

# **FASTE TEKNISKE INSTALLASJONER I BYGNINGER**

## **- Skatteloven § 14-41 første ledd bokstav j**



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 631  
Leveringsfrist: 25. april 2011

Til sammen 17 962 ord

12.04.2011

# Innholdsfortegnelse

<b>1. INNLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1 Avhandlingens tema .....	1
1.2 Avgrensning .....	2
1.3 Videre fremstilling.....	2
1.4 Rettskildebildet og metoden .....	2
<b>2. FRADRAG – VILKÅR .....</b>	<b>4</b>
2.1 Hjemmel for fradrag – hovedregel .....	4
2.2 Aktiveringsplikt og -rett .....	5
2.3 Fradrag for "slit og elde" .....	7
<b>3. GENERELT OM SALDOAVSKRIVNINGER AV DRIFTSMIDLER .....</b>	<b>9</b>
3.1 Historisk oversikt.....	9
3.2 Hensyn bak avskrivninger generelt .....	11
3.3 Positiv og negativ skattekreditt.....	13
3.4 En kort oversikt over gjeldende saldoregler for fast eiendom.....	14
<b>4. BAKGRUNNEN FOR OG FORMÅLET MED SKTL. § 14-41 FØRSTE LEDD BOKSTAV J.....</b>	<b>17</b>
4.1 Bakgrunnen for sktl. § 14-41 første ledd bokstav j .....	17
4.2 Formålet med sktl. § 14-41 første ledd bokstav j .....	18
<b>5. SALDOGRUPPE J.....</b>	<b>20</b>
5.1 Bedriftsøkonomisk betydning – et konkret eksempel .....	20
5.2 Hvilke strukturer har faste tekniske installasjoner?.....	22
5.3 § 14-41 første ledd bokstav j – ordlyd og tolkingsmomenter .....	24
5.3.1 Hva utgjør én fast teknisk installasjon?.....	28
5.3.2 Dekomponering i enkelte tilfeller?.....	33
5.3.3 Skal driftsmidlet fastlegges før eller etter allokeringsevurdering? .....	36
5.3.4 Oppsummering av punkt 5.3. ....	38
5.4 Grensen mot § 14-41 første ledd bokstav d .....	38
5.5 Grensen mellom bygningskropp og faste tekniske installasjoner.....	41
5.6 Grensen mot grunnen.....	43
5.7 Erverv og oppføring av bygninger – hvordan tildele inngangsverdi til saldogruppe j? .....	44
5.7.1 Særlig om nybygg .....	45
5.7.2 Særlig om brukte bygg .....	46

<b>6. AVSKRIVNINGSPERIODE .....</b>	<b>48</b>
<b>7. NÅR ER EN FAST TEKNISK INSTALLASJON PÅKOSTET, VEDLIKEHOLDT ELLER NYANSKAFFET?.....</b>	<b>50</b>
7.1 Påkostning og vedlikehold.....	50
7.2 Grensen mellom nyanskaffelse og vedlikehold/påkostning .....	53
<b>8. ANDRE VIRKNINGER AV INNFORINGEN AV SALDOGRUPPE J .....</b>	<b>55</b>
8.1 Ufrivillig realisasjon.....	55
8.2 Skatterabatt .....	56
<b>9. OM OVERGANGSREGLENE .....</b>	<b>58</b>
9.1 Bakgrunnen for overgangsreglene.....	58
9.2 Hvilke bygninger gjelder overgangsreglene i FSFIN § 14-41-1 annet ledd for? .....	59
9.3 40-prosentregelen .....	60
9.3.1 Unntak for "helt ubetydelige" faste tekniske installasjoner.....	60
9.4 Særlig om forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984.....	61
<b>10. AVSLUTNING.....</b>	<b>63</b>
<b>11. KILDEREGISTER.....</b>	<b>65</b>
<b>12. VEDLEGG .....</b>	<b>A</b>
12.1 Utregninger til punkt 5.1 .....	A

## 1 Innledning

### 1.1 Avhandlingens tema

Denne avhandlingen søker å redegjøre for de skatterettslige virkningene som innføringen av saldogruppe j medfører, jf. skatteloven<sup>1</sup> (sktl.) § 14-41 første ledd bokstav j. Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2009.<sup>2</sup> I saldogruppe j skal faste tekniske installasjoner i bygninger avskrives. Før lovendringen ble de faste tekniske installasjonene avskrevet sammen med bygget i saldogruppe h eller i, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav h og i.

Avskrivninger er et fradrag skattyter kan få ved beregningen av alminnelig inntekt, forutsatt at skattyter har driftsmidler som kan avskrives.

Avskrivningsreglene er svært viktige. Saldosystemets utforming vil ha stor betydning for den enkelte skattyter og for de offentlige instanser som skal håndheve reglene. I Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) s. 111 uttaler Finansdepartementet at:

"Avskrivningsreglene fremstår etter *departementets* vurdering som en av de viktigste grupper av fradragregler i skattesystemet."

I henhold til Statistisk sentralbyrås statistikk for 2006 utgjorde saldoavskrivninger for aksjeselskaper alene totalt ca. 71 milliarder kroner. For saldogruppene i sktl. § 14-41 første ledd bokstav h og i var avskrivningene på til sammen ca. 12,8 milliarder. Dersom vi ser hen til at alminnelig inntekt for disse selskapene i 2006 var på ca. 102 milliarder, ser vi at avskrivningsreglene er meget viktige for næringslivet. Tallene tar ikke hensyn til alle andre eierformer for avskrivbare bygg.

---

<sup>1</sup> Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.

<sup>2</sup> Jf. lov 12. desember 2008 nr. 99 kap. IX.

Temaet er aktuelt av flere årsaker. For det første medfører lovendringen en rekke nye grensedragninger. En må nå for eksempel etablere et skille mellom bygget og de faste tekniske installasjonene og en må fastlegge hva som utgjør ett driftsmiddel – én fast teknisk installasjon. For det andre vil innføringen påvirke en rekke andre skatterettslige problemstillinger som det vil være av betydning å se nærmere på. Eksempler kan være grensen mellom påkostning, vedlikehold og nyanskaffelse av faste tekniske installasjoner.

Hovedspørsmålet som søkes besvart i det følgende er altså hvilke endringer i det gjeldende skatterettslige saldosystem lovendringen medfører, herunder sidevirkninger for den skatterettslige behandlingen av driftsmidler. Det vil imidlertid bli forsøkt anlagt et noe praktisk perspektiv, slik at andre praktiske spørsmål som oppstår for faste tekniske installasjoner blir behandlet.

## 1.2 Avgrensning

Avhandlingens hovedtema er skatterettslige virkninger ved innføringen av saldogruppe j for eiere av ulike avskrivbare bygninger. Jeg har funnet det nødvendig å avgrense mot reglene om kraftverksbeskatning, særskilte problemer som oppstår i forbindelse med avskrivning av landbrukseiendommer og formuesskatterettslige problemer.

## 1.3 Videre fremstilling

Av fremstillingsmessige årsaker er det nødvendig å gjennomgå enkelte grunnleggende skatterettslige temaer før det fokuseres på saldogruppe j. Derfor vil kapittel 2 behandle enkelte generelle vilkår for fradrag, mens kapittel 3 vil redegjøre mer generelt for saldoavskrivninger. Kapittel 4 til og med 9 redegjør for de ulike sidene ved saldogruppe j.

## 1.4 Rettskildebildet og metoden

Lovtekstene og forarbeidene er de primære rettskilder for løsningen av de rettsspørsmål som her skal drøftes. Sammen med enkelte forskriftsbestemmelser vil gjeldende rett søkes utledet av disse kildene.

Juridisk teori vil bli vektlagt, avhengig av dens argumentasjonskraft og hvor samstemt teorien er.

Rettskildebildet på det skatterettslige området er imidlertid fragmentert og det er få rettskilder som direkte avklarer eller utdyper de rettslige rammer for saldogruppe j.

Enkelte særegne skatterettslige metodespørsmål vil derfor tvinge seg frem. Dette gjelder særlig den rettskildemessige vekten av ligningspraksis eller administrative uttalelser fra skattemyndighetene. Det er i juridisk teori påvist en polysentrert rettskildelære, rettskildene vil kunne ha ulik vekt avhengig av hvem rettsanvenderen er.<sup>3</sup> Det presiseres derfor at det er Høyesteretts metode for løsning av skattetvister som legges til grunn i denne avhandlingen da det normalt er Høyesterett som i siste instans tar stilling til skattetvister.<sup>4</sup> Dette innebærer at administrative uttalelser alene ikke har noen særlig rettskildemessig vekt, mens ligningspraksis vil bli vektlagt etter dens langvarighet, frekvens og konsistens.<sup>5</sup>

Underrettspraksis vil i hovedsak bli benyttet som illustrasjonsmateriale eller for å underbygge de standpunkter som blir inntatt. Det samme gjelder administrative uttalelser.

I den grad det foreligger tvil om resultatet av drøftelsene, vil reelle hensyn kunne avgjøre utfallet av disse. Dette gjelder særlig hensynet til forutberegnelighet, retstekniske hensyn og formålsbetraktninger.

---

<sup>3</sup> Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 7. utgave, Oslo 2008 s. 51.

<sup>4</sup> I.c.

<sup>5</sup> Fredrik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 6. utgave, Oslo 2009 s. 53.

## 2 Fradrag – vilkår

### 2.1 Hjemmel for fradrag – hovedregel

Ved beregning av alminnelig inntekt etter sktl. kapittel 5, har skattyteren krav på fradrag for de kostnader som er pådratt for å "erhverve, vedlikeholde eller sikre" den skattepliktige alminnelige inntekt, jf. sktl. § 6-1 første ledd. Dette kalles "kostnadsfradrag".<sup>6</sup> Alminnelig inntekt er derfor et nettoinntektsbegrep.

Det er nettoinntektene innenfor en inntektsperiode, normalt et kalenderår, jf. sktl. § 14-1 første ledd, som er årets skattepliktige alminnelige inntekt.

Sktl. § 6-1 første ledd første punktum oppstiller to hovedvilkår for å kunne kreve fradrag i alminnelig inntekt for kostnader. For det første må kostnaden være pådratt "for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt", også omtalt som tilknytningsvilkåret.<sup>7</sup> For det andre må det foreligge en "kostnad som er pådratt", omtalt som oppofrelsesvilkåret.<sup>8</sup> Begge disse vilkårene må være oppfylt for at skattyter skal få fradrag for en konkret kostnad i en inntektsperiode.

I tilknytningsvilkåret, slik det er formulert i sktl. § 6-1 første ledd første punktum, ligger det et krav om tilknytning mellom kostnaden og skattyters inntekt eller dennes inntektsskapende aktivitet.<sup>9</sup> Den nærmere utpensling av tilknytningsvilkåret er foretatt i rettspraksis.<sup>10</sup> Generelt kan det sies at så lenge kostnaden fremstår som en fornuftig kostnad til inntekts ervervelse, vil fradrag normalt gis.<sup>11</sup>

---

<sup>6</sup> Zimmer (2009) s. 170.

<sup>7</sup> *ibid.* s. 189.

<sup>8</sup> *ibid.* s. 176.

<sup>9</sup> *ibid.* s. 189.

<sup>10</sup> Se bl.a. Rt. 1981 s. 256, Rt. 1991 s. 1182, Rt. 2005 s. 1434, Rt. 2006 s. 449 og Rt. 2008 s. 794.

<sup>11</sup> Se Zimmer (2009) s. 189 flg.

En relevant "kostnad" i skattelovens forstand må forstås som en "fordel", jf. sktl. § 5-1 første ledd, men med et negativt fortegn. En kostnad er en fordel som oppofres.<sup>12</sup>

Kjernen i oppofrelsesvilkåret ligger i begrepet "pådratt". Flere typer oppofrelse kan tenkes. En kan oppofre fordeler ved utbetalinger, ved verdireduksjon på driftsmidler eller for eksempel ved tap på fordringer.<sup>13</sup> Det sentrale er at det må skje en reduksjon i skattyters formuesstilling. Først når en slik reduksjon kan sies å ha funnet sted vil en kostnad være "pådratt".<sup>14</sup>

Dersom det bare foreligger en ombytting av verdier, skal skattyter ikke få fradrag i den aktuelle inntektsperiode – formuesstillingen er ikke redusert. Dette vil ofte være tilfellet ved investeringer i fast eiendom. Dette innebærer imidlertid ikke at skattyter ikke kan få fradrag for sitt erverv av et driftsmiddel i andre inntektsperioder gjennom avskrivninger, basert på at oppofrelse av verdier skjer gradvis og over tid ved forbruk av driftsmidlet. Spørsmålet er hvilke erverv som kan fradragsføres direkte og hvilke som må aktiveres til senere fradrag i form av avskrivninger. Dette er et spørsmål om hvordan fradrag skal skje.<sup>15</sup>

## 2.2 Aktiveringsplikt og -rett

Sktl. § 14-40 første ledd bokstav a regulerer grensen mellom direkte fradrag og aktiveringsplikt eller -rett for fysiske driftsmidlers vedkommende. At en utgift er aktiveringspliktig innebærer at skattyteren ikke kan kreve den fradratt på det aktuelle tidspunkt, men må aktivere den på saldo, jf. § 14-40 første ledd.<sup>16</sup> Bestemmelsen kan anses som en særskilt regulering av oppofrelsesvilkåret for sitt område.<sup>17</sup>

---

<sup>12</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 49, Zimmer (2009) s. 175.

<sup>13</sup> Zimmer (2009) s. 176.

<sup>14</sup> I.c.

<sup>15</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 111.

<sup>16</sup> Fredrik Zimmer og advokatfirmaet BA-HR, *Bedrift, selskap og skatt*, 5. utgave, Oslo 2010 s. 93.

<sup>17</sup> Zimmer (2009) s. 178.



Begrepet driftsmiddel skal forstås som en formuesgjenstand som er ervervet med det formål å bli benyttet i en inntektsskapende aktivitet. Begrepet skal forstås vidt.<sup>18</sup> Det kan knyttes opp mot tilknytningsvilkåret som er omtalt ovenfor. Der objektet har en relevant tilknytning til inntektsskapende aktivitet er det å anse som et driftsmiddel.<sup>19</sup> Næringseiendom er i sin alminnelighet et driftsmiddel, da avkastningen fra eiendommen er skattepliktig inntekt.<sup>20</sup> Det samme gjelder da for faste tekniske installasjoner i bygningene.

Sktl. § 14-40 første ledd bokstav a oppstiller to kumulative vilkår. For "varige og betydelige" driftsmidler foreligger det en aktiveringsplikt.<sup>21</sup> Dersom kun ett av disse vilkårene er oppfylt foreligger en rett til å kreve direkte fradrag, jf. sktl.

§ 14-40 annet ledd. Et varig men ikke betydelig driftsmiddel kan imidlertid saldoavskrives.<sup>22</sup> Et betydelig men ikke varig driftsmiddel kan ikke saldoavskrives, men skattyter kan avskrive lineært over driftsmidlets levetid.<sup>23</sup> For de driftsmidler som kun oppfyller ett av vilkårene i sktl. § 14-40 første ledd bokstav a, foreligger det altså en aktiveringsrett men ingen -plikt for skattyter.<sup>24</sup>

Varighetskravet er presisert i sktl. § 14-40 første ledd bokstav a annet punktum. Med "varige" driftsmidler forstås driftsmidler som "ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år." Varighetskravet må vurderes ut fra driftsmidlets "brukstid", ikke ut fra eiertid. En skal vurdere hvilken brukstid objektet har for nåværende og eventuelle fremtidige eiere.<sup>25</sup> Vurderingen skal skje på ervervstidspunktet eller

---

<sup>18</sup> Ole Gjems-Onstad, *Avskrivninger*, Oslo 1984 s. 285 flg., Magnus Aarbakke, *Skatt på inntekt*, 4. utgave, Oslo 1990 s. 319.

<sup>19</sup> Zimmer m.fl. (2010) s. 107, Zimmer (2009) s. 183.

<sup>20</sup> Aarbakke (1990) s. 321.

<sup>21</sup> Gjems Onstad (2008) s. 134.

<sup>22</sup> Gjems Onstad (2008) s.142, Ot.prp. nr. 19 (1983-1984) s. 17.

<sup>23</sup> Lignings-ABC 2010/11, s. 336, Ot.prp. nr. 19 (1983-1984) s. 17.

<sup>24</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 133.

<sup>25</sup> *ibid.* s. 140.

ferdigstillestidspunktet.<sup>26</sup> Det er det skattemessige driftsmidlets brukstid som skal vurderes – ikke de enkelte deler som utgjør driftsmidlet, se punkt 5.3.1.<sup>27</sup>

Betydelighetsvilkåret presiseres i sktl. § 14-40 første ledd bokstav a tredje punktum. Betydelig er et driftsmiddel når "kostpris er 15.000 kroner eller høyere, inkludert merverdiavgift dersom det ikke foreligger fradagsrett." Beløpsgrensen gjelder også for egenfremstilte driftsmidler. Det må da fastsettes en skattemessig kostpris for det egenfremstilte objektet.<sup>28</sup> Det er det enkelte skattemessige driftsmiddel som skal vurderes opp mot betydelighetsvilkåret, se punkt 5.3.1.<sup>29</sup>

### 2.3 Fradrag for "slit og elde"<sup>30</sup>

Det grunnleggende synspunkt er at avskrivninger er fradrag for kostnader. Den generelle hjemmel er derfor sktl. § 6-1 første ledd første punktum.<sup>31</sup> Det må foreligge oppofrelse av verdier med en tilknytning til inntektsskapende aktivitet. Spørsmålet er hvilken oppofrelse avskrivninger søker å kompensere.

Oppofrelseskravet for aktiverte driftsmidler er presisert i sktl. § 6-10 første ledd. Kostnaden som oppofres er det verditap driftsmidlene utsettes for ved "slit eller elde", jf. sktl. § 6-10 første ledd.

Begrepet "slit" i sktl. § 6-10 første ledd omfatter i hovedsak fysisk slitasje på bakgrunn av bruk eller tidens tann.<sup>32</sup> Begrepet "elde" refererer seg til at driftsmidlet på grunn av tekniske og samfunnsmessige endringer blir uhensiktsmessig eller utidsmessig.<sup>33</sup> Det

---

<sup>26</sup> l.c.

<sup>27</sup> l.c.

<sup>28</sup> ibid. s. 135.

<sup>29</sup> ibid. s. 138.

<sup>30</sup> Se Gjems-Onstad (1984) Kap. 9 for en generell framstilling av temaet.

<sup>31</sup> Zimmer m.fl. (2010) s. 104.

<sup>32</sup> Zimmer m.fl. (2010) s. 108, Gjems-Onstad (2008) s. 163.

<sup>33</sup> Zimmer m.fl. (2010) s. 108.

kreves kun at ett av disse vilkårene er oppfylt for at en rett til fradrag ved avskrivninger skal foreligge, jf. ordlyden "eller".

Sktl. § 14-41 bygger på en presumsjon om at de driftsmidler som er nevnt der utsettes for verdireduksjon ved slit eller elde. Oppregningen er imidlertid prinsipielt sett ikke avgjørende.<sup>34</sup> I tvilstilfeller må det vurderes om verdireduksjonskravet i sktl. § 6-10 første ledd er oppfylt. Et eksempel kan være Rt. 1980 s. 1428 hvor Høyesterett måtte ta stilling til om kunst kunne avskrives. Høyesterett kom til at de omtvistede objekter ikke kunne avskrives idet de ikke oppfylte verdireduksjonsvilkåret.

Avskrivninger må videre samordnes med vedlikeholdsfradraget, jf. sktl. § 6-11.

Driftsmidler som kan vedlikeholdes på en slik måte at de ikke forringes i verdi ved slit eller elde kan ikke avskrives.<sup>35</sup> Videre gir markedsmessige verdisvingninger på driftsmidlet ikke grunnlag for å nekte fradrag eller kreve økt fradrag under saldossystemet fordi disse verdisvingningene ikke skyldes "slit eller elde".<sup>36</sup>

Det bemerkes at faste tekniske installasjoner som den store hovedregel oppfyller verdireduksjonsvilkåret, de utsettes normalt for slit og elde ut over det som kan repareres med vedlikehold.

---

<sup>34</sup> Zimmer m.fl. (2010) s. 108.

<sup>35</sup> Jan Syversen, *Vedlikeholdsutgifter og skatt*, artikkel i tre deler inntatt i Revisjon og Regnskap nr. 2, 3 og 4 i 1996, (2/1996) s. 87, Harald Hauge, Gyldendal Rettsdata, note 1163 til skatteloven 1999 [sitert 07.02.11].

<sup>36</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 163.

### 3 Generelt om saldoavskrivninger av driftsmidler

#### 3.1 Historisk oversikt

Avskrivningsregler ble i Norge først lovfestet i aksjeloven 19. juli 1910 nr. 1 § 47<sup>37</sup> og ved skattelovene 18. august 1911 nr. 8 og nr. 9 §§ 44 og 38.<sup>38</sup> Disse lovene representerte det som kalles lineære avskrivningsregler, opprinnelig kostpris ble avskrevet årlig med like store årlige beløp.<sup>39</sup> En større modifikasjon ble foretatt ved lov 6. juli 1957 nr. 12 som hjemlet ekstraordinære avskrivninger i form av tilleggs- eller åpningsavskrivninger.<sup>40</sup> Lovendringen gav avskrivningene en viss degressiv profil.

Det var først ved lov 29. mai 1981 nr. 29 at saldometoden ble innført som den ordinære avskrivningsmetode i norsk rett (også kalt saldo I-reglene<sup>41</sup>).<sup>42</sup> Det ble etablert tre saldogrupper. Metoden er degressiv, den leder til at de årlige avskrivningene synker og prinsipielt vil et driftsmiddel aldri bli fullstendig avskrevet. Avskrivningene foretas ved at en prosentsats multipliseres med et saldobeløp for å finne årets avskrivninger, som videre går til fradrag i saldoen. Forretningsbygg skulle imidlertid fortsatt avskrives lineært. Ved lov 1. juni 1984 nr. 33 ble de såkalte saldo II-reglene gitt.<sup>43</sup> I medhold av disse reglene var det fire saldogrupper som alle skulle avskrives degressivt, inkludert forretningsbygg.

---

<sup>37</sup> Gjems-Onstad (1984) s. 21.

<sup>38</sup> *ibid.* s. 31.

<sup>39</sup> *ibid.* s. 106.

<sup>40</sup> *ibid.* s. 33.

<sup>41</sup> Se nærmere om dette i SKM nr. 23/1982.

<sup>42</sup> Gjems-Onstad (1984) s. 34.

<sup>43</sup> Se nærmere om dette i SKM nr.19/1984.

Ved skattelovreformen i 1992 ble en rekke endringer i saldossystemet vedtatt ved lov 20. juli 1991 nr. 54. De viktigste endringene i dette henseende er endringene i saldogrupper og avskrivningssatser. Det ble etablert 8 saldogrupper og skattekredittmulighetene ble betydelig strammet inn.<sup>44</sup> Skattereformen ble gjennomført delvis på bakgrunn av store positive skattekreditter som over tid hadde bygd seg opp i skattesystemet.

Finansdepartementet uttalte i Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) s. 111 at:

"Avskrivningene skal gi fradrag for kostpris på varige investeringer, fordelt over investeringens levetid. Prinsippet om fradragsrett for verdiforringelse på investeringer i næring er det ingen uenighet om. Det er de *overdrevne* avskrivningene som har skapt store problemer."

Saldossystemets avskrivningssatser er etter dette i større grad tilpasset driftsmidlenes reelle verdifall.

Ved innføringen av den nye skatteloven, lov 26. mars 1999 nr. 14, ble reglene om avskrivningsgrupper og avskrivningssatser videreført uten større endringer.<sup>45</sup> Det ble uttalt i Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 13 at fra "... et brukersynspunkt er det viktig at en kan legge til grunn en *alminnelig* presumsjon om at endringer i ordlyden ikke er ment å medføre noen realitetsendring." Det foreligger altså en presumsjon for at loven bare var en strukturell redigering av skatterettens saldoregler, de grunnleggende prinsippene forble uendret.

Ved lov 12. desember 2008 nr. 99 ble sktl. § 14-41 første ledd bokstav j innført. Bestemmelsens første punktum lyder:

"fast teknisk installasjon i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l."

---

<sup>44</sup> Fredrik Zimmer, Gyldendal Rettsdata, note 581 til skatteloven av 1911 [sitert 07.02.11], Zimmer m.fl. (2010) s. 105.

<sup>45</sup> Se Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 80.

Med denne saldogruppen er det nå 10 saldogrupper i sktl. § 14-41 første ledd.

### 3.2 Hensyn bak avskrivninger generelt

Avskrivninger er en nødvendig del av et nettoinntektssystem.<sup>46</sup> Det er skattesubjektets inntekter og utgifter innenfor en konkret inntektsperiode som skal fastlegges, deretter skal nettoresultatet beskattes. Oppdelingen i inntektsperioder, jf. sktl. § 14-1, er nødvendig for å finne et beløp å beskatte. Dermed må også avskrivninger på en praktiserbar måte periodiseres slik at en får frem et mest mulig riktig nettoresultat over flere inntektsperioder. Dette er den praktiske begrunnelse bak saldosystemet, da det leder til en årlig periodisering av avskrivningene slik at driftsmidlets kostpris fordeles over dettes levetid.<sup>47</sup>

Dette reiser igjen problemstillingen om avskrivningene er riktige ut fra de reelle forhold. Saldoreglene er en løsning på kompliserte avveininger – de er praktiserbare og ment å treffe det gjennomsnittlige forbruk av driftsmidlene.<sup>48</sup>

I NOU 2003: 9 pkt. 7.3.4.2. oppsummeres saldosystemet slik:

"Det er imidlertid nødvendig å avveie treffsikkerhet mot behovet for enkle og operasjonelle regler. Mangelfull informasjon om økonomisk verdifall for det enkelte driftsmiddel, gjør at det ikke er mulig å oppnå full økonomisk treffsikkerhet. I tillegg er det enklere, både for skattytere og ligningsmyndigheter, å ha et begrenset antall saldogrupper. Selv om en i enkelte tilfeller kan argumentere for at noen driftsmidler har høyere eller lavere økonomisk verdifall enn avskrivningssatsen, er en etter utvalgets vurdering ikke tjent med et svært detaljert system."

Saldosystemet kan således sies å være et resultat av forenklingshensyn. Uten saldosystemet ville en måtte ta stilling til hvor mye det enkelte driftsmidlet har falt i verdi ved slit eller elde i den enkelte inntektsperiode. Dette ville lede til en svært komplisert og skjønnsmessig fastsettelse av avskrivningsfradragene.

---

<sup>46</sup> Gjems-Onstad (1984) s. 83.

<sup>47</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 133.

<sup>48</sup> *ibid.* s. 134.

Avskrivningsreglene kan sies å ha to funksjoner. For det første kan avskrivningsreglene ses på som en måte å fordele driftsmidlets opprinnelige kostpris over dets levetid.<sup>49</sup> Dette synes å samsvare godt med det skatterettslige oppofrelsesvilkåret slik det er omtalt ovenfor og må anses som hovedfunksjonen. Fradragene reflekterer det faktiske forbruk av driftsmidlene.<sup>50</sup>

For det andre kan reglene sies å ha en finansieringsfunksjon som en sidevirkning av hovedfunksjonen.<sup>51</sup> Gjennom å få fradrag for avskrivninger vil foretakene sikre finansiering av nye driftsmidler til å erstatte de som etter hvert slites ut. En viss del av inntjeningen til foretakene skjermes fra beskatning gjennom avskrivningsfradrag, foretaket kan da bygge opp midler til å erverve nye driftsmidler.

Avskrivningsreglene kan også brukes til incentiv og konjunkturformål.<sup>52</sup> I forbindelse med finanskrisen i Norge som begynte i 2008, ble sktl. § 14-43 endret ved lov 27. februar 2009 nr. 9. Et nytt tredje ledd ble vedtatt, endringen innebar at et driftsmiddel som var ervervet eller påkostet i 2009 og som inngikk i sktl. § 14-43 første ledd bokstav d, kunne avskrives med 10 prosent, i tillegg til de ordinære 20 prosent etter sktl. § 14-43 første ledd bokstav d. Lovendringen var en del av regjeringens krisepakke for å dempe virkningene av finanskrisen.<sup>53</sup> Foretakene fikk gjennom økte fradrag for avskrivninger en mindre skatteregning.

Videre vil konkrete sjablongmessige skatterettslige avskrivningsregler løsrive skatteberegningen fra den regnskapsmessige avskrivningsmetode. Bakgrunnen for et slikt ønske er at de regnskapsmessige avskrivningsregler er meget skjønnsmessige. Dersom disse var avgjørende for skattemessige avskrivninger ville det lede til en mer

---

<sup>49</sup> Gjems-Onstad (1984) s. 94.

<sup>50</sup> Aarbakke (1990) s. 319.

<sup>51</sup> Gjems-Onstad (1984) s. 92.

<sup>52</sup> *ibid.* s. 100.

<sup>53</sup> Innst.O nr. 43 (2008-2009) pkt. 3.2.

komplisert skattebehandling og en tendens fra den private skattyter til å bruke regnskapsreglene til å uriktig redusere skattepliktig inntekt.<sup>54</sup>

### 3.3 Positiv og negativ skattekreditt

Fordi skattereglene må være praktiserbare, innebærer reglene en viss forenkling. Driftsmidlene blir inndelt i saldogrupper og gruppene blir avskrevet med en fastsatt sats, jf. sktl. § 14-43. Satsene antas å være et gjennomsnitt av faktisk verdiforringelse i saldogruppen.<sup>55</sup> Det tas ikke hensyn til konkrete ulikheter i levetid mellom driftsmidler i samme saldogruppe som leder til at en høyere eller lavere avskrivningssats ville vært mer korrekt.

En slik forenkling av reglene leder til skattekreditter, enten positive eller negative. Med positiv eller negativ "skattekreditt" forstås i denne sammenheng den nominelle skattereduksjon eller skatteøkning som oppnås ved at avskrivningssatsene avviker fra de reelle økonomiske forhold.<sup>56</sup> En kan få avskrivningsfradrag som er større eller mindre enn de reelle forhold tilsier, som til slutt virker inn på den skattebelastningen skattyteren får i det aktuelle inntektsår. Det kan imidlertid slik Gjems-Onstad ser det "... ikke rettes spesielle innvendinger mot at avskrivningsreglene bidrar til en skjematisk og unøyaktig avgrensning av den årlige nettoinntekt så lenge de er uttrykk for forsøk på systematisk og rasjonell kostnadsfordeling."<sup>57</sup> Systemet er altså basert på en avveining mellom hensynet til forenkling og hensynet til korrekte avskrivninger etter de reelle forhold.

Skatterettslig vil en imidlertid ikke få avskrivningsfradrag som er større enn historisk kostpris.

---

<sup>54</sup> Arthur J. Brudvik m.fl., "Skattelovkommentaren 2003/04", 3. utgave, til sktl. § 14-40 [sitert fra Gyldendal Rettsdata 07.02.11].

<sup>55</sup> Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 112.

<sup>56</sup> Ernst Ravnaas, *Skatteplanlegging for næringsdrivende*, 2. utgave, Jar 1987 s. 79 flg.

<sup>57</sup> Gjems-Onstad (1984) s. 108.



Avskrivningssatsene i sktl. § 14-43 er maksimumssatser, jf. ordlyden "inntil" i første ledd. Dette innebærer at skattyter kan avskrive sine driftsmidler med en lavere sats enn det som følger av § 14-43.

### 3.4 En kort oversikt over gjeldende saldoregler for fast eiendom

Dersom et ervervet driftsmiddel eller påkostning skal aktiveres etter sktl. § 14-40 første og tredje ledd, oppstår en rekke spørsmål som kort skal nevnes. Jeg tar utgangspunkt i den situasjonen at skattyter har ervervet, oppført eller påkostet en næringsseiendom. Hvordan vil den skattemessige behandlingen av eiendommen bli over tid i det skatterettslige saldosystemet?

For det første må driftsmidlet eller påkostningen allokere til en saldogruppe, jf. sktl. § 14-41 første ledd. Dette omtales som allokeringsspørsmålet. Ved erverv av et bygg på tomt vil en del av kjøpesummen måtte allokere til grunnen, som ikke er avskrivbar og derfor kun kan være med i skatteregnskapet som en del av inngangsverdien som fradras ved beregning av gevinst eller tap ved realisasjon.<sup>58</sup> Bygningskroppen må fordeles på enten saldogruppe h eller i og de faste tekniske installasjoner i bygget må allokere til saldogruppe j. De samme prinsipper må følges ved oppføring av eller påkostning av et bygg. For hvert bygg skal det opprettes en egen saldo, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd tredje punktum. Det skal også opprettes en egen saldo for alle faste tekniske installasjoner i hvert bygg, jf. siste punktum. Saldo for faste tekniske installasjoner er altså en gruppesaldo hvor flere faste tekniske installasjoner blir allokert.<sup>59</sup> Hver saldo er et eget avskrivningsgrunnlag, jf. sktl. § 14-42 første ledd, og det er historisk kostpris av driftsmidlene som utgjør saldoene.

De årlige avskrivningene baserer seg på hver enkelt saldo. Avskrivningssatsene er gitt i sktl. § 14-43. For "bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv." som allokere til saldogruppe h, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav h, vil avskrivningssatsen

---

<sup>58</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 164, Kjell Woldseth, "Driftsmidler – hva kan avskrives?", inntatt i SR nr.2 1983, s. 103.

<sup>59</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 176.

være 4 prosent, jf. § 14-43 første ledd bokstav h. For "forretningsbygg" som allokeres til saldogruppe i, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav i, vil satsen være 2 prosent, jf. § 14-43 første ledd bokstav i. I enkelte særtilfeller vil bygg kunne avskrives med 8 prosent, jf. § 14-43 annet ledd, hvilket ikke behandles nærmere i denne avhandlingen. Faste tekniske installasjoner avskrives med 10 prosent, jf. § 14-43 første ledd bokstav j.

Saldosystemet bygger på det som kan kalles en ettårskonvensjon.<sup>60</sup> Selv om eiendommen er allokert på saldo i desember vil en få avskrivninger for hele året, jf. sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a.

Ved salg av den faste eiendommen har skattyteren i medhold av sktl. § 14-44 første ledd første punktum valgrett med hensyn til om hele eller deler av vederlaget skal tas til inntekt i realisasjonsåret.<sup>61</sup> Den delen som tas til inntekt inngår da ikke i oppgjøret av saldoene slik det beskrives nedenfor.

Den skattemessige behandlingen av aktiva i saldogruppe j ved salg av eiendommen følger av sktl. § 14-44 annet ledd. Den delen av vederlaget som ikke er inntektsført skal nedskrives på saldoen for faste tekniske installasjoner for bygget som selges. Dersom det er en gevinst på saldoen, dvs. negativ saldo, skal denne inntektsføres med 10 prosent årlig, jf. sktl. § 14-46, jf. § 14-43 første ledd bokstav j. I det inntektsår saldoen er under 15.000 kroner skal den i sin helhet inntektsføres, jf. sktl. § 14-47 annet ledd. For det tilfelle at eiendommen selges med tap og saldoen fremdeles er positiv, skal avskrivning av saldoen fortsette på vanlig måte.

For selve bygningskroppens vedkommende, er den allokert til saldogruppe h eller i. Det følger av sktl. § 14-44 tredje ledd, jf. § 14-45 at ved realisasjon av bygget skal gevinst eller tap føres på en gevinst- og tapskonto.<sup>62</sup> Denne kontoen skal inntektsføres eller fradragsføres årlig med minst 20 prosent, jf. sktl. § 14-45 fjerde ledd.

---

<sup>60</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 187.

<sup>61</sup> Zimmer m.fl. (2010) s. 141.

<sup>62</sup> *ibid.* s. 142.

For den nye eieren vil historien gjenta seg. Vedkommende må begynne med å allokere kjøpesummen han har betalt til de ulike saldoer og grunnen som omtalt ovenfor.

Et eksempel kan her belyse hvordan et slikt salg håndteres for saldogruppe j. Sett at et bygg med en markedsverdi på 30 millioner selges til denne prisen. Salget gjennomføres ikke ved salg av eiendomsselskap. Markedsverdien er basert på at de faste tekniske installasjonene er verdt 7 millioner og bygget ellers er verdt 23 millioner. Bygget er allokert og nedskrevet til 5 millioner i saldogruppe j og 15 millioner i saldogruppe i.

Selgeren velger å ta halve vederlaget til inntekt i realisasjonsåret. Den øvrige salgssummen på 3,5 millioner for saldogruppe j må da samordnes med saldosystemet som gjennomgått ovenfor.

Saldogruppe j hadde en nedskrevet inngangsverdi på 5 millioner hvorpå 3,5 millioner blir inntektsført direkte og trekkes fra, jf. sktl. § 14-44 første ledd første punktum. Den øvrige salgssummen på 3,5 millioner som ikke tas til inntekt må nedskrives i saldogruppe j, jf. sktl. § 14-44 annet ledd første punktum. Saldoen er da -2 millioner, såkalt negativ saldo. Denne saldoen skal inntektsføres med minst 10 prosent årlig, jf. sktl. § 14-46, jf. § 14-43 første ledd bokstav j. I det inntektsår denne negative saldoen er mindre enn 15.000, skal hele summen inntektsføres, jf. sktl. § 14-47 annet ledd.

Kjøperen på sin side vil få etablert en ny inngangsverdi på 7 millioner for de faste tekniske installasjonene, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j. Disse må aktiveres på saldo for dette bygget, jf. sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a, jf. § 14-41 fjerde ledd siste punktum.

## **4 Bakgrunnen for og formålet med sktl. § 14-41 første ledd bokstav j**

### **4.1 Bakgrunnen for sktl. § 14-41 første ledd bokstav j**

Som nevnt var det tidligere slik at bygget og de faste tekniske installasjonene ble avskrevet sammen, da med en sats på 2 eller 4 prosent. Det ble i teorien reist innvendinger mot en slik ordning, da de faste tekniske installasjonene ofte ville kunne utgjøre en betydelig del av byggets totale verdi. En svært lav avskrivningssats synes ikke å være riktig for slike installasjoner. Den teknologiske utviklingen, miljøkrav og verdiforringelsestakten medfører at de tekniske anleggene i et bygg vil være utdatert eller utslitt lenge før bygningsmassen. Således uttalte Gjems-Onstad at "... avskrivningssatsene ... [kan] fortone seg som lave ut fra moderne byggekrav."<sup>63</sup>

I 2005 varslet Finansdepartementet at det ville gjennomgå avskrivningsreglene for faste tekniske installasjoner i bygg, herunder vurdere å skille disse objektene ut i en egen avskrivningsgruppe.<sup>64</sup>

Departementet foreslo i 2008 det varslede lovendringsforslaget.<sup>65</sup> I pressemelding nr. 59/2008 fra departementet ble forslaget presentert. Det fremheves at dersom lovforslaget blir vedtatt, vil det bli "... mer lønnsomt å investere i nye og mer energieffektive løsninger ved utskifting av faste tekniske installasjoner."

Ved lov 12. desember 2008 nr. 99 ble endringene som var foreslått vedtatt. Lovendringen gjelder for bygg som er aktivert på saldo i eller etter inntektsåret 2009.

---

<sup>63</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 182.

<sup>64</sup> St.prp. nr.1 Tillegg nr.1 (2005-2006) pkt. 2.3.11.

<sup>65</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 99 flg.

For bygg som er aktivert på saldo før 31. desember 2008 gjelder særlige overgangsregler som vil bli nærmere omtalt i kapittel 9.

#### 4.2 Formålet med sktl. § 14-41 første ledd bokstav j

Det uttalte formålet med å innføre sktl. § 14-41 første ledd bokstav j med en avskrivningssats på 10 prosent, jf. § 14-43 første ledd bokstav j, var å "... fjerne dagens skattefavorisering av gammel teknologi på bekostning av mer energieffektiv teknologi, ...".<sup>66</sup> Det sentrale formål er altså å gi et incentiv til å implementere faste tekniske installasjoner som er mer energieffektive og derfor mer miljøvennlige i eksisterende bygg. Gjeldende rett syntes etter departementets mening ikke å bidra til energieffektive løsninger. Det uttales således at "... reinvesteringer i tekniske installasjoner som ikke innebærer en standardheving (gammel teknologi), kan utgiftsføres direkte, mens energieffektive løsninger, som ofte innebærer standardheving, vil måtte aktiveres og avskrives med 2 eller 4 prosent."<sup>67</sup>

En rekke hensyn som *burde* ha vært fremhevet som begrunnelse for en slik lovendring, blir ikke fremhevet av departementet. For det første vil avskrivningssatsene nå i større grad enn tidligere representere det faktiske verdifallet som de faste tekniske installasjonene har. Dette er antakelig den mest holdbare begrunnelsen bak lovendringen. For det andre vil innføringen gjøre det mer attraktivt å investere i energi- og miljøvennlige løsninger ved oppføring av nybygg fordi en nå får en vesentlig høyere avskrivningssats.

Departementets hovedargument for innføringen er at en overgang til mer energieffektive løsninger ved reinvesteringer i faste tekniske installasjoner i gamle bygg ofte innebærer standardheving, slik det fremheves i Ot.prp. nr. 1 (2009–2009) s. 99. Dette er en forutsetning som til en viss grad synes å svikte.

For det første, som jeg også kommer tilbake til i kapittel 7, er det en relativ standardnorm som skal legges til grunn når en skal vurdere om noe er å anse som

---

<sup>66</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 99.

<sup>67</sup> l.c.

vedlikehold eller påkostning. En rekke utskiftninger av faste tekniske installasjoner som før ble ansett som helt eller delvis vedlikehold, vil nå bli ansett som en aktiveringspliktig nyanskaffelse.<sup>68</sup> Dette innebærer at de fleste skattytere antakeligvis vil vedlikeholde eldre faste tekniske installasjoner i større grad enn tidligere for å unngå aktiveringsplikt.<sup>69</sup> Videre fikk en etter tidligere rett direkte fradrag for den rimeligste vedlikeholdsløsningen uansett. En kunne altså implementere ny miljøvennlig teknologi dersom den eksisterende løsningen ikke var regningssvarende å vedlikeholde.<sup>70</sup>

For det annet gir ikke lovendringen noe incitament til å investere i energi- og miljøvennlige løsninger for gamle bygg. Valget mellom utskifting av faste tekniske installasjoner med gamle løsninger eller nye er nå skattemessig nøytralt.<sup>71</sup> All utskifting av faste tekniske installasjoner vil nå være aktiveringspliktig, ikke bare påkostningene.<sup>72</sup>

Et annet poeng i denne sammenheng er at de økonomiske konsekvensene av innføringen antas å øke statens inntekter med om lag 50 millioner kroner i 2009.<sup>73</sup> Den økonomiske realiteten av lovendringen ser altså ut til å være at skattyteren generelt sett ikke får mer i fradrag og at fradragene skyves frem i tid.

Saldogruppe j fremstår etter dette som et egnet virkemiddel for å få gode løsninger i nybygg, men er antakeligvis et hinder for utskiftninger av faste tekniske installasjoner i gamle bygg. Når vi tar hensyn til at det i 2009 ble investert ca. 105 milliarder i nybygging av boliger og andre bygg, mens det ble investert ca. 86 milliarder i rehabilitering og vedlikehold av eksisterende bygg, ser vi at saldogruppe j ikke vil være et treffsikkert virkemiddel for å oppnå det uttalte formålet.<sup>74</sup>

---

<sup>68</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 100.

<sup>69</sup> Thor Arne Brun, *"Bruk skatteretten som virkemiddel"*, 2010.

<sup>70</sup> Zimmer m.fl. (2010) s. 100, Syversen (nr. 3/1996) s. 127.

<sup>71</sup> Hallvard Wiesener Haga, *"De nye reglene om avskrivning av faste tekniske installasjoner i bygg – fordeler og ulemper for skattyter"*, 2010.

<sup>72</sup> Zimmer m.fl. (2010) s. 135.

<sup>73</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 101.

<sup>74</sup> Tall hentet fra Byggenæringens Landsforening, faktabrosjyre, 2010, s. 7.

## 5 Saldogruppe J

I det følgende skal grensene for saldogruppe j søkes fastlagt, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j. Med denne nye saldogruppen skilles de faste tekniske installasjonene fra bygget og henføres til en egen saldogruppe. Departementet uttaler i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 100 at "Med faste tekniske installasjoner som egen avskrivningsgruppe, vil reinvestering i form av full utskifting av installasjoner behandles som en anskaffelse av nytt driftsmiddel, som skal aktiveres og avskrives." I denne uttalelsen ligger en klar forutsetning om at en fast teknisk installasjon skal anses som et eget driftsmiddel når det er plassert i saldogruppe j. Dette i motsetning til rettstilstanden før innføringen av denne saldogruppen. Lignings-ABC legger også til grunn at disse installasjonene anses som "... selvstendige formuesobjekter, og ikke [som] en del av bygget."<sup>75</sup>

Jeg vil kort forklare de bedriftsøkonomiske konsekvenser av allokeringen til saldogruppene, før jeg fastlegger hva som etter gjeldende rett skal allokere til saldogruppe j og hvordan allokeringen skal skje.

### 5.1 Bedriftsøkonomisk betydning – et konkret eksempel<sup>76</sup>

Sett at det oppstod et spørsmål om en installasjon i en bygning skulle allokere til saldogruppe j (10 %) eller gruppe i (2 %). Installasjonen har en kostpris på 100. Hvilken bedriftsøkonomisk betydning får resultatet for foretaket X AS som eier av bygningen de første 5 årene installasjonen avskrives? Jeg forutsetter at saldoene i eksemplet kun inneholder denne installasjonen.

---

<sup>75</sup> Lignings-ABC 2010/11, s. 1386.

<sup>76</sup> Se beregninger inntatt Vedlegg 1.

En saldoavskrivning av installasjonen i saldogruppe j leder til at restverdien av saldoen er tilnærmet lik 59 etter 5 år, mens en plassering i saldogruppe i vil lede til at restverdien av saldoen er tilnærmet lik 90,4. Vi ser at ved allokering til saldogruppe j vil skattyter få 31,4 i meravskrivninger sammenliknet med saldogruppe i de første fem år.

Skattyteren får fradrag for hver nominelle krone i begge scenarier til slutt. Forskjellen ligger i saldoavskrivningenes manglende hensyntagen til at penger i dag er verdt mer enn penger i fremtiden fordi en kan investere pengene og få avkastning av investeringen.<sup>77</sup> Fradragene frigjør et bedriftsøkonomisk overskudd som igjen kan investeres. Nåverdien av fradraget er ofte det sentrale poenget for en næringsdrivende skattyter. Å få fradrag for en krone i dag er bedre enn å få fradrag for en krone om 10 år. En krone er ikke en tidløs størrelse.<sup>78</sup>

Dersom vi forutsetter at X AS har et positivt resultat, slik at selskapet får benyttet seg av avskrivningsfradragene fullt ut og vi også tar hensyn til at selskapet ilegges 28 prosent skatt på dette overskuddet, vil vi kunne beregne oss frem til nåverdiforskjellen for de to ulike scenariene. Sett at skattyter kunne fått 7 prosent årlig avkastning på sine investeringer. Hvor mye mer vil avskrivningene i saldogruppe j være verdt enn saldogruppe i de første fem år?

Nåverdien av avskrivningene i saldogruppe i er tilnærmet lik 8,71, mens den for avskrivninger i saldogruppe j er 36,8. Vi ser at nåverdien for avskrivninger i saldogruppe j er ca. 76,3 prosent høyere. Med andre ord kunne skattyteren ha tjent 76,3 prosent mer ved allokering til saldogruppe j fordi avskrivningene er større i begynnelsen og frigir overskudd til reinvesteringer i større grad enn det alternative avskrivningsscenariet.

---

<sup>77</sup> Ravnaas (1987) s. 66.

<sup>78</sup> l.c.



## 5.2 Hvilke strukturer har faste tekniske installasjoner?

I forbindelse med innføringen av saldogruppe j oppstår et problem. Skal alle strukturer som har vært eller skal allokeres til saldogruppe h eller i skille ut sine faste tekniske installasjoner?

I saldogruppe h skal "bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertingssteder m.v." allokeres, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav h. Saldogruppe i skal inneholde "forretningsbygg", jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav i. Saldogruppe j skal på den annen side bare inneholde faste tekniske installasjoner i "bygninger". Det blir derfor avgjørende å skille mellom de strukturer som kan kategoriseres som "bygninger" og de som ikke kan dette.

I Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 100 uttales det at:

*"Departementets forslag gjelder faste tekniske installasjoner i bygninger. Foruten faste tekniske installasjoner i bygg i saldogruppe h og forretningsbygg i saldogruppe i, omfatter dette også faste tekniske installasjoner i hoteller, losjihus og bevertingssteder forutsatt at disse har karakter av å være bygning. Derimot omfattes ikke ulike faste tekniske installasjoner som er selvstendige anlegg eller installasjoner som er integrert i anlegg. Disse skal henføres til saldogruppen for anlegg, jf. skatteloven § 14-41 første ledd h." (min uth).*

Ordlyden i sktl. § 14-41 første ledd bokstav j, sammenholdt med forarbeidene, innebærer altså at "anlegg" og andre strukturer som ikke har "karakter av å være bygning", ikke anses å ha faste tekniske installasjoner som skal allokeres til saldogruppe j.

I Utv. 1997 s. 295 la Finansdepartementet til grunn at det med "...anlegg" særlig er ment *faste innretninger som er forutsatt utnyttet der de er plassert, f.eks. kaier, broer, skinneganger o.l.* Dette er innretninger som ikke kan karakteriseres som bygninger, men som i en virksomhet vil kunne ha samme betydning for virksomheten som funksjonaliteten av bygningen, dvs. at anlegget skaper forutsetninger for anvendelsen

av rørlige driftsmidler som står for selve den produktive virksomheten."<sup>79</sup> (min uth). Innretninger som ikke kan karakteriseres som bygninger må altså kategoriseres som "anlegg". Det er enklest å foreta en negativ avgrensning av begrepet anlegg, gjennom å fastlegge hva som karakteriserer en "bygning".

Eurostats definisjon av en "bygning" er:

"A building is any independent *free-standing structure* comprising one or more rooms or other spaces, *covered by a roof, enclosed with external walls* or dividing walls which extend from the foundations to the roof, and intended for *residential, agricultural, industrial, commercial, cultural, etc., purposes*."<sup>80</sup> (min uth).

Denne definisjonen synes å være treffende. Et annet moment som imidlertid bør fremheves i denne sammenheng er hvor fast knyttet til grunnen strukturen er.<sup>81</sup>

Høyesterett måtte i Rt. 1979 s. 246 ta stilling til om en campingvogn kunne anses som en "bygning". Spørsmålet var om campingvognen kunne pålegges fjernet fordi den var omfattet av bygningsloven 18. juni 1965 nr. 7 § 82. Høyesterett sa seg enig i lagmannsrettens betraktninger om at det ikke ville medføre "... vanskeligheter å kjøre campingvognen bort..." og kom på denne bakgrunn til at den ikke kunne anses som en "bygning". Campingvognen var ikke sterkt nok knyttet til grunnen.

Det må kunne legges til grunn at det skatterettslige begrepet "bygning" ikke avviker meget fra begrepet ellers i lovgivningen, slik at praksis om begrepet kan benyttes som en relevant rettskildefaktor for skatterettslige problemstillinger om begrepet.<sup>82</sup> På denne bakgrunn antas det at en også vil kunne se hen til praksis om begrepet etter plan- og bygningsloven 6. juni 2008 nr. 71 § 20-1.

---

<sup>79</sup> Pkt. 2.1.

<sup>80</sup> <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=238>

<sup>81</sup> Fredrik Stang, *Norsk Bygningsrett*, 1943 s. 54 [sitert fra A. Innjord, *Plan- og bygningsloven med kommentarer*, 2010, s. 556].

<sup>82</sup> Zimmer (2009) s. 50.

Oppsummert kan det sies at dersom det er tale om en frittstående struktur med tak, vegger og rom som er fast knyttet til grunnen, taler mye for å anse strukturen som en bygning eller for å ha karakter av å være en bygning. Vurderingen må i alle tilfelle bli konkret og individuelle momenter vil kunne avgjøre utfallet. I tvilstilfeller vil det antakelig være riktig å se hen til hva strukturen brukes til. Dersom bruken er lagring, beboelse eller utføring av en virksomhet taler mye for å anse strukturen som en bygning eller å ha karakter av å være en slik struktur.

### 5.3 § 14-41 første ledd bokstav j – ordlyd og tolkingsmomenter

Utgangspunktet når en skal allokere et driftsmiddel til riktig saldogruppe er at det er et lovtolkingsspørsmål.<sup>83</sup> En må fortolke begrepene som er benyttet i sktl. § 14-41 første ledd bokstav j og allokere etter denne tolkingen.

Sktl. § 14-41 første ledd bokstav j lyder:

"fast teknisk installasjon i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l..."

En naturlig språklig forståelse av ordlyden "fast ... installasjon" peker mot at det må dreie seg om et objekt som er fysisk integrert i bygningen. En flyttbar varmevifte vil ikke naturlig falle inn under ordlyden, mens en veggmontert panelovn vil det. Hva som skal til før noe er å anse som en "fast ... installasjon" vil bero på en konkret vurdering. Hvor lett objektet kan fjernes fra bygget antas å være avgjørende for om et driftsmiddel faller innenfor eller utenfor ordlyden.

Med begrepet "teknisk" installasjon kan forstås en installasjon som ikke er en del av bygningens grunnstruktur, men som likevel gir bygningen en tilleggsfunksjon som oppregningen i ordlyden viser. Alarmanlegg og brannvarslingssystemer kan være andre aktuelle eksempler. Dette er objekter som ikke er av passiv art, de er bevegelige eller energikrevende.

---

<sup>83</sup>Rt. 2005 s. 306, avsnitt 26, LG-2005-59366.

Ut over dette gir ikke ordlyden noen direkte veiledning. Det er i forarbeidene uttalt at "Med tilføyelsen "og lignende" omfattes også andre lignende *tekniske eller elektriske* anlegg ... *som tjener bygningens generelle brukelighet som bygning.*"<sup>84</sup> (min uth). Forarbeidene stadfester altså at ut over den generelle oppregningen i ordlyden, omfattes en rekke andre tekniske og elektriske anlegg av bestemmelsen. Hovedkriteriet lovgiver har lagt til grunn er at den faste tekniske installasjonen må tjene "bygningens generelle brukelighet som bygning" for at den skal kunne allokere til saldogruppe j.

Et annet poeng i denne sammenheng er at begrepet "faste tekniske installasjoner" må tolkes dynamisk, slik Frostating lagmannsrett har påpekt.<sup>85</sup> Den teknologiske utviklingen har skutt fart og ingenting tyder på at den vil avta. Hva som er en slik installasjon vil måtte avgjøres konkret og i lys av samfunnsutviklingen.

Et støttemoment vil i tvilstilfeller kunne være hvilken avskrivningssats som er økonomisk riktig for det aktuelle driftsmiddel. I Ot.prp. nr. 19 (1983–1984) s. 17, som innførte saldo II-reglene, ble det uttalt at når det ikke er særskilt nevnt hvor driftsmidler skal plasseres i saldogruppenes oppregning og de "... godtgjøres å være gjenstand for tilsvarende verdiforringelse som de oppregnede, må de henføres til den gruppen som de har mest til felles med og hvor de naturlig hører hjemme." I denne sammenheng vil eksemplifiseringen i ordlyden i sktl. § 14-41 første ledd bokstav j være et sammenlikningsgrunnlag. At slike vurderinger i noen tilfeller har vært avgjørende er det ikke tvil om. Finansdepartementet uttaler i Utv. 1998 s. 1189, i forbindelse med spørsmålet om allokering av et vindkraftanlegg til saldogrupper, at "Departementet antar at de nevnte driftsmidler blir å henføre til gruppe d, maskingruppen, *blant annet utfra en antakelse om at den økonomiske levetiden vil være i området 20 år.*"(min uth).

---

<sup>84</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 100.

<sup>85</sup> LF-2008-194833, inntatt i Utv. 2009 s.1158. Dommen er behandlet nærmere nedenfor.

Høyesterett har i Rt. 2005 s. 306 pekt på at en ved disse vurderingene må se bort fra den verdiforringelse som kan repareres ved vedlikehold. Det er kun den verdiforringelse ut over det som kan hindres ved vedlikehold som skal vurderes.<sup>86</sup>

Lignings-ABC legger også til grunn at driftsmidlet "... plasseres i den saldogruppen som det etter en helhetsvurdering har mest til felles med og som ligger nærmest driftsmidlets antatte tekniske og økonomiske levetid ...".<sup>87</sup>

I en dom fra Frostating lagmannsrett fra 2009 kom spørsmålet på spissen.<sup>88</sup> Det sentrale spørsmålet i dommen var om et kjøle- og fryseanlegg i en dagligvareforretning i butikkjeden Meny skulle avskrives i saldogruppe d eller sammen med bygningen i saldogruppe i, jf. det opphevede sktl. §14-41 tredje ledd.<sup>89</sup> Driftsmidlene det var tale om var standard kjøle- og frysekomponenter. De var ikke vanskelige å flytte og ikke fastmontert i bygget. I dag ville spørsmålet vært om objektene kunne allokteres til saldogruppe d eller j.

Lagmannsretten uttaler at det er "... ingen tvil om at forutsetningen for at kjøle- og fryseanlegg skal avskrives sammen med bygget er at det etter en konkret vurdering "er en integrert del av bygningen og tjener bygningens brukelighet som bygning"...". Lagmannsrettens uttalelse samsvarer med det som er uttalt i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 99.

Lagmannsretten sa seg videre enig i tingrettens konkrete vurdering og vektlegging.<sup>90</sup> Tingretten hadde lagt vekt på at det dreide seg om "... standard prefabrikkerte elementer ... som lett kan monteres og demonteres. Det er ikke foretatt noen fastmontering til bygningens vegger, tak eller gulv." Videre fremhever tingretten et tilleggsmoment i vurderingen som fremgår av Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 99: "Det sentrale kjennetegn ved faste tekniske installasjoner er at disse er en integrert del av

---

<sup>86</sup> avsnitt 45.

<sup>87</sup> Lignings-ABC 2010/11, s. 317.

<sup>88</sup> LF-2008-194833.

<sup>89</sup> Opphevet ved lov 12. desember 2008 nr. 99.

<sup>90</sup> Tingrettens dom er inntatt i Utv. 2008 s. 1846.

bygningen og tjener bygningens brukelighet som bygning, i *motsetning til installasjoner som tjener den aktuelle virksomheten i bygget.*" (min uth).

Forarbeidene tyder på at en ikke bare kan se hen til om installasjonene tjener bygget, men også om de motsetningsvis tjener virksomheten som bedrives i bygget. En må på dette punkt legge til grunn en "hovedsakelighetsterskel", jf. uttalelser i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 100. Dersom installasjonen hovedsakelig tjener virksomheten og ikke bygget, vil dette tale for at installasjonen ikke skal allokere til saldogruppe j.

Lagmannsrettens konklusjon er at kjøle- og fryseanleggene ikke er å anse som "fast teknisk installasjon". Anleggene kunne lett flyttes eller fjernes helt, uten å berøre byggets brukelighet som bygning. Installasjonene tjente kun den aktuelle virksomheten i bygget. Høyesteretts ankeutvalg nektet enstemmig anke over dommen fremmet.<sup>91</sup>

Dommen viser at oppregningen i ordlyden i § 14-41 første ledd bokstav j ikke uten videre er avgjørende. I det opphevede § 14-41 tredje ledd var det i ordlyden nevnt "kjøle- og fryseanlegg" som eksempler på faste tekniske installasjoner som skulle avskrives sammen med bygget. Ordlyden § 14-41 første ledd bokstav j må altså leses med det forbehold at installasjonene er "faste" og tjener byggets brukelighet som bygning, før driftsmidlet kan allokere til saldogruppe j.

Av de foreliggende rettskilder kan det altså utledes to sentrale vurderingstemaer. Graden av integrasjon og om installasjonen tjener byggets brukelighet eller den aktuelle virksomheten i bygget. Dette antas å være de sentrale kriterier for allokeringsspørsmålet. Et spesielt brannslukkingsanlegg som er installert i deler av bygget da det er påkrevet fordi det drives en spesiell type produksjon der, vil antakeligvis måtte allokere til saldogruppe d sammen med produksjonsutstyret som sådan. Dette fordi anlegget ikke hovedsakelig tjener byggets brukelighet som bygning men er installert på grunn av den spesielle fare den konkrete produksjonen som utøves der medfører. Et normalt brannslukkingsanlegg vil derimot vanligvis allokere til

---

<sup>91</sup> HR-2009-01897-U.

saldogruppe j, fordi dette hovedsakelig tjener byggets generelle brukelighet som bygning.

For øvrig er det verdt å være oppmerksom på at departementet har hjemmel i sktl. § 14-41 første ledd bokstav j annet punktum til å gi en forskrift om "avgrensning av fast teknisk installasjon". Denne hjemmelen er så langt ikke benyttet. Det vil antakelig bli lagt et press på grensedragningene fra de privates side grunnet den gunstige avskrivningssatsen i saldogruppe j, noe som kan lede til at departementet vil se seg nødt til å benytte forskriftshjemmelen.

Et annet spørsmål som også er relevant i forbindelse med fastleggelsen av § 14-41 første ledd bokstav j, er spørsmålet om hva som utgjør én fast teknisk installasjon i motsetning til flere. Dette skal drøftes i det følgende.

### 5.3.1 Hva utgjør én fast teknisk installasjon?<sup>92</sup>

En fast teknisk installasjon vil gjerne bestå av flere deler. I denne forbindelse må det fastlegges hva som utgjør én slik installasjon – hvilke deler som sammen utgjør det skattemessige driftsmiddel.

Å avgjøre hva som utgjør ett driftsmiddel har betydning i flere relasjoner for saldoreglene. For det første er det avgjørende å vite hvilket objekt en skal se på for å avgjøre om det er vedlikeholdt eller påkostet. Videre vil objektet være det som er utgangspunktet for vurderingen av hvor grensen mot nyanskaffelse går. Den kanskje viktigste betydningen avgrensningen av driftsmidlet har er å avgjøre hvor mye eller hvilke enkeltdeler som samlet skal plasseres i en saldogruppe. Det som sies i det følgende har relevans for saldogruppe j i den forstand at saldoen for et bygg vil inneholde flere faste tekniske installasjoner, men det er den enkelte installasjonen som skal allokere og vurderes med hensyn til påkostning, vedlikehold eller nyanskaffelse.

Det foreligger ingen konkret lovregulering av grensedragningen eller uttalelser i forarbeider som angir hvordan vurderingene kan foretas, selv om saldosystemet som

---

<sup>92</sup> Se Gjems-Onstad (1984) s. 456 flg., Gjems-Onstad (2008) s. 137 flg.

sådan fordre en slik avklaring.<sup>93</sup> For at driftsmidlene skal kunne allokere til den saldogruppen de hører hjemme i vil en ofte måtte se hen til konkrete vurderinger, herunder en sammenlikning av verdifall, jf. Ot.prp. nr. 19 (1983–84) s. 17. For at en slik sammenlikning skal gi noen konkrete holdepunkter må avgrensningen av driftsmidlet være foretatt slik at det ikke er alt for store og ulikartede deler som samlet blir ansett som ett driftsmiddel.<sup>94</sup> På den annen side vil en dekomponering av det som kanskje naturlig bør anses som ett driftsmiddel lede til en kompliserende allokering til saldogruppene. Både Høyesterett, Borgarting lagmannsrett og nåværende finansminister Sigbjørn Johnsen har fremhevet at hensynet til enkle og praktiserbare regler bør tillegges en viss vekt.<sup>95</sup>

Avgrensningen av driftsmidlet bør på grunn av hensynet til konsekvente løsninger og et brukervennlig regelverk være likt i de relasjoner hvor dette får skatterettslig betydning for avskrivningsreglene.<sup>96</sup>

De fleste driftsmidler i en virksomhet står i et eller annet avhengighetsforhold til hverandre, men det er for eksempel klart at et vanlig sikringskap og en varmtvannstank ikke skal anses som ett driftsmiddel – én fast teknisk installasjon.<sup>97</sup> Spørsmålet er således hvilke kriterier som må legges til grunn ved avgrensningen av driftsmidlet. Det har i praksis utpenslet seg en metode for å avgrense driftsmidlet, denne metoden skal det redegjøres for i det følgende.

Finansdepartementet har uttalt at:

"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*

---

<sup>93</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 137.

<sup>94</sup> Jf. uttalelser i LB-2007-76034 inntatt i Utv. 2008 s. 981.

<sup>95</sup> Rt. 2005 s. 306 avsnitt 48, LB-2007-76034, Brev til Stortinget datert 23.06.2010.

<sup>96</sup> Gjems-Onstad (1984) s. 458.

<sup>97</sup> l.c.



*gjenstandene at det er naturlig å anse dem som en enhet. Gjenstander som kan brukes hver for seg, regnes normalt som flere driftsmidler.*"<sup>98</sup> (min uth).

Lignings-ABC legger også til grunn at det avgjørende for vurderingen er hva som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet.<sup>99</sup>

Kriteriet "fysisk" leder hen til graden av fysisk tilknytning mellom de ulike objekter. Jo større grad av integrasjon mellom objektene, jo mer taler for at disse samlet skal anses som ett driftsmiddel. En heis vil for eksempel bestå av bl.a. motorer, vaiere og selve heiskabinettet. Disse delene er sterkt fysisk knyttet sammen, hvilket taler for at de samlet anses som én fast teknisk installasjon.

Kriteriet "funksjonelt" synes å være noe uklart. Objekter kan ha en funksjonell sammenheng fordi skattyter benytter objektene sammen for ett formål (subjektiv funksjonalitet).<sup>100</sup> Objektene kan også funksjonelt knyttes sammen på en slik måte at objektene ikke er funksjonsdyktige uten hverandre (objektiv funksjonalitet). Sett at en skattyter i en bygning har vannanlegg, strømanlegg og luftanlegg. Alle disse anleggene henger funksjonelt sammen i den forstand at de sørger for at bygningen blir brukbar til kontorformål. På den annen side vil vannanlegget kunne fungere uten strømanlegget og luftanlegget vil kunne fungere uten vannanlegget. Kriteriet "funksjonelt" bør forstås på den måten at det relaterer seg til objekter som ikke er funksjonsdyktige uten hverandre. Uten en slik forståelse vil driftsmidlene ut fra de ovennevnte kriterier kunne bli omfattende og ikke fornuftig inndelte enheter. Gjems-Onstad presiserer det ovennevnte: "Kan ikke de konkrete gjenstander anvendes uavhengig av hverandre, dreier det seg om ett driftsmiddel."<sup>101</sup>

Som det også fremheves i Finansdepartementets uttalelse må det foretas en "konkret vurdering" der den fysiske og funksjonelle sammenhengen er sentral. De ovennevnte momentene synes å være de samme som er benyttet i retts- og ligningspraksis.

---

<sup>98</sup> Utv. 2005 s. 1172 FIN.

<sup>99</sup> Lignings-ABC 2010/11, s. 319.

<sup>100</sup> Jf. bl.a. Utv. 2006 s. 198 OLN.

<sup>101</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 138.

I en dom fra Hadeland og Land herredsrett, inntatt i Utv.1981 s. 544, kom spørsmålet opp. En bonde hadde kjøpt en kraftoverføringsaksling og en gjødselsspreder og krevet direkte fradrag for disse. Dersom disse ble ansett som ett driftsmiddel skulle de ha vært aktivert og avskrevet. Retten kom i denne saken til at selv om bonden hadde kjøpt de to objektene samtidig så var det ingen "nødvendig sammenheng" mellom disse. Dommen synes å bygge på at de to objektene ikke var avhengige av hverandre siden kraftoverføringsakselen kunne benyttes til andre formål. Det forelå derfor en rett til direkte fradrag.<sup>102</sup> Den funksjonelle sammenhengen mellom objektene var ikke sterk nok.

I Oljeklagenemdskjennelse av 2. mars 1992 kom nemnden til at en bølgebryter til ca. 2,9 milliarder var en del av Ekofisk-tanken. Nemnden bestod blant andre av høyesterettsdommerne Bugge og Gussgard.<sup>103</sup> Den uttaler at:

"... fysiske kriterier alene ikke alltid [kan] være avgjørende for hvorvidt en innretning skal anses som et selvstendig driftsmiddel eller ikke. Nemnda legger til grunn at bølgebryteren ikke har noen annen funksjon enn å beskytte installasjonen, og at den heller ikke har noen selvstendig verdi. ... Nemnda kan derfor ikke se at omkostningene kan kreves aktivert med den begrunnelse at bølgebryteren er et selvstendig driftsmiddel."

Den funksjonelle sammenhengen var her så sterk at dette antakeligvis var avgjørende for nemnden. Bølgebryteren kunne bare benyttes til å beskytte Ekofisk-tanken.<sup>104</sup>

I Utv. 2009 s. 463 måtte skatteklagenemnda ta stilling til om et gassdistribusjonsnett bestående av ca. 70 km. nedgravde plastrør, måle- og reguleringsstasjon m.m. skulle anses som ett driftsmiddel. Nemnda kom til at anlegget skulle anses som ett driftsmiddel, dette fordi gassledningsnettet "både fysisk og funksjonelt" fremstod som ett driftsmiddel. Det avgjørende synes å ha vært at de ulike komponentene var

---

<sup>102</sup> Gjems-Onstad (1984) s. 460.

<sup>103</sup> PSK-19920302-D

<sup>104</sup> Se Syversen (3/1996) s. 123.

konstruert for å virke sammen og at alle var nødvendige for å transportere gassen. Nemnden la altså vekt på fysisk og objektiv funksjonell sammenheng i vedtaket.

Syversen og Gjems-Onstad synes å være enig i de kriterier Finansdepartementet legger til grunn i Utv. 2005 s. 1172 for avgrensningen av driftsmidlet.<sup>105</sup> Fysiske og funksjonelle kriterier må være avgjørende for grensedragningen.

Basert på det ovennevnte vil for eksempel et sentralvarmeanlegg bestående av radiatorer, rør, fyrkjele og eventuelt en oljetank anses som ett driftsmiddel i relasjon til sktl. § 14-41 første ledd bokstav j. De enkelte deler er fysisk knyttet opp mot hverandre og varmeanlegget vil ikke fungere dersom for eksempel radiatorene blir fjernet.

Hvorvidt en kan ta hensyn til økonomiske kriterier ved fastleggelsen synes å være mindre sikkert. Som den refererte avgjørelse fra Oljeklagenemden viser, kan et tillegg til et driftsmiddel være svært kostbart og likevel anses som en del av driftsmidlet. Etter min mening må den betydning en sammenlikning mellom hva de ulike delene koster når driftsmidlet skal fastlegges, være liten i forhold til de fysiske og funksjonelle kriterier. Det vil alltid være slik at noen deler er dyrere enn andre, men likefrem en avgjørende og sterkt tilknyttet del til de øvrige delene. Da vil det virke tilfeldig og lite konsekvent å legge stor vekt på delens verdi ved grensedragningen. En annen side av saken er at de økonomiske kriterier, herunder verdifall, vil kunne være et moment i forbindelse med selve allokeringen, se punkt 5.3.

Et annet problem i denne sammenheng er hvilken betydning finansieringen, fakturateknikken og andre formelle forhold har for grensedragningen. I juridisk teori er det lagt til grunn at betalingsmåte og faktureringsteknikk ikke har noe å si for denne grensedragningen.<sup>106</sup> Dette må være en korrekt konklusjon. Ellers ville en lett kunne unngått å aktivere driftsmidler som består av flere deler, ved å få fakturert hver del for seg og betale med ulike betalingsmåter.

---

<sup>105</sup> Syversen (nr. 3/1996) s. 123 flg., Gjems-Onstad (1984) s. 456 flg., (2008) s. 137 flg.

<sup>106</sup> Gjems-Onstad (1984) s. 463, (2008) s. 139.

Et sentralt poeng for skattyter i denne sammenheng har blitt fremhevet fra Regjeringsadvokatens side. Jo større enheten er, jo mer vil kunne utgiftsføres direkte som vedlikehold. Dersom et sentralvarmeanlegg som nevnt ovenfor anses som ett driftsmiddel, vil for eksempel fyrkjelen kunne byttes ut og utgiftsføres direkte som vedlikehold. Dersom sentralvarmeanlegget ikke anses som ett driftsmiddel, slik at fyrkjelen anses som et selvstendig driftsmiddel, vil en utbygging av denne anses som nyanskaffelse som skal aktiveres. Dette konsekvenshensynet har imidlertid ikke blitt tillagt særlig vekt i den ene eller andre retning i praksis.<sup>107</sup>

Oppsummeringsvis kan det sies at det avgjørende for om en rekke objekter samlet skal anses som én fast teknisk installasjon er at det foreligger en fysisk og objektiv funksjonell sammenheng mellom disse objektene.

### 5.3.2 Dekomponering i enkelte tilfeller?

I enkelte tilfeller vil en vurdering som er gjennomgått ovenfor kunne lede til at mange objekter sammen anses som et meget omfattende driftsmiddel. Enkelte dommer og praksis tyder på at en i slike tilfeller kan foreta en dekomponering. En bryter ned den naturlige enhet fastlagt etter kriteriene ovenfor til mindre håndterbare enheter av ulike årsaker.

Et eksempel på at dekomponering ikke ble foretatt er "Telenettuttalelsen" fra Finansdepartementet 8. oktober 1996.<sup>108</sup> I denne uttalelsen ble et samlet telenett bestående av sjøkabler, telelinjer, signalforsterkere, annet elektronisk utstyr m.m. ansett som ett driftsmiddel. Uttalelsen synes å ha lagt avgjørende vekt på den funksjonelle sammenheng mellom objektene i den forstand at de "... til sammen muliggjør trafikkavviklingen i telekommunikasjonsvirksomheten." Det synes således å være den objektive funksjonelle sammenheng som var avgjørende. Departementet har senere hevdet at uttalelsen er "... egnet til å gi veiledning der flere komponenter sammen

---

<sup>107</sup> Jf. bl.a. uttalelser i LB-2007-76034

<sup>108</sup> Deler av uttalelsen er sitert i Utv. 2005 s. 1172 FIN, sitater er hentet herfra.

utgjør en produksjonsinnretning eller ett teknisk anlegg og det er funksjonell sammenheng mellom komponentene."<sup>109</sup>

Praksis er imidlertid ikke entydig på dette punkt.

Borgarting lagmannsrett synes i dom av 23. april 2008 (heretter benevnt "Hydrodommen") å ha benyttet andre kriterier for å fastlegge driftsmidlets omfang enn det som antakelig følger av praksis ellers, slik den er gjennomgått ovenfor.<sup>110</sup> Det sentrale spørsmål i denne dommen var hvordan et nytt aluminiumsproduksjonsanlegg skulle allokere til ulike saldogrupper. Det ble fra skattyters side hevdet at hele anlegget skulle ses som én enhet – altså ett driftsmiddel. Kostprisen på den omstridte delen av anlegget er oppgitt til å være om lag 5,6 milliarder kroner. Lagmannsretten kom til at anlegget ikke kunne anses som ett driftsmiddel, men som flere separate driftsmidler. Dommen ble anket, men nektet fremmet av Høyesteretts ankeutvalg.<sup>111</sup>

Lagmannsretten uttaler i dommen at "Funksjonalitetsbetraktningen er i seg selv lite veiledende. ... bygninger, råstoff, transport, arbeidskraft, infrastruktur og energi står i en indre funksjonell sammenheng hvor den enkelte komponent er en nødvendig betingelse for å frembringe produktene." Lagmannsretten synes her å ha lagt til grunn et subjektivt funksjonalitetsbegrep. Som nevnt ovenfor kan dette lede til driftsmidler som er svært store. Dersom en hadde lagt til grunn et objektivt funksjonalitetsbegrep – altså avgrense driftsmidlet etter hvilke deler som er absolutt avhengige av hverandre ville driftsmidlene antakeligvis ha vært mindre etter vurderingen.

I Overligningsnemndas behandling av tvistes spørsmålet ble det funksjonelle kriteriet anvendt på en slik måte. Nemnda uttalte at "... objektene i denne saken *ikke har ensartet funksjon* (i telesaken signaloverføring), men er benyttet i en hel rekke *selvstendige* og ulike prosesser."<sup>112</sup>(min uth).

---

<sup>109</sup> Utv. 2005 s. 1172 FIN.

<sup>110</sup> LB-2007-76034.

<sup>111</sup> HR-2008-1654-U.

<sup>112</sup> OLN 2002-038, Inntatt i "Bedriftsbeskatning i praksis. Sentralskattekontoret for storbedrifter", av Fred Ove Almvik, og Vegard Kristiansen, 3. utgave, 2006, s. 766.

Det fremstår imidlertid som om lagmannsretten la avgjørende vekt på å tilpasse driftsmidlenes størrelse slik at disse best samsvarer med saldogruppenes avskrivningssats og dermed driftsmidlenes økonomiske levetid. De ble derfor fastlagt slik at det reelle verdifallet i størst mulig grad samsvarte med avskrivningssatsen. Begrunnelsen for en slik løsning var bl.a. uttalelser i Ot.prp. nr. 19 (1983–1984) s. 17 der det uttales at driftsmidlene må "... henføres til den gruppen som de har mest til felles med og hvor de naturlig hører hjemme." Finansdepartementets uttalelse om vindkraftanlegg, inntatt i Utv. 1998 s. 1189, ble også benyttet som argument for en slik løsning. Departementet uttaler her at "... de nevnte driftsmidler blir å henføre til gruppe d, maskingruppen, blant annet utfra en antakelse om at den økonomiske levetid vil være i området 20 år."

Overligningsnemnda poengterte i forbindelse med klagebehandlingen av spørsmålene som kom opp i Hydrodommen at:

"... vurderinger over det aktuelle objekts verdiforringelse ofte vil kunne by på problemer; *et formål med saldoavskrivningene har jo nettopp vært å unngå at dette skal være et sentralt vurderingstema. I den grad dette likevel skal tillegges vekt, må det være driftsmidlets antatte økonomiske levetid som er det sentrale, ...*"<sup>113</sup> (min uth).

En fremgangsmåte som den lagmannsretten benytter i Hydrodommen er etter min mening unødvendig kompliserende. Dersom en hadde benyttet kriteriet funksjonell sammenheng i en objektiv forstand ville en kunne ha avgrenset driftsmidlene enklere og uten å måtte ty til andre momenter enn de som har vært vektlagt i praksis tidligere. Høyesterettsdommer Oftedal Broch har i et obiter dictum i Rt. 2005 s. 306 fremhevet at saldoreglene er et område der "... enkelhet og forutberegnelighet bør tilstrebes ...".<sup>114</sup>

Begrunnelsen for å vektlegge økonomisk levetid ved fastleggelsen av driftsmidlet er svak. Uttalelsene som fremheves relaterer seg til allokeringsspørsmålet, ikke spørsmålet om hva som utgjør ett driftsmiddel. Det er på det rene at en ved å innføre et saldosystem

---

<sup>113</sup> Almvik m.fl. (2006) s. 765.

<sup>114</sup> Rt. 2005 s. 306 avsnitt 48.

som er basert på en avveining mellom enkelhet og presisjon, har akseptert at driftsmidler med relativt ulik levetid blir allokert til samme saldogruppe.

Lagmannsrettens fremgangsmåte etterlater her en risiko for at driftsmidlene vil kunne bli ulikt avgrenset avhengig av hvilken fremgangsmåte en benytter. Argumentasjonen åpner for en dekomponering begrunnet i å tilpasse enhetene til det verdifall som best samsvarer med avskrivningssatsen.

En dekomponering som lagmannsrettens argumentasjon åpner for, bør unngås.

Argumentasjonen står i strid med det som er gjennomgått av praksis i punkt 5.3.1 og er ikke forenelig med hensynet til enkelhet og forutberegnelighet. Dommens betydning på dette punkt kan etter min mening derfor ikke tillegges særlig stor vekt. Høyesteretts avvisning av anken gir etter min mening heller ikke grunn til å likevel legge vekt på dommen i denne sammenheng. Det endelige resultat i dommen kan ikke sies å være uriktig, bare deler av argumentasjonen som leder frem til resultatet. Det var derfor liten grunn til å slippe saken inn for Høyesterett.

### 5.3.3 Skal driftsmidlet fastlegges før eller etter allokeringsevurdering?

Et spørsmål som det synes å herske noe uenighet om i praksis, er hvorvidt avgrensingen av det enkelte driftsmiddel skal foretas før eller etter en allokeringsevurdering. Dette vil kunne ha betydning for hvor driftsmidlet til slutt allokeres.

I en nylig avsagt dom fra Alstadhaug tingrett kom spørsmålet opp.<sup>115</sup> Tvistes spørsmålet var allokering av tidligere Elkem Aluminium ANS` (nå Alcoa Norway AS) investering i modernisering og utvidelse av aluminiumsverk på Mosjøen og Lista. Ett av spørsmålene var om en hel produksjonslinje kunne anses som ett driftsmiddel.

Tingretten uttaler at det å fastlegge driftsmidlet først er å "... sette saken på hodet, idet en anser det verken nødvendig eller hensiktsmessig å legge opp til en slik oppdeling av drøftelsen." Domstolen avgjorde i denne saken først hvor de enkelte elementer burde allokeres til for deretter å vurdere om produksjonslinjen samlet skulle sees som ett driftsmiddel. Dommen er for øvrig anket.

---

<sup>115</sup> 08-065432TVI-ALST, inntatt i Utv. 2011 s. 84.

Denne fremgangsmåten synes å være i strid med tidligere praksis. Driftsmidlet fastlegges normalt først. Deretter allokeres det til rett saldogruppe. En rekke dommer og avgjørelser fra ligningspraksis kan her nevnes, inkludert den ovennevnte Hydrodommen.<sup>116</sup>

Fremgangsmåten tingretten her valgte kan heller ikke sies å være i overensstemmelse med Ot.prp. nr. 19 (1983–84) s. 17 hvor det uttales at "Når *driftsmidler* ... ikke er særskilt nevnt i [sktl. § 14-41] ... må de henføres til den gruppen som de har *mest* til felles med og hvor de naturlig hører hjemme." (min uth). Det er selve driftsmidlet som skal allokeres etter en vurdering av tilhørighet, ikke de ulike komponenter som utgjør driftsmidlet.

Å fastlegge driftsmidlet etter at de ulike delene er midlertidig allokert er etter min mening ikke forenelig med hensynet til forutberegnelighet og rettferdighet ovenfor skattyterne. Utfallet av allokeringsspørsmålet vil kunne påvirkes av når driftsmidlet fastlegges. Et eksempel på denne anerkjennelse finner vi i sak 2002-0380 OLN, Overligningsnemndas behandling av Hydrodommen.<sup>117</sup> Nemnda uttaler her at:

"... problemstillingen mht. hva som skal anses som ett eller flere driftsmidler kan påvirke det endelige utfallet: Driftsmidler som isolert sett ville blitt ansett som driftsløse, kan - pga. sammenhengen med andre driftsmidler (typisk en bygning) - bli ansett som en del av bygg/anlegg, eller omvendt."

Det vil altså kunne få betydning om en vurderer delene eller det avgrensede driftsmiddel ved allokeringen. Her bør en ha en konsekvent praksis som gir like vurderinger og forutberegnelighet for skattyterne.

Etter dette taler mye for at fremgangsmåten Alstadhaug tingrett benyttet ikke er juridisk holdbar, og bør etter min mening unngås.

---

<sup>116</sup> Bl.a. Utv. 2007 s. 425, Utv. 2008 s. 692 OTR, Utv. 2008 s. 981, Utv. 2009 s. 463SKN, Utv. 2009 s. 363 pkt 2.3.10 og Utv. 2009 s. 465 SKN.

<sup>117</sup> Almvik m.fl. (2006) s. 763.



#### 5.3.4 Oppsummering av punkt 5.3.

Som en oppsummering av punkt 5.3 kan kort nevnes at driftsmidlet skal fastlegges først, etter de momenter som er trukket frem i punkt 5.3.1. Her er det den fysiske og objektivt funksjonelle sammenheng som avgjør hva som samlet anses som ett driftsmiddel.

Deretter skal det foretas en allokeringsevurdering slik den er beskrevet innledningsvis i punkt 5.3. For at noe skal kunne allokere til sktl. § 14-41 første ledd bokstav j, må driftsmidlet være en "fast teknisk installasjon", som hovedsakelig tjener byggets brukelighet som bygning.

Unntaksvis vil vanskelige grensedragninger mot andre saldogrupper oppstå for faste tekniske installasjoner. Disse grensedragningene skal gjennomgås i punkt 5.4 til og med punkt 5.6.

#### 5.4 Grensen mot § 14-41 første ledd bokstav d

I forbindelse med allokeringen av faste tekniske installasjoner vil det kunne oppstå en problematisk grense mot sktl. § 14-41 første ledd bokstav d. Bestemmelsens ordlyd er: "personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar m.v." I denne saldogruppen allokere normalt løsøre som ikke skal allokere til andre saldogrupper.<sup>118</sup>

Det er særlig i relasjon til begrepet "maskiner" og vanlig løsøre at grensene mot faste tekniske installasjoner må trekkes. Problemet oppstår når et driftsmiddel både kan anses som en maskin eller løsøre og som en fast teknisk installasjon etter ordlyden i sktl. § 14-41 første ledd. Det sentrale begrep som må tolkes i § 14-41 første ledd bokstav d er "maskiner". Med dette kan forstås særskilte tekniske konstruksjoner som blir tilført energi for å utføre en arbeidsoppgave.<sup>119</sup> Ut over dette gir ordlyden lite veiledning for grensedragningene.

---

<sup>118</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 178.

<sup>119</sup> Store Norske Leksikon, definisjon av "maskin".

Grensene var problematiske også før lovendringen i lov 12. desember 2008 nr. 99. Årsaken til dette lå i det tidligere sktl. § 14-41 tredje ledd første punktum som sa at faste tekniske installasjoner ble avskrevet sammen med bygget som sådan. Grensen måtte også trekkes før lovendringen, men da som regel formulert som et problem om allokering til saldogruppe d eller h/i. En kan si at etter lovendringen er det for så vidt av mindre økonomisk betydning for skattyter, da variasjonen i avskrivningssatsene nå er på 10 prosent, mens den tidligere normalt var på 16-18 prosent.

Det uttales i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 100 at "... praksis som knytter seg til grensedragningen mellom faste tekniske installasjoner og maskiner (saldogruppe d), antas å gi veiledning om hva som skal regnes som fast installasjon i bygg." Departementet uttaler videre at den nærmere grensedragningen må bli "konkret". Det er således grunn til å legge vekt på tidligere praksis i forbindelse med grensedragningen.

I Ot.prp. nr. 19 (1983–1984) s. 17, sies det at driftsmidlene skal henføres til den gruppen de har "... mest til felles med og hvor de naturlig hører hjemme ..." i de tilfellene driftsmidlet ikke eksplisitt er nevnt i sktl. § 14-41 første ledd. En må altså avgjøre om driftsmidlet har mest til felles med eller naturlig hører hjemme i saldogruppe d eller j. Gjennom praksis har det utpenslet seg en rekke momenter som vektlegges i en slik vurdering.

Sentralskattekontoret for storbedrifter har oppsummert momentene ved en slik allokering i en konkret sak.<sup>120</sup> I dette vedtaket fremheves det at det i praksis har vært vist til ulike kriterier ved grensedragningen, blant annet fysisk beskaffenhet herunder antatt levetid for driftsmidlet og funksjonelle kriterier. Det er ofte vektleggingen av de fysiske kontra de funksjonelle kriterier som er tvistetema i slike allokeringssaker.

Det kan synes som om det generelt i ligningspraksis har vært lagt avgjørende vekt på de fysiske kriterier.<sup>121</sup> Dette må være riktig i de tilfeller der en benytter de fysiske

---

<sup>120</sup> Inntatt i Utv. 2010 s. 343 pkt. 2.3.34.

<sup>121</sup> Se bl.a. 2002-0380 OLN inntatt i Almvik m.fl. (2006) s. 760 flg., Utv. 2008 s. 368, Utv. 2006 s. 581, Utv. 2008 s. 981.

kriteriene for å trekke grensen mellom løsøre og faste tekniske installasjoner. Det som ikke er "fast" installert i bygget skal henføres til saldogruppe d. Eksempler på dette kan være ikke fastmonterte skillevegger som lett kan flyttes eller kjøle- og frysedisker som ikke er fastmontert slik som i den ovennevnte dom fra Frostating lagmannsrett.<sup>122 123</sup>

De fysiske kriteriene egner seg derimot lite for grensedragningen der det er tale om en installasjon som er fastmontert i bygget. Her vil funksjonskriteriet være avgjørende. I Hydrodommen var de fysiske kriterier de mest sentrale i de fleste allokeringsspørsmålene, men når det kom til allokering av brannvarslings- og slukningsanlegg ble funksjonaliteten fremhevet. Lagmannsretten uttalte at den "... er enig med staten i at det er mest nærliggende å vurdere brannvarslings og slukningsanlegget som en del av bygget og anleggsenhetens funksjonalitet, og med det som en del av anleggets infrastruktur." Lagmannsretten allokerte disse objektene til saldogruppe h. Disse ville i dag blitt allokert til saldogruppe j dersom det ikke var tale om et "anlegg".

Forarbeidene til saldogruppe j synes også å ha dette synspunkt. Det uttales at faste tekniske installasjoner "... tjener bygningens generelle brukelighet som bygning."<sup>124</sup> Det er funksjonsbetraktninger som er sentralt.

I Lignings-ABC fremheves også funksjonsbetraktninger ved grensedragningen mellom saldogruppe d og j. Det uttales at:

"Bygningsmessige arbeider som har *funksjonell sammenheng* med produksjonsmaskiner på nye og bestående bygg, som for eksempel spesielle røropplegg, spesielle elektriske anlegg, avskjermingsutstyr etc. samt spesielle fundamenter og forsterkninger som blir oppført sammen med bygget før produksjonsmaskineriet, kan anses å være gjort i forbindelse med montering av produksjonsmaskinene, og avskrives sammen med maskinene, jf. sktl. § 14-41 (3) annet punktum. ... Slike anlegg mv., skal ikke avskrives i saldogruppe j selv om de er av

---

<sup>122</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 178.

<sup>123</sup> LF-2008-194833.

<sup>124</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 100.

teknisk art, da de ikke anses å tjene bygningens funksjonalitet som bygning ..." <sup>125</sup> (min uth).

Grensen mellom saldogruppe d og j bør altså trekkes etter to kriterier etter de foreliggende rettskilder. Først må det avgjøres om installasjonen er "fast". Dersom den ikke er det bør den allokere til saldogruppe d som løsøre eller en maskin. Dersom installasjonen er fast må det avgjøres om denne gjennom sin funksjon tjener byggets generelle brukelighet eller i all hovedsak tjener andre formål. Det er først dersom installasjonen er fast og hovedsakelig tjener byggets generelle brukelighet at den skal allokere til saldogruppe j.

### 5.5 Grensen mellom bygningskropp og faste tekniske installasjoner

For forretningsbygg som inngår i saldogruppe i og for bygninger som inngår i saldogruppe h etter vurderingen som angitt i punkt 5.2, må de faste tekniske installasjonene som skal avskrives i saldogruppe j avgrenses mot selve bygningskroppen. Dette er en ny grensedragnings som ikke har vært relevant i skatterettslig sammenheng siden innføringen av saldo I systemet i 1981. Før dette kunne en velge å skille ut de faste tekniske installasjoner og avskrive de særskilt. <sup>126</sup>

Det er uttalt i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 100 at "Innføringen av en egen saldogruppe for faste tekniske installasjoner i bygg, innebærer at en må skille mellom kostnader til selve bygget og installasjoner. En slik fordeling må gjennomføres både ved nybygg og ved overdragelse av eldre bygg."

Denne grensedragningen må altså foretas for nybygg og ved overdragelse av eldre bygg etter at lov 12. desember 2008 nr. 99 trådte i kraft. Også for bygg som ikke var skattemessig aktivert før 31. desember 2008 vil grensedragningen kunne være aktuell, jf. FSFIN § 14-41-1 annet ledd siste punktum. <sup>127</sup>

---

<sup>125</sup> Lignings-ABC 2010/11, s. 320, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 100.

<sup>126</sup> Woldseth (1983) s. 114.

<sup>127</sup> Forskrift 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven 26. mars 1999 nr. 14, § 14-41-1.

Uansett hvilken måte en benytter for å fordele byggets verdier mellom bygningskroppen og faste tekniske installasjoner vil en måtte foreta en konkret vurdering for det enkelte spørsmål. Denne konkrete grensedragningen har som nevnt ikke måttet foretas siden 1981 og det finnes derfor ingen nyere lignings- eller rettspraksis om dette.

Allokering er i utgangspunktet et spørsmål om lovtolkning, en må tolke sktl. § 14-41 første ledd bokstav j, h og i. Jeg viser i denne forbindelse til tolkingene som er foretatt ovenfor. Som det har fremgått vil lovtolkningen bare hjelpe oss i begrenset utstrekning, ordlyden "bygning" og "fast teknisk installasjon" vil være til liten hjelp i gråsonetilfellene.

Det avgjørende for grensedragningen bør etter mitt skjønn antas å være fastleggelsen av driftsmidlet slik det er redegjort for ovenfor. Når en har fastlagt hva som utgjør én fast teknisk installasjon, vil fastleggelsen slik jeg ser det være retningsgivende for hvordan grensen mellom bygningskroppen og de faste tekniske installasjonene trekkes.

Bakgrunnen er at det er liten forskjell i fastleggelsen av driftsmidlet og grensen mellom fast teknisk installasjon og bygning. Dette fordi installasjonen er integrert i bygningen som sådan. Dermed er det de funksjonelle kriterier ved fastleggelsen av driftsmidlet som blir avgjørende for om noe skal allokere til bygget eller til saldogruppe j.

Et eksempel i denne sammenheng kan være en heissjakt. Jeg har ovenfor sagt at det ikke kan være tvil om at en heis bestående av heiskabinett, motorer, vaiere m.m. skal anses som én fast teknisk installasjon. Hva så med selve heissjakten? Dersom vi legger vekt på graden av fysisk integrasjon og en objektiv funksjonalitetsbetragtning, vil en vel måtte komme til at heissjakten er en del av bygningsstrukturen. Heisen er fysisk integrert i heissjakten, men heissjakten vil likevel kunne fungere etter sin intensjon om heisen som sådan må byttes ut. Funksjonelt er heissjakten ikke så sterkt knyttet opp mot den konkrete heisen at den ikke kan benyttes dersom en ny heis installeres. Heissjakten bør derfor allokere til saldogruppe h eller i.

## 5.6 Grensen mot grunnen

Som tidligere nevnt er grunnen som bygget står på normalt ikke avskrivbar. Enkelte grunnarbeider i forbindelse med oppføringen av et bygg kan likevel avskrives sammen med bygget basert på at formålet med arbeidene er å klargjøre grunnen for bygget da de har direkte tilknytning til dette.<sup>128</sup> Arbeidene er dermed heller ikke varige for grunnen.

I denne sammenheng er det interessant å se på om det kan være noen problemstillinger i relasjon til avgrensningen av saldogruppe j. Tidligere var hovedproblemet å avgrense bygget som sådan mot grunnen, mens det med innføringen av saldogruppe j vil være nødvendig med en klar avgrensning av disse driftsmidlene mot påkostninger på grunnen som ikke er avskrivbare.

Eksempler på dette kan være arbeider i grunnen som foretas ved bygging av varmeanlegg som bygger på grunnvarme. Slike anlegg kan være både store og kostbare. Ved det nye universitetssykehuset i Akershus var det planer om en investeringsramme på om lag 100 millioner kroner for et slikt grunnvarmeanlegg.<sup>129</sup>

Ordlyden i sktl. § 14-41 første ledd bokstav j taler om faste tekniske installasjoner "i bygninger". En naturlig forståelse av dette tilsier at de installasjonene det er tale om befinner seg innenfor rammene av det som kan kalles en bygning. Imidlertid må det være på det rene at enkelte deler av installasjonene som strekker seg utenfor det som naturlig kan kalles en "bygning" må bli å henføre til saldogruppe j. Det uttalte formålet bak innføringen av saldogruppen var å gi incentiver til energieffektive og derav miljøvennlige løsninger. En streng ordlydsfortolkning av ordet "i" vil da stå i sterk kontrast til formålet bak regelen. Det må altså kunne legges til grunn en viss utvidende fortolkning av bestemmelsens ordlyd i lys av formålet. Etter dette vil det være behov for å trekke grensen mellom grunnen og faste tekniske installasjoner i konkrete tilfeller. Spørsmålet er hvordan en slik gresedragning kan foretas.

---

<sup>128</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 165.

<sup>129</sup> Artikkel fra Teknisk Ukeblad, "Energiparker som varmer og kjøler", 2008.

Slike problematiske grensedragninger kan for eksempel oppstå i forbindelse med arbeider og deler som trengs for å etablere og installere en "brønn" for opphenting av grunnvarme. I slike tilfeller vil det kunne borres et betydelig antall brønner som det ved hjelp av pumper og rørdeler hentes opp grunnvarme fra. Disse delene og arbeidskostnadene er sterkt fysisk og funksjonelt knyttet opp mot selve varmeanlegget som ofte er plassert inne i bygningen.

På dette punkt er det etter min mening grunn til å legge avgjørende vekt på avgrensningen av driftsmidlet slik det er fremstilt ovenfor i punkt 5.3.1. Dersom en fast teknisk installasjon krever enkelte grunnarbeider eller deler for å fungere og disse er fysisk tilknyttet installasjonen er det riktig å anse disse som en del av installasjonen på samme måte som enkelte grunnarbeider avskrives sammen med bygget. Det er, som nevnt ovenfor, slik at de deler eller arbeider som står i fysisk og funksjonell sammenheng til hverandre anses som ett driftsmiddel. Dersom disse kriteriene blir benyttet er det vanskelig å se at det vil oppstå problematiske grensedragninger mellom grunnen og faste tekniske installasjoner i bygget som ikke løses gjennom fastleggelsen ved den ovennevnte fremgangsmåte.

Lignings-ABC synes for øvrig også å bygge på de ovennevnte betraktninger. Det uttales at "Kostnader til for eksempel boring for fjellvarme til bygningen må imidlertid aktiveres på saldogruppe j...".<sup>130</sup>

## 5.7 Erverv og oppføring av bygninger – hvordan tildele inngangsverdi til saldogruppe j?

Ved erverv og oppføring av bygninger kan det oppstå tvil om hvordan en skal fordele selve inngangsverdien på de ulike saldogrupper selv om en har klart for seg hvor de ulike driftsmidlene skal allokere. Problemet ligger i å fastsette en historisk kostpris som skal være grunnlaget for saldoavskrivningene. Problemstillingene i dette kapittel er relevante for bygg som aktiveres på saldo etter 31. desember 2008. For bygg som på dette tidspunkt allerede er aktivert gjelder overgangsreglene som gjennomgås i kapittel 9.

---

<sup>130</sup> Lignings-ABC 2010/11, s. 332.

I det følgende skal kort nevnes noen problemstillinger vedrørende fordelingen av selve inngangsverdien for henholdsvis nybygg og ved kjøp av brukte bygg.

### 5.7.1 Særlig om nybygg

Dersom skattyter får oppført et nybygg vil kostprisen for de enkelte driftsmidler være det som skal allokere til de ulike saldogrupper, dette følger av FSFIN § 14-41-1 tredje ledd første punktum.

Fordi de faste tekniske installasjoner nå må skilles fra selve bygningskroppen, antas dette å innebære at skattyter i større grad må kunne dokumentere kostprisen til de ulike delene av de faste tekniske installasjonene. Blant annet vil "åpen bok-prinsippet" kunne bli mer benyttet i totalentrepriser. Åpen bok vil innebære at byggherren får innsikt i entreprenørens prosjektregnskap og vil med dette kunne spesifisere kostprisen for de deler som skal allokere til de ulike saldogrupper.<sup>131</sup> En totalentreprise med begrenset mulighet for byggherren til innsyn i prosjektregnskapet vil kunne medføre betydelige problemer med allokeringen til saldogruppe j. Det er altså grunn til å sørge for at entreprisekontraktene som inngås i fremtiden inneholder en tilfredsstillende regulering av dokumentasjonskrav knyttet til kostnader til faste tekniske installasjoner.<sup>132</sup>

I enkelte tilfeller kan det oppstå problemstillinger med hensyn til byggekostnader som knytter seg til ulike saldogrupper. Et eksempel kan være at en henter inn et firma til å montere elektriske anlegg i hele bygget og deler av el-anlegget skal allokere til saldogruppe j, mens andre deler skal allokere til saldogruppe d sammen med produksjonsutstyr. Hvordan vil en i disse tilfellene fordele monteringsutgiftene?

Her må det legges til grunn en skjønnsmessig fordeling.<sup>133</sup> Det synes nærliggende å legge til grunn samme løsning som for arbeider ved montering av produksjonsmaskiner,

---

<sup>131</sup> Olav Bergsaker, "Samspillkontrakter – noen refleksjoner om de rettslige rammene", artikkel inntatt i Barbro, Jan Einar (red.), "På rett grunn", 2010, s. 184 flg.

<sup>132</sup> Anne Sofie Bjørkholt, "Nye avskrivningsreglene", 2009.

<sup>133</sup> Se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 100.



jf. sktl. § 14-41 tredje ledd. Slike arbeider skal allokere til saldogruppe d der de er utført "... ved montering av produksjonsmaskineri...". Det er tilsynelatende en funksjonell sammenheng som er avgjørende. Lignings-ABC sier således at "... arbeider som har en funksjonell sammenheng med produksjonsmaskiner ..." skal avskrives sammen med disse i saldogruppe d.<sup>134</sup> De samme momenter bør av hensyn til sammenheng og enkelhet i regelverket være avgjørende også for allokering av arbeider til saldogruppe j. Arbeider med en funksjonell sammenheng til disse aktiva bør allokere hit.

Ved den nærmere skjønnsmessige fordelingen av kostnadene vil en måtte se hen til hvilken tidsbruk, omfang, vanskelighetsgrad o.l. arbeidene med funksjonell sammenheng til aktiva i saldogruppe j utgjør av den totale kostnaden.

For oppføring av seksjonerte bygg eller flere bygg på en eiendom må en etablere egne saldogrupper for hver seksjon eller bygning. Dette gjelder både for selve bygningskroppen og de faste tekniske installasjoner, jf. sktl. § 14-41 annet ledd annet punktum og tredje ledd tredje punktum.

### 5.7.2 Særlig om brukte bygg

I Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 101 uttales det at:

"Ved overdragelse av eldre bygg må den samlede omsetningsverdien for bygningen fordeles mellom bygning og fast teknisk installasjon etter komponentenes virkelige verdi. Ettersom det ikke fastsettes en separat salgsverdi for faste tekniske installasjoner, vil fordelingen her også i mange tilfeller måtte bli skjønnsmessig."

FSFIN § 14-41-1 tredje ledd annet punktum sier at fordelingen av kostpris til de ulike saldoer skal skje etter omsetningsverdi.

---

<sup>134</sup> Lignings-ABC 2010/11, s. 320.

En må altså ved kjøp av brukte bygg skjønnsmessig fordele kostprisen til bygningsmassen og de faste tekniske installasjoner etter samme forhold som objektenes faktiske omsetningsverdi.

Med "omsetningsverdi" må i denne sammenheng forstås "... virkelig verdi etter "gjengse priser"...", jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 43. Det foreligger ikke holdepunkter for å si at begrepet skal forstås annerledes enn slik det forstås i sktl. § 4-1 første ledd.

Hva som utgjør "virkelig verdi" for faste tekniske installasjoner er ikke uten videre klart. Faste tekniske installasjoner er integrert i bygget som sådant og vil i realiteten ikke ha noen større selvstendig verdi ved omsetning av en eiendom. Det er den samlede eiendommen bestående av tomt, bygg og faste tekniske installasjoner som har en reell verdi. For å få en korrekt allokering ved erverv av brukte bygg vil det antakeligvis være riktig, slik Bjørkholt fremhever, å legge til grunn et verdianslag basert på "... gjenanskaffelses verdi med et alders- og slitasjefradrag".<sup>135</sup> En slik fremgangsmåte vil gi en konkret og fornuftig verdifastsettelse for skatteformål.

Et eksempel kan være et bygg som samlet sett har en omsetningsverdi på 30 millioner kroner. De faste tekniske installasjoner har en gjenanskaffelsesverdi, med alders- og slitasjefradrag, på 10 millioner. Dersom dette bygget selges for 35 millioner, vil 33,3 prosent av denne kjøpesummen måtte fordeles til saldogruppe j, jf. FSFIN § 14-41-1 tredje ledd annet punktum.

Det er verdt å merke seg at ligningsmyndighetene har hjemmel til å endre den skjønnsmessige fordelingen mellom de ulike saldogruppene, jf. ligningsloven<sup>136</sup> § 8-1 nr.1 siste punktum.<sup>137</sup> Ligningsmyndighetene må begrunne en slik endring av fordelingen. Fra skattyters ståsted er det derfor viktig å begrunne og dokumentere fordelingen av kjøpe- og salgssummen på de ulike deler av eiendommen.

---

<sup>135</sup> Bjørkholt (2009)

<sup>136</sup> Lov om ligningsforvaltning 13. juni 1980 nr. 24

<sup>137</sup> Utv. 1992 s. 42, Lignings-ABC 2010/11, s. 623.

## 6 Avskrivningsperiode

Når det er på det rene hvor kostprisen til de enkelte faste tekniske installasjonene skal allokere, eventuelt en fordeling av kjøpesum, oppstår spørsmålet om når en kan begynne å avskrive driftsmidlene.

Sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a sier at de ulike saldoene skal inneholde kostprisen for de "driftsmidler m.v. som er *ervert* i løpet av inntektsåret" (min uth). Det følger av sktl. § 14-1 første ledd at med mindre annet er bestemt er inntektsperioden kalenderåret.

Sktl. § 14-30 presiserer at driftsmidler som skal avskrives etter bestemmelsene i sktl. kapittel 14 "anses som ervert *ved levering*" eller ved egentilvirkning "når det er *ferdig*" (min uth).

Dette innebærer at dersom en fast teknisk installasjon anses for å være ervert i desember vil en likevel som skattyter i de fleste tilfeller få 10 prosent i avskrivninger for dette driftsmidlet. Dette selv om en bare har eid det i desember, jf. sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a.<sup>138</sup>

Det er altså leveringstidspunktet som er avgjørende for når avskrivningene kan begynne ved kjøp av driftsmidler, mens ferdigstilling er avgjørende ved egentilvirkning.

Med "levering" må i denne sammenheng forstås levering i privatrettslig forstand slik det er definert i kjøpsloven og avhendingsloven.<sup>139</sup> Skattedirektoratet har utdypet dette i SKM 19/1984. Det uttales at "Med levering forstås tidspunktet for risikoens overgang etter kontraktsrettslige regler. For fast eiendom ... vil dette normalt være tidspunktet for ferdigstilling eller overtagelse". Leveringstidspunktet kan reguleres i avtale mellom

---

<sup>138</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 187.

<sup>139</sup> Zimmer m.fl. (2010) s. 136, Gjems-Onstad (2008) s. 188.

skattyterne og det kreves ikke at driftsmidlet er tatt i bruk for å begynne avskrivningene.<sup>140</sup> Det samme følger av Lignings-ABC.<sup>141</sup>

Ved egentilvirkning er det sentrale ferdigstillelse. I SKM 19/1984 er det uttalt at "Driftsmiddel som skatteyteren selv tilvirker, anses ervervet når det er ferdig. Ved etappevis oppføring av bygg over flere år, anses deler av bygget som ervervet etter hvert som de enkelte deler tas i bruk." Det samme følger av Lignings-ABC.<sup>142</sup>

Således er det uten betydning når betaling skjer. Det sentrale er når levering eller ferdigstillelse har skjedd.

Påkostninger som er foretatt på et driftsmiddel skal uansett størrelse aktiveres på saldo sammen med driftsmidlet, jf. sktl. § 14-40 tredje ledd. Spørsmålet i denne sammenheng er når en kan aktivere disse. Påkostninger har en naturlig nærhet til egentilvirkning, det dreier seg om konkrete arbeider på en gjenstand, ikke kjøp av en hel gjenstand. Teorien legger derfor til grunn at påkostningsarbeider skal aktiveres når de er ferdigstilt.<sup>143</sup>

Saldosystemet innebærer at en prinsipielt aldri får avskrevet driftsmidlene til null. Men av sktl. § 14-47 første ledd følger det at dersom avskrivningsgrunnlaget, jf. § 14-42, er mindre enn 15.000 kroner kan saldoen fradragsføres i sin helhet i dette året. I Utv. 1985 s. 264 FIN ble det klargjort at det er beløpet før årets avskrivninger som er avgjørende.<sup>144</sup>

---

<sup>140</sup> Gjems-Onstad (2008) s. 188.

<sup>141</sup> Lignings-ABC 2010/11, s. 322.

<sup>142</sup> l.c.

<sup>143</sup> Zimmer m.fl.(2010) s. 136.

<sup>144</sup> ibid. s. 137.

## **7 Når er en fast teknisk installasjon påkostet, vedlikeholdt eller nyanskaffet?**

Når skattyter eier en aktivert bygning med faste tekniske installasjoner, kan kostnader i tilknytning til disse installasjonene tenkes fradratt på to grunnlag. En kan få kostnadsfradrag for avskrivninger, jf. sktl. § 6-10, eller få direkte kostnadsfradag for vedlikehold, jf. sktl. § 6-11.<sup>145</sup>

I dette kapittel skal det kort redegjøres nærmere for hva som skatterettslig anses som vedlikehold og når det skatterettslig anses å foreligge påkostninger eller nyanskaffelser som må aktiveres på saldo for faste tekniske installasjoner. Frem til innføringen av saldogruppe j, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j, har en bygning vært ansett som et selvstendig driftsmiddel som ble avskrevet som sådan. Grensen for hva som var vedlikehold, påkostning eller nyanskaffelse ble trukket med utgangspunkt i at bygningen var ett skattemessig driftsmiddel. Disse grensene er nå endret slik at en fast teknisk installasjon regnes som et selvstendig driftsmiddel.

### **7.1 Påkostning og vedlikehold**

For skattyter vil det beste i de fleste tilfeller være å få arbeidet klassifisert som vedlikehold som er direkte fradragberettiget. Dette på grunn av nåverdien av fradraget og skattekredittlementet.<sup>146</sup>

I tillegg legger merverdiavgiftsreglene også et press på grensedragningen.

Vedlikeholdsarbeider er ikke justeringspliktige, mens påkostninger og ombygginger med en merverdiavgiftsbelastning på over 100.000 kroner er det,

---

<sup>145</sup> Zimmer (2009) s. 178.

<sup>146</sup> Ravnaas (1987) s. 79 flg.

jf. merverdiavgiftsloven (mval.) § 9-1 annet ledd bokstav b.<sup>147</sup> Grensen mellom vedlikehold og andre aktiveringspliktige arbeider er den samme i denne relasjon som ellers i skatteretten.<sup>148</sup> At et arbeid er justeringspliktig etter mval. § 9-1 annet ledd bokstav b innebærer at dersom bruken av bygget endres innenfor en periode av 10 år, så skal merverdiavgiften for tiltaket justeres, jf. mval. § 9-4 annet ledd. Eieren av bygget vil dermed kunne få en tilbakeføringsplikt dersom bruken av bygget endres. Dersom for eksempel bygget i sin helhet var benyttet til fradragsberettiget formål ved påkostningen, men ett år senere i sin helhet blir omdisponert slik at det benyttes til ikke fradragsberettiget formål, skal 9/10 av mva-fradraget justeres, jf. mval. § 9-5 første ledd annet punktum. Dette innebærer at 9/10 av mva-belastningen ved tiltaket skal tilbakeføres, jf. mval. § 9-2 første ledd første punktum.

Generelt kan det sies at påkostninger har verdi for inntektsskaping senere år, mens vedlikehold reparerer en slitasje som verdiskapningen har pådratt objektet tidligere år.<sup>149</sup> En påkostning er derfor ikke en oppofret fordel, mens vedlikehold er en kostnad for å holde objektet i tilsvarende stand som da det var nytt.<sup>150</sup> Alle påkostninger av faste tekniske installasjoner er av denne grunn aktiveringspliktige, jf. sktl. § 14-40 tredje ledd.

Grensen mellom påkostning og vedlikehold er ikke klart definert i loven, men er utpenslet gjennom retts- og ligningspraksis. Aarbakke skiller i denne sammenheng mellom spørsmålets objektive og subjektive side.<sup>151</sup>

Den objektive siden gjelder spørsmålet om hvilken standard en skal sammenlikne med når grensen skal trekkes. Regelen som har utpenslet seg i praksis kan sies å være at kostnader som pådras for å bringe gjenstanden opp i den standard den tidligere har hatt, er vedlikehold.<sup>152</sup> Det er en relativ standardnorm som skal legges til grunn. Det skal tas

---

<sup>147</sup> Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift.

<sup>148</sup> Jf. uttalelser i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 66.

<sup>149</sup> Zimmer (2009) s. 179.

<sup>150</sup> Syversen (2/1996) s. 87.

<sup>151</sup> Aarbakke (1990) s. 270.

<sup>152</sup> Aarbakke (1990) s. 270, Zimmer (2009) s. 179.

hensyn til utviklingen i byggemetoder, teknologi og samfunnsutviklingen for øvrig.<sup>153</sup> På denne bakgrunn vil det antakelig være å anse som vedlikehold når eieren av et bygg bytter ut smeltesikringer i et sikringsskap med automatsikringer i dag.

Det må imidlertid i enkelte tilfeller aksepteres at driftsmidlet får en bedre standard enn tidligere. Dersom det foreligger et vedlikeholdsbehov får skattyter fradrag for den billigste vedlikeholdsmåte i alle tilfeller, selv når dette reelt sett innebærer en påkostning.<sup>154</sup> Dersom skattyteren i eksemplet ovenfor av ulike årsaker ikke kunne vedlikeholdt smeltesikringene og den rimeligste måten å vedlikeholde er å få montert kostbare og spesielle automatsikringer, ville tiltaket blitt ansett som vedlikehold. Dette selv om det isolert sett kunne sies å være en påkostning.

Den subjektive siden gjelder spørsmålet om det er standarden som driftsmidlet har hatt i nåværende eiers eiertid eller den eventuelt høyere standarden tidligere eiere har hatt på driftsmidlet? Høyesterett tok her et klart standpunkt i Rt. 1940 s. 594. Det er den høyeste standard objektet har hatt på alle tidligere eieres hånd som er avgjørende. Med andre ord skal spørsmålet om noe er vedlikehold vurderes ut fra driftsmidlets historisk beste stand.

Påkostninger som må aktiveres vil etter dette normalt være kostnader som bringer en fast teknisk installasjon i en bedre relativ stand enn den opprinnelig var eller endrer denne funksjonelt eller fysisk.<sup>155</sup> For kostnader som er å anse dels som vedlikeholdskostnader og dels som påkostninger legges det til grunn et merutgiftssynspunkt. Den del av kostnaden som knytter seg til et vedlikeholdsbehov fradras direkte, mens den del av kostnaden som reelt sett er påkostninger må aktiveres.<sup>156</sup>

---

<sup>153</sup> Zimmer (2009) s. 180, Syversen (3/1996) s. 128.

<sup>154</sup> Zimmer m.fl. (2010) s. 100, Syversen (nr. 3/1996) s. 127.

<sup>155</sup> Syversen (3/1996) s. 122, Gjems-Onstad (2008) s. 125.

<sup>156</sup> Syversen (3/1996) s. 127, Gjems-Onstad (2008) s. 126.

## 7.2 Grensen mellom nyanskaffelse og vedlikehold/påkostning

Høyesterett har trukket en grense for hvor langt en kan vedlikeholde en gjenstand før en reelt sett taler om et nyerverv som må aktiveres. I Rt. 1999 s. 1303 ble skattyter ansett for å ha ervervet et nybygg ved et større rehabiliteringsarbeid som foregikk over 3 år. I dette tilfellet var det stort sett grunnmur og reisverk som ikke var blitt rehabilitert og Høyesterett uttalte at det var "... således ganske beskjedne deler av den opprinnelige bygning som gjenfinnes i den nåværende." Høyesterett viser til hva Aarbakke har sagt om problemstillingen – og førstvoterende uttaler at det er på det "... generelle plan vanskelig å angi grensen mer presist enn det som er gjort i Aarbakkens formulering."

Den formulering førstvoterende viser til er:

"... at en bygning ... rives ned så langt at bare reisverk, respektive spant, står igjen, og at det så bygges opp et nytt hus ... på denne rammen. Når det gamle på denne måten bare er en mindre vesentlig del av den ferdige gjenstand, kan ingen del av utgiftene regnes som vedlikeholdsomkostninger. En har her anskaffet en ny gjenstand og ingen del av omkostningene kan trekkes fra som vedlikeholdsomkostninger."<sup>157</sup>

Førstvoterende fremhever at det i vurderingen av om det gamle er en mindre vesentlig del, må tas hensyn til fysiske, bygningstekniske og økonomiske betraktninger. Det må foretas en konkret helhetsvurdering.

For øvrig må det antas at vurderingen må begrenses i tid, vedlikehold av et driftsmiddel vil over tid kunne bli så omfattende at de fleste delene er byttet ut. Dette kan likevel ikke anses som en nyanskaffelse. Dersom en har vedlikeholdt en heis siden 1960, kan en ikke legge 1960-standarden til grunn når en skal vurdere om et vedlikeholdsarbeid som foretas i dag skal anses som nyanskaffelse av heisen. En må vurdere arbeidene som er foretatt i nær fortid, ikke alle arbeider som er foretatt siden den opprinnelige anskaffelsen. Det kan derfor ikke anses som "nyanskaffelse" å vedlikeholde de faste tekniske installasjoner i et bygg fullstendig over en 50-årsperiode.<sup>158</sup>

---

<sup>157</sup> Aarbakke (1990) s. 271.

<sup>158</sup> Syversen (3/1996) s. 125.



Hvis de fleste deler av en heis skiftes ut innenfor et kort tidsrom, vil det kunne oppstå en grense mot aktiveringspliktige nyanskaffelser. Dersom alle delene unntatt selve heismotoren byttes ut samtidig, vil investeringen basert på det som er sagt ovenfor måtte aktiveres som en nyanskaffelse. Det gamle representerer her kun en minimal del av det driftsmiddel skattyter nå har.

Forutsetningen for at problemstillingen oppstår er at objektet skal aktiveres dersom konklusjonen er at det foreligger en nyanskaffelse.<sup>159</sup> Utskiftinger av faste tekniske installasjoner vil i dag anses som nyanskaffelse og ikke som vedlikehold av bygget slik det var før innføringen av saldogruppe j.<sup>160</sup>

---

<sup>159</sup> Syversen (3/1996) s. 123.

<sup>160</sup> Ot.prp. nr. 19 (1983-1984) s. 11, Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 100.

## **8 Andre virkninger av innføringen av saldogruppe J**

Det er en rekke andre spørsmål som oppstår i forbindelse med innføringen av saldogruppe j. Her skal to problemstillinger kort drøftes, ufrivillig realisasjon og skatterabatt ved salg av eiendomsselskap.

### **8.1 Ufrivillig realisasjon**

Det kan reises spørsmål ved hvordan den skattemessige behandlingen av saldogruppe j blir ved såkalt "ufrivillig realisasjon", jf. sktl. § 14-70 første ledd.

Gevinst ved realisasjon av et formuesobjekt er som utgangspunkt skattepliktig, jf. sktl. § 5-1 annet ledd, jf. § 9-2. Realisasjonsbegrepet omfatter "... ødeleggelse og tilintetgjørelse.", jf. sktl. § 9-2 første ledd f. I utgangspunktet vil skattyter da måtte gevinstbeskattes i de tilfeller en næringseiendom blir totalt ødelagt ved brann o.l. og en da får en forsikringsutbetaling som dekker tapet.

Sktl. § 14-44 fjerde ledd annet punktum sier imidlertid at "For driftsmidler i saldogruppe j gjelder reglene om betinget skattefritak så langt de passer for eventuell negativ saldo som oppstår som følge av nedskrivning av saldo for driftsmidlene." Negativ saldo vil forekomme der de faste tekniske installasjoner nedskrives som følge av at bygget er ødelagt og forsikringsutbetalingen som skal dekke tapet overstiger den saldo som foreligger i saldogruppe j. Saldoen vil i slike tilfeller bli negativ, jf. sktl. § 14-44 annet ledd første punktum. I slike tilfeller vil sktl. § 14-70 første ledd medføre at gevinstbeskatning ikke foretas dersom vilkårene i annet og tredje ledd oppfylles. Skattyteren må erverve nye faste tekniske installasjoner innen en periode på tre år etter at "realisasjonen" fant sted, jf. annet og tredje ledd.

Vi ser altså at reglene om betinget skattefritak også gjelder for de faste tekniske installasjonene i et bygg, ikke bare for bygningskroppen som er allokert i saldogruppe h eller i.<sup>161</sup>

## 8.2 Skatterabatt

Etter innføringen av saldogruppe j er det grunn til å se på kontraktspraksis hva gjelder den såkalte "skatterabatten" ved kjøp av næringseiendom indirekte gjennom et "single purpose vehicle"(forkortet SPV) selskap.

Ved kjøp av næringseiendom gjennom slike SPV-selskaper er det fast praksis å avtale en såkalt "skatterabatt". Dette er en rabatt kjøper får som følge av at han ikke får etablert en ny inngangsverdi for næringseiendommen. Dette medfører to ting. For det første at kjøper i et stigende marked får en latent skatteregning med på kjøpet, det er SPV-selskapets inngangsverdi som legges til grunn ved et senere salg av selve næringseiendommen. For det andre vil kjøper ikke få etablert nye saldoverdier i gruppe j, h eller i, dette vil normalt lede til lavere saldoverdier enn det eiendommen egentlig er kjøpt for i et stigende marked.<sup>162</sup> Skatterabatten er en kompensasjon for disse ulempene.

Tidligere var det etablert praksis med 7 prosent rabatt for forretningsbygg.<sup>163</sup> Denne praksisen må nå revurderes idet den for fremtiden ikke vil gi et riktig bilde av skatteulempene ved kjøp av SPV-eiendomsselskaper. For nybygg som er skattemessig aktivert etter 2009 antas det at ca. 11 prosent vil være en korrekt skatterabatt for ulempene.<sup>164</sup> For bygg som omfattes av sjablongregelen i FSFIN § 14-41-1 annet ledd vil rabatten i de nærmeste årene antakeligvis være meget mindre. 40-prosentregelen er meget gunstig for eiendomsbesitterne da det i de fleste tilfeller antas at faste tekniske

---

<sup>161</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 101, Lignings-ABC 2010/11, s. 152.

<sup>162</sup> Line Ravlo-Losvik, "Skatterabatt i lys av reglene om saldoavskrivning for tekniske installasjoner", foredragsdisposisjon, 2010.

<sup>163</sup> Ravlo-Losvik (2010), Artikkel fra advokatfirmaet Schjødt, "Overgangsregel for skatt kan gi kaos i prising av eiendomsselskaper", (u.å.).

<sup>164</sup> Artikkel fra advokatfirmaet Schjødt

installasjoner utgjør et sted mellom 10-20 prosent av de reelle verdiene.<sup>165</sup> Dermed vil det for faste tekniske installasjoners vedkommende ikke være sikkert at det er noen skattemessig ulempe å overta de saldoverdier som SPV-selskapet har etablert for næringseiendommen og dermed ikke sikkert at det er noe å innrømme en skatterabatt for.

I lys av dette kan det konkluderes med at partene i en slik eiendomstransaksjon for fremtiden bør foreta en konkret vurdering og forhandle om en riktig skatterabatt, og ikke legge den tidligere praksisen til grunn.

---

<sup>165</sup> l.c.

## 9 Om overgangsreglene

### 9.1 Bakgrunnen for overgangsreglene

Med bakgrunn i endringslov 12. desember 2008 nr. 99 ble saldogruppe j innført som redegjort for ovenfor. Lovgiver måtte da finne en løsning for å få skilt ut det som før var plassert sammen med de eksisterende avskrivbare bygninger, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav h og i, inn i første ledd bokstav j innen en rimelig omstillingsperiode.

I Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 101 foreslås det å gi departementet en fullmaktshjemmel til å fastsette overgangsregler om fordeling av saldo for bygg i saldogruppe h, i og j pr. 31. desember 2008.

En slik fullmaktshjemmel ble gitt i endringslov 12. desember 2008 nr. 99 kap. X, som trådte i kraft fra og med inntektsåret 2009.

I tråd med forvaltningslovens § 37 annet ledd ble et høringsnotat datert 30.01.2009 utarbeidet av Finansdepartementet.<sup>166</sup> Hovedlinjene i høringsnotatet var at bygg som er aktivert på saldo før 2009 skulle omfattes av overgangsreglene. For bygninger som var ferdigstilt etter 1998 og som ikke hadde skiftet eier, ble det foreslått at fordelingen mellom de ulike saldi skulle skje etter faktisk kostpris. For andre bygg som var aktivert på saldo før 1998 eller som var omsatt før inntektsåret 2008, ble det foreslått en sjablongregel om at 40 prosent av byggets saldo verdi skulle skilles ut i saldogruppe j.

I en rekke høringsuttalelser fra blant annet Skattedirektoratet, NHO og Foreningen Næringseiendom fremheves det at forslaget innhold når det gjelder bygg som er ferdigstilt etter 1998 og som ikke har skiftet eier, er uheldig. For det første vil det være betydelige problemer med å dokumentere hva faktisk kostpris i 1998 var og for det

---

<sup>166</sup> Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker.

annet hvilke påkostninger og andre aktiverte poster som skal henføres til de ulike saldogrupper.

Overgangsreglene ble vedtatt ved forskrift av 19. august 2009 nr. 1097 og inntatt i FSFIN § 14-41-1. Den vedtatte forskriftsbestemmelsen var endret med hensyn til det som var skissert i høringsbrevet. Forslaget om fordeling etter faktisk kostpris var utelatt, etter alt å dømme på bakgrunn av de samstemte innvendingene mot en slik overgangsregel. FSFIN § 14-41-1 annet ledd regulerer fordeling av saldoverdi for bygg som var skattemessig aktivert før 31. desember 2008. For disse byggene skal den ovennevnte 40-prosentregelen benyttes.

For bygg som er aktivert etter 31. desember 2008 eller har skiftet eier etter dette tidspunkt, skal fordelingen mellom saldogruppene skje i henhold til faktisk kostpris eller omsetningsverdi, jf. FSFIN § 14-41-1 tredje ledd. Dette er omtalt i punkt 5.7.

Utskillelsen skulle skje som en engangsoperasjon ved ligningen for inntektsåret 2009 slik at de fordelte saldoverdier blir inngangsverdi for ligningen i inntektsåret 2009, jf. FSFIN § 14-41-1 første ledd siste punktum.

I det følgende skal 40-prosentregelen i FSFIN § 14-41-1 annet ledd kort gjennomgås. Det er ikke tilgjengelig praksis om de spørsmål denne ordningen reiser, men det er rimelig å anta at bestemmelsens nærmere innhold vil utpensles i ligningspraksis etter hvert som spørsmål som må avklares oppstår.

## 9.2 Hvilke bygninger gjelder overgangsreglene i FSFIN § 14-41-1 annet ledd for?

Overgangsreglene i annet ledd gjelder for "... bygning som var skattemessig aktivert til avskrivning før 31. desember 2008...", jf. FSFIN § 14-41 annet ledd første punktum.

Med "bygning" må i denne sammenheng forstås alle konstruksjoner som tidligere har inngått på egen saldo i saldogruppe h eller i etter sktl § 14-41 første ledd, jf. fjerde ledd tredje punktum og som kan defineres som "bygg", se punkt 5.2.

Med "skattemessig aktivert" menes her at skattyter har krevd fradrag for avskrivninger for ligningsåret 2008. Dette kan skje dersom bygget er ervervet eller ferdigstilt i løpet av 2008, jf. sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a første punktum, jf. det som er sagt ovenfor.

Overgangsreglene gjelder altså for bygg innført på saldo under saldogruppe h og i, som skattyter har fått fradrag for ved avskrivninger for ligningsåret 2008 eller tidligere.

### 9.3 40-prosentregelen

For bygg som omfattes av overgangsregelen skal "... 40 prosent av saldoverdien pr. 31. desember 2008 henføres til ny saldo for bygningens faste, tekniske installasjoner.", jf. FSFIN § 14-41-1 annet ledd første punktum.

Det er altså "saldoverdien" som skal være grunnlaget for fordelingen. Saldoverdien er i denne sammenheng den verdi de ulike saldi for bygg under sktl. § 14-41 første ledd bokstav h og i har pr. 31. desember 2008, jf. § 14-42, annet ledd. Som nevnt ovenfor er det opprettet en saldo for hvert bygg, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd tredje punktum.

Sjablongregelen gir altså anvisning på at denne summen fordeles med en fordelingsnøkkel 40/60 på saldogruppe j og gruppe h eller i.

#### 9.3.1 Unntak for "helt ubetydelige" faste tekniske installasjoner

FSFIN § 14-41-1 annet ledd siste punktum sier at dersom de faste tekniske installasjoner er "helt ubetydelige", så gjelder ikke 40-prosentregelen. I stedet skal fordelingen skje etter tredje ledd, en fordeling etter faktisk kostpris.

Hva som kan forstås med "helt ubetydelige" er i beste fall uklart. Den 19. april 2010 ga Skattedirektoratet en tolkingsuttalelse om hva de anså å ligge i ordlyden "helt ubetydelige". Skattedirektoratet uttaler at hva som "... ligger i "helt ubetydelige" vil måtte vurderes konkret i det enkelte tilfelle." Som eksempel på helt ubetydelige faste tekniske installasjoner nevner Skattedirektoratet "... et bygg som bare inneholder installasjoner i form av strøm og lys."

Om den ovennevnte tolkingsuttalelse gir noen større klarhet ved tolkingen av begrepet "helt ubetydelige" er tvilsomt.

Det som antakeligvis kan sies er at selve bygningsmassens verdi målt opp mot verdien av de faste tekniske installasjonene i bygget må være sentralt. Forholdet mellom disse må være slik at en fordeling etter 40-prosentregelen vil gi et fullstendig galt bilde av de reelle verdier, mindre avvik vil ofte foreligge. Det kan ikke være nok at de faste tekniske installasjoner er betydelig mindre verdt enn 40 prosent av byggets reelle verdi, det må antas at det kreves en kvalifisert reell feilfordeling for at regelen skal slå inn. I den forbindelse kan det vises til Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 101 hvor det uttales at "En slik sjablongregel gir ikke uttrykk for den økonomisk riktige fordelingen i hvert enkelt tilfelle, men vil gi en praktikabel overgangsordning." Ut over dette er det vanskelig å si noe konkret om grensen og hvordan skattemyndighetene vil håndtere den.

#### 9.4 Særlig om forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984

Ved lov 1. juni 1984 nr. 33 ble den daværende skattelovs saldosystem endret (saldo II-reglene). I forbindelse med omleggingen av saldosystemet ga forskrift av 29. august 1984 nr. 1582 § 1-2 en bestemmelse om at "Forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984 saldoavskrives med utgangspunkt i opprinnelig kostpris."

Forretningsbygg kunne altså ved omleggingen av saldosystemet i 1984 oppjusteres til opprinnelig kostpris, selv om disse var avskrevet før 1984. Høyesterett har i Rt. 2005 s. 306 uttalt at med begrepet forretningsbygg menes "... bygg der det utføres alminnelig kontorvirksomhet, salgsvirksomhet og tjenesteyting med unntak av overnattings- og bevertningsvirksomhet."<sup>167</sup>

For å hindre at de samlede av- og nedskrivninger oversteg kostprisen, inneholdt nevnte forskrift § 1-2 siste punktum en bestemmelse som sa at "Samlede av- og nedskrivninger skal likevel ikke overstige opprinnelig kostpris." Dette medfører at avskrivninger på slike bygg som ikke er omsatt etter 1. januar 1984 skal stoppe når

---

<sup>167</sup> Avsnitt 44.



avskrivningsgrunnlaget i dag er lik summen av skattemessige avskrivninger før 1984.<sup>168</sup> Denne avskrivningsgrensen kalles "nedre grense" for avskrivning og skal føres inn i avskrivningsskjema RF-1084B post 115.

Skattedirektoratet har på bakgrunn av de ovennevnte regler kommet til at 40 prosent av saldogrunnlaget pr. 31. desember 2008 og 40 prosent av den "nedre grensen" for avskrivning skal overføres til saldogruppe j for faste tekniske installasjoner.<sup>169</sup>

Sett at en skattyter har ervervet et forretningsbygg for én million kroner og avskrevet dette med 500.000 før 1984. I dette tilfellet vil skattyteren i forbindelse med overgangsregelen i forskriften av 1984 § 1-2 få oppjustert forretningsbyggets avskrivningsgrunnlag til én million, som var opprinnelig kostpris. Skattyteren har etter 1984 og frem til 31. desember 2008 fått avskrivningsfradrag på 200.000. Hva blir i dette tilfellet summen som skal føres inn i saldogruppe j i medhold av FSFIN § 14-41-1 annet ledd? 40 prosent av avskrivningsgrunnlaget pr 31. desember 2008 er 320.000.<sup>170</sup> 40 prosent av den nedre grensen er 200.000.<sup>171</sup> Differansen mellom disse to summene er 120.000 og det er denne summen som skal føres inn i saldogruppe j for forretningsbygget.<sup>172</sup> En annen måte å beregne dette på er ved å summere hvor mye som er gitt i avskrivningsfradrag før og etter 1984 og beregne 40 prosent av det som da gjenstår av avskrivningsgrunnlaget. Dette skal plasseres i saldogruppe j.

Det presiseres at denne særreguleringen kun gjelder forretningsbygg, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav i, som ikke er omsatt etter 1984. Dette følger av at det kun var "forretningsbygg" som kunne oppjustere kostprisen ved omleggingen av saldosystemet i 1984. Lignings-ABC synes å legge den samme forståelse til grunn.<sup>173</sup>

---

<sup>168</sup> Lignings-ABC 2010/11, s. 321.

<sup>169</sup> SKM-2010-1 pkt. 11.1.3.

<sup>170</sup>  $((1\ 000\ 000 - 200\ 000)/100) \times 40$

<sup>171</sup>  $((1\ 000\ 000 - 500\ 000)/100) \times 40$

<sup>172</sup>  $320\ 000 - 200\ 000$

<sup>173</sup> Lignings-ABC 2010/11, s. 321.

## 10 Avslutning

Etter gjennomgangen av sktl. § 14-41 første ledd bokstav j og overgangsreglene ovenfor, finner jeg det nyttig å si noen ord de lege ferenda.

Finansdepartementet uttalte i Ot.prp. nr. 19 (1983–1984) s. 11 at det:

"[ikke vil]... foreslå at slike [faste tekniske] installasjoner gjøres til gjenstand for særskilt avskrivning. Fordelingen av kostnader på henholdsvis (rå-)bygg og [faste tekniske]installasjoner er vanskelig å gjennomføre. ... Departementet forutsetter til gjengjeld at utskifting av [faste tekniske] installasjoner regnes som vedlikehold, slik at utgiftene kan fradragføres umiddelbart."

Med innføringen av saldogruppe j har lovgiver etablert et betydelig mer komplisert regelverk. Dette på et område der lovgiver selv flere ganger har fremhevet at hensynet til brukervennlighet og et enkelt lovverk er viktig, men uten å oppnå det uttalte formålet med innføringen. I realiteten har en for eldre bygg gått fra direkte fradrag til aktivering med 10 prosent årlige avskrivninger for utskiftinger av faste tekniske installasjoner.<sup>174</sup> Det er vanskelig å se at dette skal kunne være et incentiv til å implementere energieffektive og miljøvennlige installasjoner i eksisterende bygg.

På den annen side representerer saldosystemets avskrivningssatser for de faste tekniske installasjonene nå et mer korrekt bilde av det reelle økonomiske verdifall for disse driftsmidlene.

Grensedragningene for hva som skal allokere til saldogruppe j må antas å bli utsatt for press fra de private aktører. En høyere avskrivningssats gjør at eiendomsbesitterne vil

---

<sup>174</sup> Bjørkholt (2009).

søke å få allokert mest mulig av byggets totale verdi til denne saldogruppen. Dette vil kunne lede til flere tvister med skattemyndighetene.

Et annet poeng som bare i begrenset utstrekning synes å ha vært vurdert av lovgiver, er det samlede lovverkets virkning på eiendomsbesitternes beslutninger.<sup>175</sup> Krav om universell utforming ved søknadspliktige tiltak etter plan- og bygningsloven § 29-3 og nye miljøkrav etter blant annet nevnte lovs § 29-5 annet ledd, medfører at større rehabiliterings- eller endringsarbeider blir mer kostbare. Når skattyter i tillegg må aktivere alle utskiftinger av de faste tekniske anlegg i bygget, fremstår terskelen for å sette i gang slike arbeider på næringsbygg som høy.

Slik jeg ser det vil det måtte gjennomføres ytterligere tiltak fra lovgivers side dersom eiendomsbesitterne i større utstrekning skal se seg nødt til eller finne det attraktivt å skifte ut eksisterende faste tekniske installasjoner med energi- og miljøvennlige løsninger i eksisterende bygg. Inntil dette skjer vil det være rimelig å anta at lovendringen, energi- og miljømessig, ikke lever opp til sitt formål. På den annen side må innføringen av saldogruppe j kunne sies å være et fornuftig tiltak for nybygg. Avskrivningssatsene avspeiler en mer realistisk levetid enn tidligere og det vil være mer attraktivt å investere i moderne kapitalintensive faste tekniske installasjoner. Dette da skattyter fortere vil få fradrag for sin investering og derav en høyere nåverdi på avskrivningene.

---

<sup>175</sup> Brun (2010).

## **11 Kilderegister**

### **Lover:**

Lov om aksjeselskaper 19. juli 1910 nr. 1 (aksjeloven 1910).

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

Skattelov for byene 18. august 1911 nr. 9 (byskatteloven).

Lov 6. juli 1957 nr. 12 om endringer i skattelov for landet 18. august 1911.

Lov 18. juni 1965 nr. 12 Bygningslov

Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker 10. februar 1967 (forvaltningsloven).

Lov om ligningsforvaltning 13. juni 1980 nr. 24 (ligningsloven).

Lov 29. mai 1981 nr. 29 om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt.

Lov 1. juni 1984 nr. 33 om endring i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt.

Lov 20. juli 1991 nr. 54 om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt.

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

Lov om planlegging og byggesaksbehandling (plan- og bygningsloven) 27. juni 2008 nr. 71.

Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt 12. desember 2008 nr. 99.

Lov om endringer i skattelova 27. februar 2009 nr. 9.

Lov om merverdiavgift 19. juni 2009 nr. 58 (merverdiavgiftsloven).

**Forarbeider:**

Ot.prp. nr. 19 (1983–1984) Om endringer i lov av 18.august 1911 nr. 8.

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

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

Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

Ot.prp. nr. 1(2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – Lovendringer.

St.prp.nr.1 Tillegg.nr.1(2005–2006) Om endring av St.prp.nr.1 om statsbudsjettet 2006.

Innst.O nr. 43 (2008–2009) Innstilling frå finanskomiteen om lov om endringar i skattelova.

NOU 2003: 9 Skatteutvalget Forslag til endringer i skattesystemet.

Høringsnotat

"Om utskillelse av faste tekniske installasjoner i bygg til egen saldogruppe datert", 30.01.2009.  
[http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/hoeringer/hoeringsdok/2009/horing --- utskillelse-av-faste-tekniske-i/horingsnotat/horingsnotat-om-utskillelse-av-faste-tek.html?id=544364](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/hoeringer/hoeringsdok/2009/horing---utskillelse-av-faste-tekniske-i/horingsnotat/horingsnotat-om-utskillelse-av-faste-tek.html?id=544364)

Pressemelding nr. 59/2008 fra FIN

"Endringer i avskrivningsreglene – mer lønnsomt å investere nytt ved utskifting av faste tekniske installasjoner", <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/presSESenter/pressemeldinger/2008/endringer-i-avskrivningsreglene.html?id=530960>

### **Forskrifter:**

Forskrift av 29. august 1984 nr. 1582

Forskrift om overgangsregler ved innføring av nye avskrivningsregler m.v.

Forskrift av 19. November 1999 nr. 1158

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

Forskrift av 19. august 2009 nr. 1097

Endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

### **Rettspraksis:**

Rt. 1940 s. 594 von Koss

Rt. 1979 s. 246

Rt. 1980 s. 1428 Continental II

Rt. 1981 s. 256 Bjerke Pedersen

Rt. 1991 s. 1182 Brenden

Rt. 1999 s. 1303 Christensen

Rt. 2005 s. 306 Bakke Bro Bryggen  
Rt. 2005 s. 1434 Total  
Rt. 2006 s. 449 Uniprawns  
Rt. 2008 s. 794 Korsvold  
HR-2008-1654 U  
HR-2009-01897 U  
LG-2005-59366 (Utv. 2006 s. 581)  
LB-2007-76034 (Utv. 2008 s. 981)  
LF-2008-194833 (Utv. 2009 s. 1158)  
Hadeland og Land herredsrett dom av 30. september. 1981 (Utv.1981 s.544)  
06-089680TVI/OTIR/07 (Utv. 2007 s. 425)  
07-082344TVI-OTIR/01 (Utv. 2008 s. 692)  
08-062177TVI-SUMO (Utv. 2008 s. 1846)  
08-065432TVI-ALST (Utv. 2011 s. 84)

**Ligningspraksis og uttalelser:**

Utv. 1982 s. 709 flg. (SKM nr 23/1982)  
Utv. 1985 s. 42 flg. (SKM 19/1984)  
Utv. 1985 s. 264 FIN  
Utv. 1992 s. 42  
Utv. 1997 s. 295 FIN  
Utv. 1998 s. 1189 FIN  
Utv. 2005 s. 1172 FIN  
Utv. 2006 s. 198 OLN  
Utv. 2008 s. 368 pkt.2.3.44 OLN  
Utv. 2009 s. 363 pkt. 2.3.10 SKS  
Utv. 2009 s. 463SKN  
Utv. 2009 s. 465 SKN  
Utv. 2010 s. 343 pkt. 2.3.34 SKS  
PSK-19920302-D  
2002-0380 OLN  
SKM-2010-1 pkt.11.1.3

Tolkingsuttalelse fra Skattedirektoratet 21.april 2010: "Saldogruppe j og overgangsregel ved utskillelse av faste, tekniske installasjoner i bygg som egen saldogruppe", <http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/Uttalelser/Uttalelser-2010/Saldogruppe-j-og-overgangsregel-ved-utskillelse-av-faste-tekniske-installasjoner-i-bygg-som-egen-saldogruppe--/>

### Litteraturliste:

- A.Innjord**, Frode                      Plan og bygningsloven med kommentarer. 1.utg., Oslo, 2010 [sitert fra Gyldendal Rettsdata].
- Aarbakke**, Magnus                      Skatt på inntekt. 4. utg. Oslo, 1990.
- Almvik**, Fred-Ove  
og **Kristiansen**, Vegard                      Bedriftsbeskatning i praksis. 3. utg. Bergen, 2006.
- Barbro**, Jan Einar og  
**Simonsen**, Lasse (red.)                      På rett grunn. Festskrift til Norsk Forening for Bygge- og Entrepriserett. 2010. [Sitert fra Gyldendal Rettsdata].
- Bjørkholt**, Anne Sofie                      Artikkel fra EstateNyheter.no, "Nye avskrivningsreglene"  
[http://www.estatenyheter.no/ArticleDetails/  
tabid/83/Skin/2/SecID/1/ArtID/12863/Default.aspx](http://www.estatenyheter.no/ArticleDetails/tabid/83/Skin/2/SecID/1/ArtID/12863/Default.aspx)  
[sitert 22.02.11].
- Brudvik**, Arthur J.,  
Sven Rune Greni,  
Jan Syversen  
og Magnus Aarbakke                      Skattelovkommentaren 03/04 3. utg.  
Oslo/Bergen 2004. [sitert fra Gyldendal Rettsdata].
- Brun**, Thor Arne                      Artikkel fra EstateNyheter.no, "Bruk skatteretten som virkemiddel"  
<http://www.estatenyheter.no/>



ArticleDetails/tabid/83/Skin/2/

SecID/14/ArtID/13488/Default.aspx [siteret 08.01.11]

- Gjems-Onstad, Ole** Avskrivninger. Oslo, 1984.
- Gjems-Onstad, Ole** Bedriftsskatterett. 7. utg. Oslo, 2008.
- Gyldendal Rettsdata** Kommentarer til skatteloven.
- Ravlo-Losvik, Line** "Skatterabatt i lys av reglene om saldoavskrivning for tekniske installasjoner" [Foredragsdisposisjon, 2010].
- Ravnaas, Ernst** Skatteplanlegging for næringsdrivende. 2. utg. Jar, 1987.
- Schjødt (advokatfirma)** "Overgangsregel for skatt kan gi kaos i prising av eiendomsselskaper", (u.å.).  
<http://www.schjodt.no/overgangsregel-skatt-kan-gi-kaos-i-prising-av-eiendomsselskaper>[siteret 28.01.11]
- Syversen, Jan** "Vedlikeholdsutgifter og skatt". Artikkel i tre deler, inntatt i Revisjon og Regnskap nr. 2, 3 og 4 i 1996.
- Wiesener Haga, Hallvard** "De nye reglene om avskrivning av faste tekniske installasjoner i bygg – fordeler og ulemper for skattyter", 2010, <http://www.raeder.no/Aktuelt/Artikler-Seminar/Skatt/De-nye-reglene-om-avskrivning-av-faste-tekniske-installasjoner-i-bygg-fordeler-og-ulemper-for-skattyter> [siteret 27.01.11].
- Woldseth, Kjell** "Driftsmidler - hva kan avskrives?". Artikkel inntatt i SR nr. 2 1983 s. 79 flg.
- Zimmer, Fredrik** Lærebok i skatterett. 6. utg. Oslo, 2009.

**Zimmer**, Fredrik og Bedrift, selskap og skatt. 5. utg. Oslo, 2010.

Bugge, Arentz-Hansen &

Rasmussen

**Andre kilder:**

**Brev til Stortinget**

Brev datert 23.06.2010, "svar på spm. 1444 fra Gunnar Gunnersen",

[http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/brev\\_stortinget/2010/Svar-pa-spm-1444-fra-Gunnar-Gundersen-.html?id=609261](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/brev_stortinget/2010/Svar-pa-spm-1444-fra-Gunnar-Gundersen-.html?id=609261)

**Byggenæringens**

Faktabrosjyre, 2010, s.7,

**Landsforening**

<http://www.bnl.no/getfile.php/>

Filer/Publikasjoner/  
169\_BNLFaktabrosjyre2010\_FINAL.pdf  
[Sisert 15.02.11].

**Eurostat**

Definisjon av "bygning"

**(EUs statistiske kontor)**

<http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=238>  
[Sisert 11.02.11].

**Høringsuttalelser til FIN**

"Høring - utskillelse av faste tekniske installasjoner i egen saldogruppe overgangsregler"

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/hoeringer/hoeringsdok/2009/horing---utskillelse-av-faste-tekniske-i/horingsuttalelser.html?id=544355>

- Lignings-ABC 2010/11, 32. utg.** Sitert fra Lovdata.no
- Store Norske Leksikon** Definisjon av "maskin", [www.snl.no/maskin](http://www.snl.no/maskin) [sitert 16.02.11].
- Skatteetaten** Avskrivningsskjema RF 1084B, <http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Skjemaer/2010/Avskrivningsskjema-for-saldoavskrivninger-og-lineare-avskrivninger/>
- Statistisk Sentralbyrå** Saldostatistikk for aksjeselskaper. Skattemessige verdier samt av- og nedskrivninger etter saldogrupper, 2006, [http://statbank.ssb.no/statistikkbanken/Default\\_FR.asp?PXSid=0&nvl=true&PLanguage=0&tilside=selecttable/hovedtabellHjem.asp&KortnavnWeb=ifaksje](http://statbank.ssb.no/statistikkbanken/Default_FR.asp?PXSid=0&nvl=true&PLanguage=0&tilside=selecttable/hovedtabellHjem.asp&KortnavnWeb=ifaksje) [Sitert 30.12.10].
- Statistisk Sentralbyrå** Selvangivelsesregnskap for aksjeselskaper i og utenfor skatteposisjon, 2006, [http://statbank.ssb.no/statistikkbanken/Default\\_FR.asp?PXSid=0&nvl=true&PLanguage=0&tilside=selecttable/hovedtabellHjem.asp&KortnavnWeb=ifaksje](http://statbank.ssb.no/statistikkbanken/Default_FR.asp?PXSid=0&nvl=true&PLanguage=0&tilside=selecttable/hovedtabellHjem.asp&KortnavnWeb=ifaksje) [Sitert 30.12.10].
- Teknisk Ukeblad** "Energiparker som varmer og kjøler", 2008, <http://www.tu.no/innsikt/energi/article166244.ece> [Sitert 10.02.11].

