven § 14-41 (1) d.

I Alcoa-saken uttaler retten at funksjonelle kriterier ikke kan være avgjørende alene, men kommer etter en lengre utgreiing til at avgjørende er ”hva som- etter en konkret helthetsvurdering- fysisk og funksjonelt utgjør en enhet”. Man ender altså på den samme, noe intetsigende, beskrivelsen som tidligere er lagt til grunn.

## 9 Oppsummering

Spørsmålet om hva som er vedlikehold av driftsmiddel er et spørsmål om hvilke kostnader som kan fradras direkte og hvilke som må aktiveres. Kostnader til vedlikehold av driftsmiddel kan fradras direkte etter skatteloven § 6-11. Et driftsmiddel er en gjenstand som er brukt i skattepliktig inntekt. Før man går inn på vurderingen av hvorvidt man har med vedlikehold å gjøre, må man vurdere hva som er ett driftsmiddel. Dette er fordi vurderingen skjer ut fra hele driftsmiddelet. Endringer og påkostninger kan ikke fradras. Grensen mot endring og påkostning må trekkes konkret ut fra hva som går under en språklig forståelse av ordet vedlikehold. Vurderingen kompliseres ved at det er fradragsrett for kostnader til å oppgradere til den standard som følger den alminnelige standardutviklingen på det aktuelle området. Dersom arbeidene har vært så omfattende at det gamle driftsmiddelet bare er en uvesentlig del av det nye, utgjør det en nyanskaffelse. Dette innebærer at ingen del av omkostningene kan fradragsføres. Ved vedlikeholdsvurderingen er det avgjørende hvor mye driftsmiddelet har endret seg fysisk, teknisk og funksjonelt. Hvorvidt driftsmiddelets verdi har økt kan hjelpe til med å belyse hvor stor endringen er.

---

<sup>90</sup> Lignings-ABC 2012/2013 s 1449

## **Litteraturliste**

### **Lover:**

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

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

### **Bøker:**

*Avskrivninger.* Ole Gjems-Onstad. Oslo, 1984

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

*Skattelovkommentaren.* Arthur J. Brudvik... (et al.). 3. utgave. Oslo/Bergen, 2004.

*Bedrift, selskap og skatt.* Frederik Zimmer i samarbeid med BA-HR. 4. utgave, Oslo, 2006.

*Lærebok i skatterett,* Frederik Zimmer, 6.utgave, Oslo, 2009.

*Lignings-ABC.* Skattedirektoratet, 2012/2013.

### **Tidsskrift:**

Jan Syversen. Revisjon og regnskap nr. 2, 1996.

Jan Syversen. Revisjon og regnskap nr. 3, 1996.

Jan Syversen. Revisjon og regnskap nr. 4, 1996.

### **Høyesterettsdommer:**

Rt. 1929 s 884 Continental I

Rt. 1937 s 271

Rt. 1940 s 594 Von Koss.

Rt. 1964 s 636

Rt. 1980 s 1428

Rt. 1981 s 3

Rt. 1981 s 256 Bjerke Pedersen

Rt. 1991 s 1182 Brenden

Rt. 1999 s 1303 Christensen

**Utvalget:**Lagmannsrettsdommer og Lagmannsrettskjennelser:

Utv. 1995 s 765 LRD

Utv. 2004 s 681 LRD

Utv. 2008 s 981 LRD. Hydro Aluminum

Utv. 2011 s 1512 LRD. Alcoa Norway

Tingrettsdommer:

Utv. 1968 s 219 URD

Utv. 1975 s 49 URD

Uttalelser:

Utv. 1962 s 395 LU

Utv. 1975 s 586 FIN. Uttalelse til skattedirektøren den 23. september 1975

Utv. 1986 s 516 SKD

Utv. 2005 s 1172 FIN

Utv. 2011 s 1487 FIN

**Andre organer:**

Kjennelse av oljeklagenemda den 2. mars 1992

**Forarbeider:**

NOU 1973:3

NOU 1989:14. Bedrifts- og kapitalbeskatningen- en skisse til reform

Ot. Prop. Nr. 35 (1990-1991). Skattereformen 1992. Tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 12. april 1991, godkjent i statsråd samme dag.

Ot. Prop. Nr.86 (1997-1998). Endringer i skatte- og avgiftslovgjevninga

**Nettdokumenter:**

Stoveland, Per- Helge. Rettsdatanote til skatteloven § 6-10. Note 404. Sist hovedrevidert 29.1.2013.

Stoveland, Per- Helge. Rettsdatanote til skatteloven § 6-11. Note 409. Sist hovedrevidert 5.3.2013.

Skatteetaten. Minstefradrag. Nettadresse:

<http://www.skatteetaten.no/no/Tabeller-og-satser/Minstefradrag/> (Sisert 8.4.2013)