

Fradragsretten

Grense vedlikehold/påkostning/nyanskaffelse

Kandidatnummer: 636

Leveringsfrist: 25.04.08

Til sammen 16 265 ord

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Oversikt over fremstillingen	3
1.2	De lege lata vs de lege ferenda.	5
1.2.1	Overta tidligere eiers ubenyttede vedlikeholdsarbeider	5
1.2.2	Ikke fradrag gjennom avskrivninger på bolig.	6
1.3	Metode	7
2	GJELDENE RETT	8
2.1.1	Historikk	9
2.1.2	Skatteplikt først (§ 5-1), så eventuelt rett til fradrag	9
2.1.3	Fradrag § 6-1	10
2.1.4	Vedlikehold § 6-11	11
2.1.5	Oppofrelse/Tilknytning	12
2.1.6	Tidfesting	14
2.1.7	Avskrivning	15
3	VEDLIKEHOLD ELLER PÅKOSTNING	18
3.1	Den objektive side	19
3.1.1	Skillet mellom vedlikehold og endring av eiendommen	20
3.1.2	Skillet mellom vedlikehold og utskiftning av selvstendig formuesobjekt.	22
3.2	Den subjektive side	23
3.2.1	Egen bolig, og begrensninger i fradragretten.	24
3.2.2	Følger av uriktige/ufullstendige opplysninger om vedlikehold/påkostning	25
4	GRENSEN MOT NYANSKAFFELSER, ET UNNTAK.	26

4.1	Rt. 1999 s. 1303, Christensen	26
4.2	Fysisk og bygningstekniske kriterier	29
4.3	Økonomiske kriterier	30
4.3.1	Hvilke kostnader skal tas med i vurderingen?	32
4.4	Funksjonelle kriterier	34
4.5	Objektive kriterier	37
4.6	Oppsummering	38
5	AVSKRIVNINGER	39
5.1	Innledning	39
5.2	Avskrivningsfradrag for alle betydelige driftsmidler.	39
5.3	Unntak for boligeiendommer	41
5.4	Unntak for visse typer boliger.	42
5.5	Kombinerte bygg, Bakke Bro	42
5.5.1	Realisasjon, virkning ved gevinstberegning	44
6	UTDANNING, GRENSE MELLOM ”PÅKOSTNING/VEDLIKEHOLD”.	45
6.1	Innledning	45
6.2	Utvikling fra 1918.	45
6.3	Hvor tidlig kan vedlikeholdsbehov oppstå?	46
6.4	Hvor går grensen mellom videreutdanning og etterutdanning/fagelig ajourhold?	48
6.4.1	Arbeidsgiverfinansiert utdanning	50

7 LITTERATURLISTE **52**

7.1	Bøker	52
7.2	Lover og forskrifter	52
7.3	Forarbeider og andre uttalelser	52
7.4	Domsregister	52

1 Innledning

Når skattyter eier en gjenstand han benytter til inntektserverv, vil han som hovedregel, dels få fradrag for vedlikehold og lignende kostnader, dels for den verdireduksjon som gjenstanden er undergitt og som ikke kan gjenopprettes ved vedlikehold. For skattyter innebærer det siste alternativet en betydelig utsettelse av fradraget. For boligeiendommer er det heller ikke et alternativ. Her kan fradrag kun skje gjennom vedlikeholdskostnader eller ved gevinst/tapsoppgjør. Skattyter får fradrag på det ene eller andre tidspunkt, men skattyter vil normalt være interesseert i fradrag så tidlig som mulig. Kapital anvendt til kjøp og påkostninger av boligeiendommer, er i realiteten båndlagt til eiendommen realiseres.

Kostnader til vedlikehold innebærer et forbruk av verdier, og er en oppofrelse. Kostnadene referere seg til inntektsskapning tidligere år da slitasjen fant sted. Fradrag gis direkte, gjerne det året arbeidene utføres. Andre utbetalinger vil være å betrakte som investeringer, og må aktiveres, eventuelt avskrives senere. Et tillbygg eller modernisering av en eiendom vil være en investering. Det skjer ingen reduksjon i skattyters formuesstilling. Slike utbetalinger kalles gjerne påkostninger, og har verdi for inntektsskapning også i senere år. Grensen mellom vedlikehold og påkostning kan også ha betydning for skattyters egen bolig. Vedlikeholdsutgifter vil her ikke være fradragsberettiget, men utgifter til påkostning kan legges til inngangsverdien ved en eventuell gevinstberegning senere.

Jeg vil se på grensen mellom disse to typer utbetalinger, vedlikehold og påkostning. Fradragsretten for vedlikeholdskostnader gjelder for vedlikehold utført på et hvert fysisk formuesobjekt som eies av skattyter. Det er ingen realitetsforskjell i behandlingen av de forskjellige driftsmiddel, men rettspraksis tilsier at spørsmålet særlig blir satt på spissen når det gjelder eiendom. Jeg ser derfor først og fremst på denne problemstillingen knyttet opp

mot eiendom. Skattyter vil vanligvis være interessert i fradrag, og det så tidlig som mulig. Vedlikeholdsutgifter kan fradras umiddelbart i den skattepliktige inntekt. Påkostninger legges til inngangssummen og aktiveres. De kan komme til fradrag gjennom avskrivning eller ved gevinstberegning ved realisasjon. Fradraget blir utsatt, og blir fordelt over flere år.

En tilknyttet grense, er grensen mellom påkostning/vedlikehold og nyanskaffelse. Det å skaffe en ny gjenstand som erstatning for gammel, er ikke vedlikehold. Dersom det er foretatt så store reparasjonsarbeider, at det ikke lenger kan sies å være samme gjenstand før og etter arbeidene, vil det overhodet ikke foreligge fradragsrett for vedlikeholdskostnader. Dette gjelder selv om flere av arbeidene kan betegnes som vedlikehold. For boligeiendommer blir spørsmålet særlig satt på spissen, da påkostninger først eventuelt kun kommer til fradrag ved gevinstberegning. For skattyter innebærer dette at kapital bindes opp helt til eiendommen eventuelt realiseres. Loven gir ingen anvisning på hvor grensen bør dras. Da står man igjen med rettspraksis og rettsoppfatninger. Jeg har forsøkt å presisere de prinsippene som rettspraksis har fastlagt, og om disse anvendes i etterfølgende underrettspraksis.

Dersom grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse er overtrådt, vil alle kostnadene bli å aktivere og fradrag skjer eventuelt først gjennom avskrivning. Begrunnelsen for å gi fradrag ved avskrivninger, er at når en gjenstand reduseres i verdi gjennom bruken eller som følge av den omstendighet at tiden går, ses dette som en oppofrelse som kan gi grunnlag for fradragsrett. Skattyter kan innenfor rammen for adgangen til å foreta avskrivninger, trekke fra en bestemt sats avhengig av hvilken saldogruppe driftsmidlet hører inn under. Anskaffelseskostnadene blir fordelt over driftsmidlets antatte økonomiske levetid. Bygninger kan avskrives, men bygninger for beboelse er unntatt. Jeg har sett på rettspraksis sin argumentasjon for å unnta boligeiendommer, og hvordan kombinerte bygg blir behandlet.

En annen form for investering av kapital er utdanning. Kostnader til grunnutdanning, videreutdanning og spesialisering er som utgangspunkt ikke fradragsberettiget.

De kan ikke fradras direkte, avskrives eller legges til en inngangsverdi. Selv om de har mange likheter med anskaffelseskostnader. De er en form for investering i personlig kompetanse som det ikke gis fradrag for. Det er alminnelig oppfatning at det normalt heller ikke foreligger en oppofrelse. Men kan man ikke si at utgifter til utdanning oppofres over tid? Og har en grunnutdanning varig verdi dersom den ikke blir vedlikeholdt? Begrepene vedlikehold og påkostning anvendes også ved vurderingen av om utdannelseskostnader er fradragberettiget eller ikke.

Kan prinsippet om avskrivning anvendes på dette området? Magnus Aarbakke (1990 s 253) skriver at det rent teoretisk kunne være tenkelig med aktiveringsadgang vedrørende personutgifter. Som eksempel nevner han utgifter som gjelder skattyters alminnelige arbeidsevne som utgifter til yrkesutdanning. Disse utgiftene har jo gjerne betydning for inntektservervet i flere år fremover i tiden.

Rettspraksis har hatt en utvikling i retning av å utvide fradragretten på området.

1.1 Oversikt over fremstillingen

I kapittel 2 går jeg rask igjennom de sentrale bestemmelsene i skatteloven som leder frem til eventuelt fradrag. Jeg har trukket inn relevant rettspraksis knyttet opp mot eiendom i gjennomgangen av de generelle reglene.

Når grensen mellom vedlikehold og påkostning skal defineres skiller Magnus Aarbakke mellom spørsmålets objektive og subjektive side. I kapittel 3 ser jeg hva som ligger i disse begrepene, og hvilke andre spørsmål dette utgangspunktet reiser. Kapitlet er delt i to hoveddeler. Jeg starter med den objektive vedlikeholdsgrense i pkt. 3.1, og fortsetter i pkt. 3.2 med den subjektive vedlikeholdsgrense. Jeg trekker inn Lignings-ABC for å belyse hvordan de aktuelle rettsregler fortolkes gjennom ligningspraksis.

Grensen mellom påkostning og vedlikehold og hvilke kriterier som avgjør hvor grensen skal settes, har mange likhetstrekk mellom vedlikehold og nyanskaffelse. Denne grensen behandler jeg i kapittel 4. Det må antas at de samme kriteriene kan få betydning for begge spørsmål. Hvilken vekt de forskjellige kriterier skal tillegges kan imidlertid variere. For nærmere belyse hvilke kriterier som kan være avgjørende ved avgjørelsen, tar jeg først for meg en sentral dom på området. I Rt. 1999 s. 1303 *Christensen*, var spørsmålet om en meget omfattende rehabilitering av bygning skulle bedømmes som vedlikehold og påkostning, eller om det i realiteten var anskaffet et nytt hus. Med utgangspunkt i denne og andre dommer på området, gjennomgår jeg hovedkriteriene slik de er blitt utformet gjennom rettspraksis til nå. Det er en systematisk gjennomgang basert på de fysiske- og bygningstekniske, økonomiske og funksjonelle kriterier som er blitt lagt til grunn.

Motstykket til direkte fradragrett er aktiveringsplikt. Dersom det er snakk om en varig og betydelig verdi vil aktiveringsplikt inntre. Det må presiseres i denne sammenheng at det i utgangspunktet gis fradrag for både vedlikeholdskostnader og avskrivninger. Forutsetningen er at bestemte vilkår er oppfylt. I kapittel 5 ser jeg på hvilke vilkår som må være oppfylt for at en bygning skal være avskrivbar, og hvordan forarbeider og rettspraksis har satt grensene for hvilke bygg som kan avskrives og ikke.

I siste kapittel beveger jeg meg bort fra kostnader til drift av eiendom, og ser på kostnader som gjelder selve inntektskilden. Som ved vurderingen av om grensen mellom vedlikehold og påkostning er overskredet ved utførte arbeider på bygning, benyttes disse to begrepene også ved avgrensningen mellom fradragberettigede utdannelseskostnader og andre kostnader til utdanning. Tanken er at vedlikeholdelse av kompetanse hindrer at investeringen man har foretatt i utdanning, synker i verdi. Som sammenligning kan det være interessant å se på om noen av de samme vurderingen legges til grunn på to helt forskjellige områder.

1.2 De lege lata vs de lege ferenda

Rettstilstanden for oppgavens tema synes klar. Men det innebærer ikke at det er den beste løsningen. Veldig kort går jeg her igjennom noen begrunnelser og motargumenter for å endre dagens rettstilstand.

1.2.1 Overta tidligere eiers ubenyttede vedlikeholdsarbeider

I von Koss dommen Rt.1940 s. 594 ble det avgjort at fradragretten innebærer rett til å innhente forsømt vedlikehold fra tidligere eiere av eiendommen. Derimot fant mindretallet i von Koss at utgifter anvendt til å ta igjen forsømt vedlikehold fra tidligere eiere, er det samme som påkostninger. Disse utgiftene har preg av anskaffelseskostnader for nåværende eier. Midlene er normalt i behold, eventuelt som verdiøkning, og det har økonomisk sett bare funnet sted en omplassering av kapital. Bygningen bringes jo i en bedre stand enn den tidligere har hatt på von Koss sin eierhånd.

Fredrik Zimmer (2005 s. 174) sammenligner med den situasjonen hvor selger utbedrer gjenstanden forut for salget og innkalkulerer omkostningene i salgssummen. Han anfører at de lege ferenda taler mye for å legge høyeste standard i skattyters eiertid til grunn.

Hvis man derimot ser hen til hovedformålet med ileggelse av skatter, er dette først og fremst å sikre staten en inntektskilde. Teknisk sett er det da ikke avgjørende om det er tidligere eier som får fradrag eller ny eier. Når tidligere eier ikke har benyttet seg av muligheten, vil det samfunnsøkonomisk være det samme om gammel eller ny eier får fradrag.

På samme måte som markedet regulerer skjevheten mellom kjøper og selger, vil markedet også påvirke salgssum ved realisasjon av dårlig vedlikeholdt eiendom. Statistisk sett vil selger aldri reelt sett kunne utbedre gjenstanden og innkalkulere omkostningene i salgssummen uten å tape økonomisk på utbedringen. Påkostninger som er aktiverte men ikke avskrevet vil som normalt legges til inngangsverdien slik at selger får fradrag for

disse. Dette innebærer at utgiften som regnes som påkostninger, kommer eventuelt først til fradrag gjennom avskrivninger.

Riktignok er det nok slik at dersom selger hadde holdt eiendommen vedlike ville kjøpesummen blitt høyere og aktiveringspliktig. Men markedsverdien av en eiendom vil også reguleres av potensialet, innforstått vedlikeholdsfradrag i skatten. På den annen side er det selvfølgelig ikke samfunnsøkonomisk å vedlikeholde et falleferdig kråkeslott, isteden for nedrivning, bare for å oppnå direkte fradrag for vedlikeholdsutgifter.

1.2.2 Ikke fradrag gjennom avskrivninger på bolig

Avskrivninger er sjablonfradrag sammenlignet med vedlikeholdsfradrag der det er de egentlige omkostninger som gir rett til fradrag. I praksis gir avskrivninger rett til fradrag i raskere tempo enn faktisk verdireduksjon skulle tilsi. Men vilkår for avskrivningsretten er at driftsmidlet er gjenstand for verdiforringelse gjennom slit og elde. Da vil den faktiske verdiutvikling ikke ha betydning. Den vil være avhengig av markedsutviklingen til enhver tid.

Både boligeiendommer og forretningseiendommer ville ved forsvarlig vedlikehold ha meget lang brukstid og ofte også en stigende verdi på tross av den fysiske forringelsen gjennom slit og elde. Allikevel er fradragsretten forskjellig. Man kan med Zimmer (2005 s. 180) være enig i, at det her må være tale om en gradforskjell heller enn en vesensforskjell. I Ot.prp. nr. 11 (1957 s 20) blir det faktum at boligeiendommer ble holdt utenfor avskrivningsordningen, brukt som argument for å holde forretningseiendommer utenfor tilleggsavskrivninger. Dette indikerer en nærhet mellom de to typer eiendommer. Det er også helt klart slik, at alt eller det meste av en bygning vil være forgjengelig. Til tross for det best mulige vedlikehold, vil en bygning gradvis reduseres i verdi, og som det er uttrykt i eldre dommer, det tæres da på det nedlagte kapital.

Det er klare koblinger mellom avskrivningsretten, investeringslysten og inntjeningspotensialet. De er også et incitament til skattyter til å tenke langsiktig.

Forretningseiendommer har stort sett steget i verdi siden 2. verdenskrig. De har allikevel vært avskrivbare, om enn med lav sats. Boligeiendommer derimot har aldri vært avskrivbare. Når det anføres at boligeiendommer i dag har beholdt sin nominelle verdi, må det også ses hen til siste eiendomskrakk på 80- tallet. En verdistigning på eiendommen, gir i seg selv ingen økt skatteevne.

I dag kan man være inne i en liknende periode, hvor boligsalget går kraftig ned, og markedsprisene synker.

Det er interessant å se at i Ot. prp. nr. 19 (1983-1984 s.10) heter det ”På grunn av ønsket om en rask revisjon av avskrivningsreglene har departementet ikke i særlig utstrekning kunnet utrede spørsmålet om enkelte grupper av bygg bør henføres til en annen avskrivningsgruppe”. I samme Ot. prp. ble hoteller m.v. tatt ut av forretningsbygg og over til bygg og anlegg uten forklaring på hvorfor dette ble gjort.

I utgangspunktet er vurderingen av vedlikeholdsutgifter/påkostelse lik for alle typer bygninger som for eksempel hoteller, forretningseiendom, boligeiendom, anlegg. Det vil si, en utgift som anses som vedlikeholdsutgift, er det helt konkret, uavhengig av klassifiseringen av eiendommen. Men når boligeiendommer ikke er avskrivbare, kan med Aarbakke (1990 s. 271), sette spørsmål ved om den objektive vedlikeholdsgrense, kan trekkes høyere for boligeiendommer enn for eiendommer som er gjenstand for avskrivninger. For boligeiendommer skal det jo ikke gjøres fradrag for slit og elde som ellers kan komme til fradrag gjennom avskrivningsreglene. Denne forskjellen i fradragsretten mellom de to eiendomstyper, skulle man tro ville manifestere seg gjennom praksis når vedlikeholdsgrensen skal fastlegges.

1.3 Metode

Lovteksten gir ingen anvisning på hvor grensen skal dras. Oppgaven behandler ingen nye bestemmelser. Reglene har vært modifisert opp gjennom årene flere ganger, uten at det har

medført noen realitetsendring. De fremstår som videreføringer fra tidligere lover tilbake til starten av 1900-tallet.

Forarbeidene til de aktuelle lovbestemmelser er korte og av eldre dato. Det er lite rettspraksis på området, men mye ligningspraksis. På skatterettens område legger Høyesterett ofte betydelig vekt på ligningspraksis, jf. Rt. 2005 s 1434 *Total E & P*. I fjor ble det avsagt 111 dommer i skattesaker. Av disse fikk skatteetaten fullt medhold i kun 55 saker. Her kan man sette spørsmål ved om ligningspraksis kanskje kan være noe streng. Uansett betyr det at rettssaker er viktige for grenseoppdragning, og for å stadfeste om prinsippene som er lagt til grunn av ligningsetaten holder.

Et problem med ligningspraksis er at den i betydelig grad er skjult. Gjennom Lignings-ABC'en kan man få en forståelse av ligningspraksis. Den har mindre vekt som rettskilde i den grad den redegjør for lover og dommer. Enkelte av løsningene i Lignings-ABC'en kan det reises tvil om, men denne tvilen fremgår ikke. Den inneholder anvisninger på rettslige løsninger av konkrete beskrevne typetilfeller, og det kan derfor være vanskelig å fastslå generelle retningslinjer for vurderingene.

Jeg har derfor tatt utgangspunkt i noen sentrale dommer på området samt juridisk teori, og ser på hvordan grensen her trekkes opp

2 Gjeldende rett

I min fremstilling ser jeg først og fremst på hvordan eiendommer beskattes.

I følgende kapittel går jeg rask igjennom de sentrale bestemmelsene i skatteloven som leder frem til eventuelt fradrag. Jeg har trukket inn relevant rettspraksis knyttet opp mot eiendom i gjennomgangen av de generelle reglene.

Ileggelse av skatt har først og fremst et fiskalt formål. Det er en måte for staten å skaffe inntekt. Beregningsgrunnlaget for skattene kommer frem gjennom to viktige hensyn,

nemlig rettferdighet og effektivitet. Det er en fordel samfunnsøkonomisk dersom skattereglene medvirker til best mulig avkastning av ressursene. Skattene bør i minst mulig grad påvirke skatteyter ved f. eks valg av investeringsobjekt eller valg av virksomhetsorganisering. Dette gir effektivitet.

2.1.1 Historikk

Tidligere var det et snevert inntektsbegrep, bare nyskapt verdier skulle beskattes. I forarbeidene til skatteloven av 1882 (Ot.prp. 15 1878 side 47) er det uttalt:

”Om f.Ex. en fast Eiendom stiger i værdi paa Grund af gunstige Konjunkturer eller i Medfør af Samfundets økonomiske Udvikling,saa er denne Værdiforøgelse vistnok en Tilvæxt i Eierens Formue, men den bør formentlig ikke med Rette betragtes som en Del af hans Indtægt, fordi den fremtræder som noget Tilfældigt, ikke som Frugten af en bevidst økonomisk Virksomhed.”

Utviklingen har gått mot et omfattende inntektsbegrep hvor området for beskatning er blitt utvidet. Det har gått fra å rette oppmerksomheten fra inntektskilden, til skattyter og hans skatteevne. En hver skal få de skattene den har evne til å bære. Det innebærer at kostnader til å oppnå inntekten som hovedregel vil være fradragsberettiget. Fradragsreglene blir derfor sentrale for skattyter.

2.1.2 Skatteplikt først (§ 5-1), så eventuelt rett til fradrag

Det må foreligge lovhjemmel for at skatteplikt skal foreligge. Hovedregelen er at skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente jf sktl. § 5-1 (1). Der det ikke foreligger skattepliktig inntekt, vil fradrag ikke være mulig. Det er enhver fordel med økonomisk verdi som skal skattlegges.

Ofte vil en virksomhet bestå av både arbeids- og kapitalinnsats. Ved drift av forretningsgårder vil avkastning av kapital dominere i forhold til arbeidsinnsatsen. Grensen mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet er kanskje viktigst i relasjon til fradragsreglene. Typiske kapitalinntekter er inntekt ved utleie og salg av fast eiendom.

Det er enhver fordel vunnet ved arbeid som anses som skattepliktig inntekt. Et spørsmål som har kommet opp i rettspraksis er om fradragsretten også gjelder for utgifter til utdanning. På inntektsiden har det betydning for stipender. Flere dommer forutsetter at utdanning ikke er arbeid, og utdanningsutgifter kan normalt ikke fradras. Begrunnelsen har vært at utgiftene har hatt for liten tilknytning til inntekt eller inntektsskapende aktivitet. De er knyttet til selve inntektskilden. Utdannelsesstipendier er derfor normalt ikke skattepliktige, og utgifter utover stipendbeløp er som hovedregel ikke fradragsberettiget. Det er gjort unntak for utgifter til å opprettholde sin kompetanse. Kostnader til etterutdanning kan være fradragsberettiget, men utdannelsen må som hovedregel ikke gi ny kompetanse som for eksempel en ny grad eller en spesialisering. Det gis dermed ikke fradrag ved påkostning, men fradrag til vedlikehold.

Disse reglene gjelder der skattyter selv investerer i utdanning. Dersom arbeidsgiver finansierer arbeidstakers utdanning er denne fordelen skattefri, sktl. § 5-15, 2. ledd 3. pkt. jf. fsfin. § 5-15-10. Fradragsretten gjelder uavhengig av om utdanningen vedlikeholder arbeidstakers kompetanse, eller om utdanningen gir arbeidstaker en videreutdanning, for eksempel en spesialisering. Se mer i kapittel 6.

2.1.3 Fradrag § 6-1

Fradrag kan først skje når man har en positiv hjemmel for fradrag, og hovedregel for fradragsrett er sktl. § 6-1. I den grad bruttoinntekten går med til å dekke kostnader som er pådratt for å skape inntekten gir den ingen skatteevne. Det vil ikke være rettferdig å skulle betale skatt på disse kostnadene.

Skatteloven åpner for en del fradrag ut i fra andre begrunnelser enn denne. Jeg går ikke nærmere inn på disse, men nevner gjeldsrentefradraget som innebærer at gjeldsrenter kan

fradras uansett om de er kostnader til erverv av skattepliktig inntekt eller ikke, jf. sktl. § 6-40. Jeg tar for meg fradrag i inntekt og ikke i skatt.

Hovedregel om fradrag er sktl. § 6-1. Første ledd sier at det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Det er tilstrekkelig at et av alternativene er oppfylt. Andre ledd i sktl. § 6-1 er egentlig unødvendig og fungerer kanskje først og fremst som en pedagogiske avklaring.

Som utgangspunkt begrenser ikke de etterfølgende regler hovedregelen i sktl. § 6-1, men etter § 6-1 første ledd annet punktum vises det til sktl. § 6-10 til § 6-32 som mulige innskrenkninger, presiseringer og utvidelser av fradragretten. Opplistingen er ikke uttømmende. Det vil si at for de kostnadene som ikke er omtalt i § 6-10 til § 6-32, må fradragsspørsmålet vurderes etter den generelle regelen i § 6-1, 1 ledd.

Utgangspunktet i flere dommer som det refereres til i denne fremstilling er § 44, 1911 lov om skatt av formue og inntekt av 18. august nr. 8. Det har ikke skjedd en realitetsendring, kun en modernisering av tidligere § 44 gjennom ny § 6-1, 1. ledd, i 1999 Lov om skatt og inntekt av 26. mars nr. 14.

Det er i bruttoinntekten det kan kreves fradrag. Inntektsskatten beregnes på nettoinntekten, hvor utgifter som har gått med til å opptjene inntekten er trukket ifra.

2.1.4 Vedlikehold § 6-11

Etter sktl. § 6-11 kan det kreves fradrag for kostnader som kan henføres til vedlikehold av driftsmiddel. Disse kostnadene kan fradragføres direkte. Bestemmelsen må tolkes på bakgrunn av hovedregelen om fradrag, sktl § 6-1. Kostnaden må være pådratt for å vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Sktl. § 6-11 jf. § 6-1 hjemler fradrag for driftsutgifter som forsikring, kommunale avgifter, festeavgifter, eiendomsskatt (der det er innført) og vedlikehold.

Lovens ordlyd tilsier at det ikke er slitasjen i seg selv som gir fradragrett. Det er ”kostnad til vedlikehold” som gir fradrag, jf sktl. § 6-11, 1. pkt. Dette innebærer at det er utbedringen av slitasjen som gir fradragrett, ikke selve verdiforringelsen. Vedlikehold er kostnader til

løpende drift av gjenstanden, driftsutgifter. Utgiftene refererer seg gjerne til inntektsskapning det aktuelle året, eller rettere sagt til dette og tidligere år da slitasjen fant sted. Se mer i kapittel 3.

2.1.5 Oppofrelse/Tilknytning

Etter bestemmelsens første ledd må to vilkår være oppfylt. Skattyter må ha pådratt seg en kostnad, og det må være en tilknytning mellom oppofrelsen og den skattepliktige inntekt. Denne tilknytningen må være tilstrekkelig. Privatkostnader gir ikke fradragsrett, jf. sktl. § 6-1, 2 ledd, men det samme følger av sktl. § 6-1, 1 ledd.

Kostnaden må være pådratt. Den må en eller annen gang faktisk betales. Det må være en reduksjon i skatteyterens formuesstilling, ikke bare en endring i formuens sammensetning. En ren ombytting av verdier gir ikke fradragsrett. Et kjøp av fast eiendom blir en ren ombytting, eiendom i bytte mot penger. Det er her snakk om en gjenstand eid av skatteyter og det kan selvfølgelig bli snakk om oppofring senere hvis verdien på gjenstanden synker. Dette kan begrunne fradragsrett for avskrivninger som jeg behandler mer i pkt. 5.

Det er unntak der hvor adgang til fradrag oppstår før oppofrelse er endelig konstatert, men hvis det viser seg at dette ikke vil skje, må fradragsbeløpet føres tilbake. Et eksempel på dette er dersom man har fått fradrag for reparasjon av skadet gjenstand, men senere mottar erstatning fra forsikringsselskap, er det bare kostnader utover erstatningen som kan fradras inntekten. Dersom selger utbetaler erstatning for mangler ved salgsgjenstanden, fratrar dette ikke kjøpers rett til fradrag for eventuelle vedlikeholdskostnader. Selv om disse lå til grunn for erstatningen. I Rt. 2003 s 387 sier Høyesterett at i den grad utgiftene er fradragsberettiget, og skattyter sparer skatt, er hans tap redusert tilsvarende. Erstatningen måtte bli å anse som prisavslag, og inngangsverdien blir å reduseres tilsvarende.

Det må være tilstrekkelig tilknytning mellom de pådratte utgifter og den inntekt skatteloven § 6-1 omhandler. Kan man si at vedlikeholdskostnader er egnet eller hensiktsmessig til å skape inntekter for skattyter dersom han selv flytter inn i boligen etter omfattende

vedlikeholdsarbeider? I Utv. 2006-1109, anførte staten forgjeves at skattyter hadde pusset opp huset for å bo der selv, og utgiftene var således ikke påløpt for inntektservervelsen. Boligen var før skattyter flyttet inn, anvendt til utleiebolig. Retten viser til at det utvilsomt er adgang til å utsette store vedlikeholdsutgifter for så å ta alt på en gang, og det kunne ikke holdes mot skattyter at han gjennomførte det forsømte vedlikeholdet før han selv tok boligen i bruk.

Det gis kun fradrag i skattepliktig inntekt i Norge. For personlige skattyter, gjerne kalt forskuddspliktige, er kostnadsfradrag for vedlikehold på fast eiendom et stedbundet fradrag. Dette har bare betydning ved kommuneskatteligningen. Inntekt av eiendommen og fradrag blir stedbundet til den kommunen hvor den faste eiendommen ligger. For aksjeselskaper, er skattestedet den kommunen hvor hovedkontoret ligger, jf. sktl. § 3-2.

Før det overhodet skal blir spørsmål om fradrag, må det foreligge skattepliktig inntekt. I Ringnesdommen jf. Rt 1985 s 319, er spørsmålet om småbruket skulle anses som virksomhet eller feriested uten krav på fradrag. Høyesterett fant at Ringnes ikke kunne sies å ha drevet virksomhet i skattelovens forstand. De uttaler i dommen at ”virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene.”

Det som kan være vanskelig er å avgjøre hvorvidt kostnaden har tilstrekkelig tilknytning til skattyters inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Selv om flere former for tilknytning er relevante, jf. sktl. § 6-2 andre ledd og § sktl. 6-15, er det sentrale kriterium skattyters formål med kostnaden. Dersom det er flere årsaker til at en utgift er pådratt, følger det av hovedårsakslæren at hvorvidt det skal innrømmes fradrag, beror på hva som må anses som hovedformålet med å pådra seg utgiften. Når to eller flere formål knyttes til samme kostnad, og ett eller flere av dem ikke har tilknytning til inntektsskapende aktivitet, viser høyesterettspraksis at man må velge enten fradragsrett for hele kostnaden eller ikke

fradragsrett overhodet, jf. Rt. 2005 s 1434 *Total E & P*. Ved avgjørelsen av hva som har vært skattyters overordnede mål med å pådra seg utgiften anvendes en objektiv norm.

Andre momenter er i hvilken grad kostnaden er nødvendig og egnet.

Det er ikke et vilkår at kostnad er nødvendig, men nødvendighet taler sterkt for tilknytning, jf. Rt. 1991 s 1182, Det er heller ikke et vilkår at kostnaden er hensiktsmessig eller formålstjenlig, jf. Rt. 1981 s 256 *Bjerke Pedersen*, men det går en grense et sted.

2.1.6 Tidfesting

Etter innføring av realisasjonsprinsippet skal inntekter beskattes når skattyter får en ubetinget rett til ytelsen, uansett når betaling skjer jf. sktl. § 14-2, 1. ledd ,2 pkt, og kostnader kan først fradras når det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyter til å dekke eller innfri kostnaden, uten betydning når betaling skjer, jf. sktl. § 14-2, 2. ledd.

Innføringen innebar at visse næringsdrivende måtte inntektsføre inntekter på et betydelig tidligere tidspunkt enn før. Avtaler om betaling over flere år utsatte ikke lenger skatteplikten av gevinsten. Slik vil forskuddsbetaling av leie heller ikke gi fradragsrett på betalingstidspunktet, utover den del av leien som utgjør betaling for leie i utbetalingsåret. Anvendelsesområde er generelt for virksomhet og for kapitalinntekter og tilknyttede kostnader for personer. Tidfesting etter regnskapsprinsippet, § sktl. 14-4, 2. ledd er hovedregel for tidfesting av inntekt i regnskapspliktig virksomhet, men det er gjort mange unntak gjennom særlige skatteregler. I praksis innebærer dette at den faktiske hovedregel er realisasjonsprinsippet.

Ved eiendom og løsøre vil tidfesting normalt være ved overtagelse. Men når det foreligger en betingelse etter overlevering kan det bli uklart når tidfesting skal skje. Ved eiendom kan det være tilstrekkelig at det foreligger en bindende avtale og beløpet er fastsatt. Mislighold utsetter ikke tidfestingen. Vedlikeholdskostnader skal som hovedregel fradragføres det året vedlikeholdsarbeidene skjer.

I Rt. 1986 s 97 var det spørsmål om når tidfesting skulle skje hos utleier, for påkostninger som leietaker hadde foretatt. Leier av en forretningseiendom hadde foretatt betydelige påkostninger på leieobjektet. Utleier anførte at leieren i leieperioden fortsatt var eier av sine investeringer, og først når utleier faktisk får rådighet over investeringene var fordelen tilflytt utleier. Det ville eventuelt først være ved utløpet av leieperioden.

Høyesterett fant, sett hen til leieavtalen, at verdien av arbeidene var sikret utleier etter hvert som arbeidene var inkorporert i eiendommen. Leieavtalen tilsa at leier hadde påtatt seg som en del av husleien å utføre innredningsarbeider. Plikten for utleier til å betale inntektsskatt var inntrådt når arbeidene var utført. Da var fordelen virkelig tilflytt eieren som verdistigning. Påkostningene ble da å fordele over hele leieperioden.

Skatteloven har en del særregler om tidfesting. Blant disse, reglene om avskrivning på driftsmidler, jf. sktl. § 14-40 flg. Avskrivning kan først skje når driftsmiddelet er ervervet. Det er ved levering, sktl. § 14-30, 1 pkt. Dersom det er skatteyder selv som har tilvirket dem, anses ervervet når de er ferdig tilvirket, sktl. § 14-30 2. pkt. Tidligere kunne man avskrive på kontraheringstidspunktet, men nå gjelder realisasjonsprinsippet.

2.1.7 Avskrivning

Utgangspunktet i dag for skattemessige avskrivninger er skatteloven § 6-10 første ledd jf. § 14-30 flg. Da sktl. § 6-10 er en presisering av sktl. § 6-1, jf. § 6-1, 1. ledd, 2. pkt. må vilkårene i § 6-1, 1. ledd 1. pkt. også være oppfylt. Fradrag er betinget av at utgiften er pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse eller vedlikeholdelse.

Kravet til ”verdireduksjon ved slit og elde” i § 6-10, 1. ledd er svært skjønnsmessige kriterier, mens hovedregelen om fradrag § 6-1, 1 ledd ikke har noen krav til verdireduksjonens bestemte årsak. Det er ikke nødvendig at kriteriene kan tilskrives det enkelte år. Det er tilstrekkelig at driftsmiddelet verdiforringes gjennom bruk eller som følge av den omstendighet at tiden går. ”Slit” betegner ikke slitasje som kan gjenopprettes ved

vedlikehold. Det er vanlig slitasje basert på alminnelige erfaringer som legges til grunn for vurderingen, jf. Aabakke (1990 s. 320). ”Elde” omfatter alder og utidsmessighet.

Når et driftsmiddel er anskaffet for å brukes eller blir faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet, er det uten betydning for avskrivningsretten om driftsmidlet brukes i virksomhet eller i lønnet arbeid. Dersom driftsmidlet benyttes i lønnet arbeid, vil avskrivninger imidlertid inngå i minstefradraget, jf. sktl. § 6-30. Det er ikke noe krav til at driftsmiddelet er tatt i bruk for at avskrivning skal skje. Et nyoppført forretningsbygg som blir stående tomt kan avskrives. Ved oppføring av en bygning, kan kostpris for det som er tatt i bruk avskrives i vedkommende år.

De avskrivbare driftsmidler deles inn i saldogrupper, hvor gruppebetegnelsen angir avskrivningssatsen jf. sktl. § 14-41 flg. De ulike saldogruppene og satsene reflekterer et gjennomsnittlig verdifall for de enkelte driftsmidlene. Hvert enkelt driftsmiddel føres på egen saldo når det gjelder gruppene e til og med i. Hvert forretningsbygg, sin egen saldo. Ikke alle driftsmidler kan avskrives. Boligeiendommer behandles nærmere i pkt. 5.3.

Det er et mål at avskrivningssatsene i så stor utstrekning som mulig skal avspeile det reelle verdifallet på driftsmidlene. De gjeldende saldoavskrivninger for fysiske driftsmidler og forretningsverdi er degressive. Det innebærer at avskrivningene er størst i begynnelsen for så å avta. Den fastsatte avskrivningsprosenten anvendes på et stadig synkende beregningsgrunnlag. Avskrivningsgrunnlaget er opprinnelig inngangsverdi minus foretatte avskrivninger tidligere år. En forretningseiendom ervervet år 1 for kr. 10 mill. vil i år 1 kunne avskrives med kr. 200 000, i år 2 (kr. 10 mill. minus kr. 200 000 = kr. 9.800 000 mill.) vil maks avskrivning være kr. 196 000. Dette innebærer at i årsregnskapet for år 1, vil kr. 200 000 komme til fradrag. De norske avskrivningssatser ligger lavt i forhold til andre land.

Det er den skattyter som har risikoen for verdiforringelsen som kan gjøre krav på avskrivninger. Det er i alminnelighet eieren av driftsmidlet. Dersom eieren har sikret seg

mot risikoen for verdiforringelsen, for eksempel ved en opsjonsavtale, vil vilkårene for avskrivning ikke være oppfylt, jf. Rt. 1956 s. 1256. Høyesterett anfører at et av vilkårene for avskrivning er at:

”eierens økonomiske interesse utsettes for tap – blir oppofret – som følge av driftsmidlets verdiforringelse over tid”

I saken hadde kommandittistene nærmest sikret sin investering fullt ut.

Når det gjelder avskrivninger kan tilordningsspørsmålet komme på spissen gjennom leasinginstituttet. Leasingselskapet overdrar leasinggjenstanden til et ansvarlig selskap. Dette selskapet har nå fått rett til avskrivningsfradrag på leasinggjenstanden. Deltakerne i det ansvarlige selskapet, kan igjen fradra underskudd i selskapet, i sin øvrige inntekt. Vips er avskrivningsfradraget overført fra leasingselskapet til det ansvarlige selskap og videre til deltakerne.

Loven angir bare den øvre grense for avskrivning de enkelte år. Skattyter kan velge om han vil avskrive og hvor stor avskrivningen skal være innenfor satsene. Det er ikke mulig å ta igjen unnlatt avskrivning fra tidligere år. Man kan ikke gjøre som ved ubenyttet skjermingsfradrag for aksjer, nemlig overføre fradrag til neste år. Full avskrivning kan foretas uansett på hvilket tidspunkt i inntektsåret driftsmiddelet er ervervet. Det betyr at dersom eiendomsretten er opphørt hos tidligere eier f. eks i desember i inntektsåret, kan tidligere eier ikke foreta avskrivning. I prinsippet en form for kontinuitet. Akkurat som kjøper ”overtar” ubenyttet vedlikeholdsfradrag fra selger, følger avskrivningsretten kjøper som om han hadde eid eiendommen hele året. Selger mister til gjengjeld retten til avskrivning.

Når driftsmidlet er en eiendom, er det bare bygningen som kan avskrives. Grunnen anses ikke å ha et verdifall. Den utsettes ikke for slit og elde. Det er unntak fra dette der hvor eiendomsretten er tidsbegrenset. Da kan det føres fradrag fordelt over eierperioden.

Inngangsverdien på eiendommen må således fordeles på bygning og grunn. Grunnens andel av kjøpesummen, meglerprovisjon, dokumentavgift, tinglysingsgebyr og andre kostnader

skal henføres til grunnens inngangsverdi og kan ikke avskrives. Dette betyr også at grunnrelaterte kostnader som anlegg av parkeringsplasser, opplagsplass, anlegg av båtslipp m.v. ikke kan avskrives. Det samme gjelder kostnader til grunnarbeider ved anlegg av grøntanlegg rundt bygningen.

3 Vedlikehold eller påkostning

I den tidligere lov ble uttrykket ”alminnelig vedlikeholdelse” anvendt, men dette ble endret til ”vedlikeholdelse”, jf. SKI 1904 s. 296. Endringen i seg selv sier lite. En uttalelse i samme innstilling i forbindelse med innføringen av avskrivningsrett, kan tolkes slik at det er de fysiske og bygningstekniske vurderinger som har vært det fremtredende ved vedlikeholdsbegrepet. I SKI 1904 s. 126 er det uttalt at boligeiendommer ikke kan avskrives, da de:

”gjennom forsvarlig vedlikeholdelse bevares gjennom et så langt tidsrom, at den årlige avskrivningsprosent vilde blive høist ubetydelig”.

Det avgjørende ser ut til å være at de utførte arbeider tar sikte på å bevare eiendommen. Eiendommens opprinnelige tilstand kan opprettholdes. Det uttales ingenting om å opprettholde eiendommens opprinnelige funksjoner eller om arbeid som opprettholder eiendommens verdi eller øker denne.

I Skattelovkommentaren 1997-1998 er det omtalt hvor omfattende en reparasjon kan være før den betraktes som en påkostning. Det heter her på side 487 at:

”Formentlig må det foreligge en vesentlig overvekt – slik at det som er i behold av objektet i sin opprinnelige form må anses som uvesentlig i forhold til det som er tilført gjennom reparasjonsarbeidene.”

I utgangspunktet er arbeider som bringer eiendommen tilbake i den stand den engang har hatt vedlikehold. Det må foretas en konkret vurdering.

Presisering av grensen mellom hva som er vedlikehold eller påkostning aktualiserer en rekke andre spørsmål. I praksis har den tekniske utviklingen og utviklingen som har funnet sted innen materialbruk bl.a. ført til, at det ville være unaturlig å bringe eiendommen tilbake til den tidligere tilstand.

I den videre fremstilling ser jeg hva dette innebærer, og hvilke andre spørsmål dette utgangspunktet reiser. Jeg trekker inn Lignings-ABC for å belyse hvordan de aktuelle rettsregler fortolkes gjennom ligningspraksis.

3.1 Den objektive side

Ved grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning skiller Magnus Aarbakke (1990 s. 270) mellom spørsmålets objektive og subjektive side. Den objektive side refererer til hvilken standard man skal sammenligne med ved avgjørelsen av om det er vedlikehold eller påkostning. Den subjektive side refererer seg til spørsmålet om det er standarden innen nåværende eiers eiertid som skal legges til grunn, eller den standard eiendommen har hatt på eventuelt tidligere eiers hender.

Den objektive vedlikeholdsgrense gjelder ikke absolutt. Grensen for nyanskaffelse kan være overskredet, se pkt. 4.

Etter Rt. 1940 s. 594 *von Koss*, kom Riksskattestyret med en presisering, jf 23. mars 1942. Det het der i hovedtrekk at, som vedlikeholdsutgifter betraktes alle utgifter som tjener til å holde et hus i samme stand som det tidligere engang har vært i på nåværende eller tidligere eiers hånd. Det å holde huset i samme stand kan også gi en indikasjon på at det er de fysiske og bygningstekniske kriterier som vedlikeholdsbegrepet bygger på.

Kommentarutgaven til skatteloven 1991 s. 556 går mer direkte på kriteriene. Arbeid utover det som etter en bygningsteknisk vurdering kan anses som vedlikehold, vil måtte komme til

fradrag skjønnsmessig svarende til hva det hadde kostet å sette eiendommen tilbake i den opprinnelige stand.

I Lignings-ABC 2007/08 s. 1260 ff. er vedlikehold definert som å bringe gjenstanden tilbake i den stand den var som ny. Førstegangs asfaltering av vei skal aktiveres, mens senere asfaltering normalt anses som vedlikehold. Maling første gang er påkostning, andre gang vedlikehold.

Dersom arbeidet ikke fører til en verdiøkning, vil det allikevel kunne bli å anse som en påkostning. Det er tilstrekkelig at bygningen er satt i en annen stand enn den tidligere har hatt. Det skal foretas en helhetsvurdering hvor det tas hensyn til en eventuell standardforbedring av formuesobjektet som helhet. Disse uttalelsene gir inntrykk av at det er de fysiske og bygningstekniske kriterier som også her er utgangspunktet.

Beløp betalt til det offentlige for å unngå pålagt anleggelse av parkeringsplasser, kan fradragsføres direkte.

3.1.1 Skillet mellom vedlikehold og endring av eiendommen

Etter ligningspraksis er arbeider som innebærer endringer og moderniseringer å anse som påkostninger. Endringsarbeider som flytting eller riving av en vegg, er ikke vedlikehold, jf Lignings-ABC s. 1261. Utleier må for eksempel tilpasse bygget for ny leietaker. Dette gjelder selv om endringen ikke innebærer noen heving av standarden eller en verdiøkning av bygningen. På samme måte anses kostnader til endring tilbake til opprinnelig stand som påkostninger. Det kan imidlertid settes spørsmål ved denne praksis der hvor endringen er midlertidig. I utgangspunktet skal det gis fradrag for driftskostnader. Flytting av lettvegger for en begrenset periode, vil kunne ha karakter av driftskostnader og ikke investeringer i bygget.

Ved endringsarbeider gis det fradrag for tenkt vedlikehold. Ved flytting av et bad til et annet rom, gis det ikke fradrag for utgifter til flytting og ombygging i nytt rom. Det gis kun fradrag for tenkt vedlikehold som måtte ha vært utført på det gamle badet.

Dersom eiendommen tidligere har blitt endret etter at det var nytt, er det den endrede stand som legges til grunn ved vurderingen av hva som er vedlikehold. En høyere standard blir betraktet som påkostninger, med et unntak for bruk av dagens bygningsmetoder.

Ligningspraksis har tatt hensyn til utviklingen som har funnet sted i materialbruk siden eiendommen var ny. Det innebærer at nye materialer kan benyttes, men materialene må tilsvare samme standard som har vært anvendt i bygningen tidligere. Etter praksis gis det vedlikeholdsfradrag for utskiftning og oppgradering til gjeldende standard av elektrisk anlegg og røropplegg. Slik sett kan man si at vedlikeholdsbegrepet ikke dreier seg om bevaring i snever forstand. Ved utskiftning av anlegg som ikke kan gjenskaffes, er det en ganske liberal praksis. Utskiftning av elektrisk anlegg, fastmontert vaskemaskin og lignende godtas som vedlikehold selv om det nye anlegg har flere funksjoner og av den grunn også vil ha en høyere verdi enn tidligere anlegg. Så lenge det er samme relative standard har dette ingen betydning.

Høye vedlikeholdskostnader har blitt godtatt ved restaurering (Utv-1976-147, 1985-321, 1986-613, 1990-1042, 1991-3, 1993-1134, 1994-60 og 321, 1986-182)

Ved rehabilitering av en eiendom i vernet område fikk skattyter godkjent betydelige vedlikeholdskostnader, Utv-2006-71. Retten fant at vernehensyn kunne tillegges vekt ved en helhetsvurdering. Rehabiliteringen hadde vært opptatt av det verneverdige og det å føre boligen tilbake til sin opprinnelse. Utbygging av vinduer hadde nettopp vært gjort for å sette boligen tilbake til sin opprinnelige stand. Det går ikke klart frem om retten her ikke legger et vedlikeholdsbehov, men kun anser at det tilstrekkelig at vinduene føres tilbake til tidligere stand. Dette ville i være en feil vurdering.

I Utv. 2002-1028 *Falkanger* førte nye krav til utslipp av kloakk til at Falkanger sitt kloakkanlegg måtte legges om. Saksøker anførte forgyves at eiendommen ikke var gitt noen verdiøkning, det var ikke tale om noen standardforbedring av anlegget, og det var ikke snakk om førstegangstilknytning. Anlegget var kun brakt tilbake til en stand som tilfredsstilte myndighetene, og innebar så sett en vedlikeholdskostnad.

Lagmannsretten fant at den aktuelle utgiften ikke hadde tilknytning til vedlikehold av kloakkanlegget. Anlegget fungerte tilfredsstillende og eieren hadde ingen planer om vedlikeholdsarbeid eller utskifting. Utskiftingen av anlegget ble foretatt ene og alene som følge av offentlig pålegg. Det var ikke naturlig å bringe denne utgift inn under § 44, 1 ledd bokstav b. Direkte utgiftsføring aksepteres for utgifter som bringer en kloakkledning tilbake i den stand den tidligere har hatt, ikke til den stand som tilfredsstiller myndighetenes krav uttalte retten.

At et driftsmiddel må forandres for at bruken av det fortsatt skal være lovlig, er således ikke avgjørende for å betrakte arbeidene som vedlikehold. I Utv-1986 s. 516 hadde pålegg om utkobling av septiktank karakter av påkostning. Det har vært gjort unntak for miljøinvesteringer i en periode, men utgangspunktet er at de behandles som andre investeringer.

I Utv. 2007 s 1351, skulle retten avgjøre om skattyter hadde uriktige/ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. I vurderingen av om vilkårene bl.a. for å anvende tilleggsskatt var oppfylt, foretok retten en vurdering av arbeidene som var utført. Retten fant det utvilsomt at bl.a. flytting av trapp og endring av planløsning, innebar en standardheving. Dommen er anket.

3.1.2 Skillet mellom vedlikehold og utskifting av selvstendig formuesobjekt

Spørsmålet som først må besvares i denne vurderingen, er hva som anses som et selvstendig driftsmiddel. I PSK-19920302-D fant Klagenemnda for oljeskatt at en bølgebryter ikke kunne anses som et selvstendig driftsmiddel. Den var ikke fysisk forbundet med installasjonen, men dens eneste funksjon var å beskytte installasjonen.

Etter Lignings-ABC (2007/08 s. 311) er frittstående bygninger å anse som flere driftsmidler selv om de står på samme matrikelnummer og eies av samme skattyter. Dersom bygningene ligger inntil hverandre med gjennomgang slik at de kan fungere som en

bygning, vil de anses som ett driftsmiddel. Bygninger som har en tjenende funksjon for hovedbygningen, som hovedbygningen ikke selv kan tilby, som eksempel garasje eller bod, skal som utgangspunkt vurderes under ett med hovedbygningen.

I Lignings-ABC (2007/08 s. 1262) er kriteriene for å anse noe som et driftsmiddel, at driftsmidlet fysisk og funksjonelt utgjør en enhet. Som eksempel nevnes en fløy på en bygning vil være del av hele bygningen, mens en frittstående garasje vil være et eget formuesobjekt.

3.2 Den subjektive side

Den subjektive side av grensedragningen gjelder hvilken skattyter sin eiertid som skal legges til grunn. Etter gjeldende rett er det den standarden som eiendommen en gang har hatt, eventuelt på tidligere eiere sin hånd som er avgjørende. Ny eier vil således få bedømt som vedlikehold de samme arbeider som en tidligere eier ville fått. Han har rett til å innhente forsømt vedlikehold fra tidligere eiere av eiendommen. Det er således mulig å kjøpe en eiendom sterkt rabattert på grunn av dårlig vedlikehold gjennom flere år, for så å reparere eiendommen opp til den beste standard eiendommen noen gang tidligere har hatt, og få fradrag for beløpet i ligningen.

Man kan se på dette som en form for skatteposisjon som er overført fra ett skattesubjekt til et annet. Den tidligere eier vil ha krav på fradrag i sin inntekt, dersom han foretar utbedringen i sin eiertid. Normalt vil en eiendomsovergang sette et skatterettslig skille, og ny eier skal lignedes ut i fra sine egne forhold.

Den subjektive side er klarlagt gjennom rettspraksis. Etter Rt. 1940 s. 594 von Koss er det klart at det er den eventuelt høyere standard gjenstanden tidligere har hatt på tidligere eieres hånd som er avgjørende.

von Koss krevde vedlikeholdskostnader fratrukket sin ligning. Han hadde foretatt reparasjoner på en landeiendom han nylig hadde kjøpt. Kostpris på eiendommen var kr. 125.000. von Koss foretok en rekke arbeider på eiendommen, og krevde fradrag for til

sammen kr. 8 692. Fradraget utgjør rett i underkant av 7% av kjøpesummen. Flertallet i Høyesterett finner ingen holdepunkter

”for å oppstille en særlig begrensning i rekkevidden av denne regel for det tilfelle at vedlikeholdsarbeid blir utført etter at eierskifte har funnet sted. En ny eier må derfor ha samme rett til fradrag som den tidligere eier ville hatt om vedlikeholdsarbeidet var blitt utført i hans eiertid.”

Vedlikeholdsgrensen blir da å fastlegges helt etter objektive kriterier.

Mindretallet, dommer Fougner, mener at eiendomsovergangen markerer et skatterettslig skille. Den nye eier skal lignede ut ifra sin eiertid, og ikke få fradrag for vedlikeholdelse på utbedring av mangler oppstått før hans eiertid. Han finner at ordlyden i loven ikke tilsier en så irrasjonell løsning som flertallet har konkludert med. Fougner anfører at etter et økonomisk synspunkt, kan arbeid som setter gjenstanden i den stand den engang i tiden har hatt på tidligere eiers hånd, likestilles med påkostninger.

I Lignings-ABC (2007/08 s. 1260) er det tilføyd at dette gjelder selv om det dårlige vedlikeholdet har påvirket kjøpesummen. Det er ikke nevnt at det eiendommen kan vedlikeholdes til den beste stand på en hver tidligere eieres hånd. Men dette må helt klart være gjeldende rett.

3.2.1 Egen bolig, og begrensninger i fradragsretten

Fordel ved at eier helt eller delvis bruker eiendom som egen bolig er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 7-1. Vedlikeholdskostnader er således ikke fradragsberettiget.

Som utgangspunkt er utleieinntekt fra egen bolig skattepliktig, jf. sktl. § 7-2 (1). Det er noen unntak fra dette som f. eks der hvor minst halvparten av boligen benyttes til egen bruk regnet etter utleieverdien. I skattepliktige leieinntekter kan vedlikeholdskostnader fradras. Det er en begrensning. Fradrag for vedlikeholdskostnader begrenses når eieren i løpet av ett eller flere av de forutgående fem årene har vært fritakslignet for boligen, jf. sktl. § 7-10.

Dersom bruken av boligen går fra å være skattefri til å bli skattepliktig, gis det kun fullt fradrag inntil kr 10.000,- det første året. Fradrag for overskytende beløp reduseres med 10 % for hvert år det ikke har vært skattepliktig utleieinntekt de siste fem årene, jf. sktl. § 7-10. Det er bare eiertiden til nåværende eier som legges til grunn.

Ved utleie av fritidseiendommer gis det ikke vedlikeholdsfradrag. Dette gjelder selv om skattyter har leieinntekter som blir skattlagt med 85% av det som er over kr.10 000,-,jf. § 7-2 tredje ledd. Dette gjelder ikke for utleiehytter og bedriftshytter som har et stadig skifte av brukere.

Dersom skattyter er skattlagt av eget vedlikeholdsarbeid, kan tilsvarende beløp trekkes i fra skattepliktig inntekt. Det er en forutsetning at vilkårene for fradrag for vedlikeholdskostnader er oppfylt.

3.2.2 Følger av uriktige/ufullstendige opplysninger om vedlikehold/påkostning

Skatteretten er en lovfestet forvaltningsrett hvor det er lite fritt skjønn. Den skiller seg fra alminnelig forvaltningsrett ved at det er ligningsloven og ikke forvaltningsloven som gjelder for ligningsvedtak. Ligningslovens saksbehandlingsregler ligner forvaltningslovens, men det er et markert skille da det i skattesaker er skattyter som har hovedansvaret for sakens opplysning, jf. lignl. § 4-1 flg. Som eksempel er skattyter pliktig til å levere avskrivningsskjema spesifisert for hvert driftsmiddel i saldogruppe e-i.

Skattyter har bevisbyrden. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Det å avgi uriktige/ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene vedrørende for eksempel påkostning/vedlikehold kan innebære en tilleggsskatt på inntil 60 prosent av unndratt beløp, jf. lign § 10-4 nr. 1.

I Utv. 2007 s 1351, fant retten at det var gitt uriktige opplysninger vedrørende påkostning/vedlikehold på en boligeiendom. Skattyter hadde ikke gitt ligningsmyndighetene tilstrekkelig informasjon. Han hadde ikke foretatt en vurdering av om arbeidene var å anse som vedlikehold eller påkostning. Skattyter fremstilte alle arbeidene som vedlikehold. I alle fall deler av arbeidene måtte etter retten syn, klart fremstå

som påkostninger også for skattyter. En eventuell usikkerhet omkring spørsmålet burde han da søkt å avklare. Dommen er anket.

4 Grensen mot nyanskaffelser, et unntak

Grensen mellom påkostning og vedlikehold og hvilke kriterier som avgjør hvor grensen skal settes, har mange likhetstrekk mellom vedlikehold og nyanskaffelse. Det må antas at de samme kriteriene kan få betydning for begge spørsmål. Hvilken vekt de forskjellige kriterier skal tillegges kan imidlertid variere. Spørsmålet blir satt på spissen når det ved en total rehabilitering benyttes bestanddeler fra det opprinnelige huset. Rettspraksis viser, at selv om det helt klart er slik at mange av enkeltpostene isolert sett kan betraktes som vedlikehold, gjør omfanget av arbeidene, til at det anses som et nytt bygg. Alle utgifter blir derav å anse som påkostninger. Dette er et unntak eller en begrensning fra regelen om fradrag for vedlikeholdskostnader på driftsmiddel.

I Lignings-ABC 2007/08 s. 1263 fremgår det at hvorvidt et arbeid på et formuesobjekt er så omfattende at det må anses som et nytt objekt, må vurderes i forhold til det som er igjen av det opprinnelige objektet. I denne vurderingen må det legges vekt på både fysiske, bygningstekniske og økonomiske betraktninger.

4.1 Rt. 1999 s. 1303, Christensen

For nærmere belyse avgrensingsproblematikken mellom vedlikehold/påkostelse og nybygg, og da spesielt hvilke kriterier som skal anvendes ved avgjørelsen, tar jeg for meg en sentral dom på området. I Rt. 1999 s. 1303 *Christensen*, var spørsmålet om en meget omfattende rehabilitering av bygning skulle bedømmes som vedlikehold og påkostning, eller om det i realiteten var anskaffet et nytt hus. Dommen er å betrakte som et prejudikat for hvilke momenter som er relevant å vektlegge i denne vurderingen. Med det hensyn at dommen ble avsagt under dissens. Det er ikke kun et spørsmål om hvilke kriterier som skal

legges til grunn, men også om de skal vektes likt. Høyesterett tar i dommen utgangspunkt i Aarbakke sitt eksempel :

”at en bygning eller et skip rives ned så langt at bare reisverk, respektive spant, står igjen, og at det så bygges opp et nytt hus eller et nytt skip på denne rammen” og slutter seg til hans formulering at når ”det gamle på denne måten bare er en mindre vesentlig del av den ferdige gjenstand, kan ingen del av utgiftene regnes som vedlikeholdsomkostninger”.

Kravet ”mindre vesentlig”, viser at det må stilles relativt små krav til hva som er igjen av det gamle huset. Det viser til et skjønn. Spørsmålet som må besvares er hvor stort det objektive avviket er.

Christensen hadde kjøpt en eiendom for å bruke den som næringseiendom, dels i egen næring, dels som utleieobjekt. Han foretok en omfattende rehabilitering av eiendommen og krevde fradrag for vedlikeholdsutgifter, jf. sktl § 44 første ledd bokstav b (= sktl. § 6-11). Han anvendte til dels gamle materialer ved gjenoppbyggingen. Bare et mindre beløp ble ført som aktiveringspliktige påkostninger. Spørsmålet Høyesterett skulle svare på var om eiendommen etter arbeidene, ikke lenger kunne karakteriseres som samme gjenstand. Dersom grensen for hva som kunne regnes som vedlikehold var overtrukket, ville Christensen tape sin rett til fradrag for alle kostnadene. Alle vedlikeholdsutgiftene ville da måtte bli å aktiveres som en del av husets inngangsverdi

Under behandlingen av Christensensaken i lagmannsretten, mente retten at huset fysisk sett neppe kunne sies å fremstå som en ny bygning. Ikke uvesentlige deler av tidligere bygg var brukt både innvendig og utvendig. Det var små rom, mange dører, gammel trapp m.m. I den økonomiske vurderingen fant lagmannsretten at det som var tilbake av opprinnelige materialer utgjorde en beskjeden del av totalverdien. Økonomisk sett måtte bygget regnes som nybygg, og bygningen hadde på kjøpstidspunktet tapt det vesentligste av sin økonomiske verdi. Lagmannsretten stadfestet byrettens dom og fant under tvil at bygningen måtte anses som et nybygg.

For Høyesterett anførte den ankende part Christensen, at både fysisk og bygningsteknisk fremsto bygningen som før ombyggingen. For lagmannsretten hadde han anført at godt over 50% av de gamle massene var intakt, i volum og vekt. Bygningen var ikke å anse som verdiløs selv om den var dårlig vedlikeholdt. Leieinntekter var angitt til kr. 80 000.

Høyesterett definerer vedlikehold som det ” å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand”. Førstvoterende uttaler:

” Når det skal tas stilling til om ”det gamle” bare utgjør en mindre vesentlig del av det ferdige huset, må det legges vekt på en fysisk og bygningsteknisk vurdering og på en økonomisk betraktning. Det er ikke i seg selv avgjørende i hvilken utstrekning huset etter rehabiliteringen fremtrer som en kopi av det opprinnelige, men også husets ytre preg og funksjoner vil kunne ha betydning. Avgjørelsen vil måtte bero på en helhetsvurdering.”

Dissenterende dommer mener at fradrag bør gis for de kostnadene som gjenspeiler vedlikehold, mens påbygning, modernisering og utvidelse må aktiveres. Han kan ikke se at loven påbyr en annen løsning. Videre anfører han at skatteloven ikke stiller et strengt krav om nødvendighet, og det må derfor i utgangspunktet være skattyter som velger tidspunktet samt omfang av vedlikeholdsarbeider.

Etter *Brenden* kan det ikke sies at det stilles et nødvendighetsvilkår. Det ville være vanskelig å anvende i praksis for mange utgifter vil være vanskelig å avgjøre om de er nødvendige eller ikke. Ligningsmyndighetene kan ikke overprøve skattyters valg når det gjelder strategi. Dersom skattyter velger en kostbar og økonomisk dårlig løsning kan han ikke nektes fradrag av den grunn. Til og med kostnader som ikke leder til inntekt vil være fradragsberettiget når vilkårene ellers er oppfylt.

Det kan allikevel hevdes at det for vedlikeholdsutgifter kan oppstilles et nødvendighetskriterium. Utgiften må inngå som et ledd i å oppfylle et vedlikeholdsbehov.

Høyesterett i Christensen først og fremst vekt på en fysisk/bygningsteknisk og økonomisk vurdering Uttalelsen om at bygningens ytre preg og funksjon også vil ha betydning, kan

forstås som om dette ikke skal vektlegges like tungt som de to andre. Høyesterett uttaler at ”Det er ikke i seg selv avgjørende i hvilken utstrekning huset etter rehabiliteringen fremtrer som en kopi av det opprinnelige.”

4.2 Fysisk og bygningstekniske kriterier

Etter de fysiske og bygningstekniske kriterier vil det avgjørende være om bygningens opprinnelige tilstand er bevart. En vurdering er om bygningen fremtrer etter de utførte arbeidene, slik den gjorde tidligere. I denne vurderingen trekkes også inn hvor stor andel av de tidligere bygningsdeler som er i behold.

Høyesterett går i Christensen detaljert igjennom hvilke bygningsdeler som er beholdt. Rent objektivt sett er størstedelen av reisverket og grunnmuren var bevart. Men Høyesterett finner at de andre bevarte delene bare utgjøre en beskjedne andel, og at det i realiteten er oppført et nytt hus på den tidligere rammen. Etter de fysiske og bygningstekniske kriterier er det således et nytt bygg.

Lervik Reker AS hadde kjøpt brukte maskiner som ble satt sammen i en ny rekefabrikk, Utv-2002-477. Selskapet krevde fradrag for utgifter til å bevare de brukte maskinenes opprinnelige tilstand, ikke bare den tilstand de var i da de ble kjøpt, jf. von Koss. Det var foretatt en rehabilitering av gamle maskiner, og maskinene hadde ikke endret karakter. Det var bare slitasjedelene som var byttet ut. Staten anførte at forholdene skilte seg fra von Koss dommen, da det her var snakk om oppbygging av et nytt driftsmiddel. Spørsmålet retten skulle besvare var om man stod ovenfor et nytt varig driftsmiddel eller vedlikehold av et gammelt driftsmiddel. Det er i realiteten samme problemstilling som i Christensensaken. Dersom det er å anse som en nyanskaffelse vil alle utgifter bli å aktiverer som anskaffelseskostnader.

Lagmannsretten vurderte anlegget slik at det var tale om en samlet nyinvestering satt sammen av brukte og nye deler. Dette synspunkt mente retten var også i samsvar med et

brev i brev til ligningsmyndighetene hvor saksøker hadde uttalt, at nytt og brukt ble montert sammen til en fabrikk på seks maskiner.

Det er de fysiske og bygningstekniske kriteriene retten legger vekt på. De bemerker videre at det ikke tillegges særlig betydning at maskinene kostpris var ca kr. 700-800.000.-, mens de utgiftsførte beløp utgjorde kr. 1.500.000,-. Retten foretar ingen videre helhetsvurdering.

I Utv-2006-1109 fant retten at grensen for nyanskaffelse ikke var overskredet. Fysisk og bygningsteknisk fremsto bygget ikke som et nytt bygg, men et godt vedlikeholdt gammelt bygg. Bygningens ytre preg og funksjoner tilsa også at det ikke var tale om et nybygg. Etter en helhetsvurdering finner retten å legge størst vekt på de fysiske og bygningstekniske momenter. Støtte for dette finner retten i Skattelovkommentaren for 2003/2004 under § 6-11 pkt. 1.4.3. og Jan Syvertsen i Revisjon og Regnskap 1996 s. 122

4.3 Økonomiske kriterier

Dersom man kun hadde lagt vekt på fysisk- og bygningstekniske kriterier, ville alle arbeider som går ut over det å bevare bygningen slik den engang var, bli å karakterisere som påkostning.

Dersom man utelukkende la til grunn et verdikriterie, ville det avgjørende være om arbeidene hadde ført til en verdiøkning. Men dersom de arbeider som utføres er å anse som vedlikeholdsarbeider, antas det ikke å være noen kostnadmessige begrensninger. I prinsippet vil det derfor ikke ha noen betydning for spørsmålet om fradragrett at kostnadene er store fordi arbeidene for eksempel skal utføres i gammel stil. Økonomiske vurderinger av hvor vidt det er mer lønnsomt å bygge nytt enn å restaurere, er ikke avgjørende for adgangen til fradrag for vedlikehold. Restaurering innebærer som regel et fordyrende arbeid, fordi det må tas flere hensyn for å bevare det gamle preget av bygningen. Rettspraksis viser at fradrag har blitt godkjent selv ved meget høye vedlikeholdskostnader ved restaureringsarbeider.

Det heller ikke slik at det er avgjørende at det ville vært rimeligere å bygge tilsvarende hus nytt. Men det at et fullstendig nybygg sannsynligvis ville vært en rimeligere løsning, kan tjene som støtte dersom retten på annet grunnlag finner at huset må anses som nytt.

Imidlertid tilsier praksis at dersom kostnadene er store er dette et moment i vurderingen av om bygningen har mistet det vesentligste av sin økonomiske verdi. I Utv-1995-765, anfører lagmannsretten ”At huset har mistet det vesentligste av sin verdi understrekes også av reparasjonskostnadene som var betydelige”.

I mange tilfeller er det dog slik at formuesobjektet ikke kan føres tilbake til opprinnelig stand ved benyttelse av samme slags materialer. Det er ofte heller ikke hensiktsmessig. Etter fast praksis er det derfor slik at det kan kreves fradrag selv om man avbøter den verdiforringelse som har skjedd på annen måte. I slike tilfeller legges det ofte vekt på økonomiske kriterier. I Finans- og tolldepartementet sin uttalelse i utv. 1975 s. 586, er det bl. a. uttalt at der hvor et hus blir reparert med bedre og dyrere materialer enn det som opprinnelig var brukt, blir vedlikeholdsfradraget begrenset til hva det ville kostet å reparere med samme slags materialer som var benyttet tidligere.

Dette er nå fast praksis, og blir uttrykkelig behandlet i Lignings-ABC s. 1261 pkt. 5.3. Det er en forutsetning at det er et behov for vedlikehold.

Hvilket utgangspunkt er det rette for vurderingen av ”mistet det vesentligste av sin verdi”? Premissene for vurderingen er ikke klarlagt. Christensen anførte at huset ikke kunne anses å ha tapt sin verdi da han kjøpte eiendommen. Den tidligere eier hadde kr. 50 000 i årlige leieinntekter, og ifølge takst kunne dette beløpet vært øket til kr. 80 000. Høyesterett fant ikke grunn til å gå inn i denne problemstillingen.

I Utv-2006-1109 var de totale kostnader kr. 3.322.983,-, herav 521.403 som påkostningsutgifter. Takst før arbeider ble påbegynt var anslått til kr. 700.000,-, men i denne grunnverdien var det gjort fradrag for slit og elde. Teknisk verdi for gjenstående bygningsdeler ble derfor oppjustert til kr. 1.400.000,-. Retten tok videre i betraktning at av totalkostnadene besto nesten halvparten av arbeidspenger og merverdiavgift. Kostnadene til oppussing og rehabilitering utgjorde dermed under det dobbelte av gjenværende verdier. Retten fant imidlertid likevel at beløpsmessig var kostnadene så store i forhold til gjenværende verdier, at de trakk i retning av nytt bygg.

Dersom huset må anses å ha gått fullstendig til grunn, og derav har mistet det vesentligste av sin økonomiske verdi, vil det generelt være tale om en nyanskaffelse uttaler lagmannsretten i Utv-1995-765, *Hauan*. At kommunen hadde ansett reparasjonene som et rehabiliteringsarbeid og gitt et rehabiliteringslån kunne ikke få skattemessig betydning uttaler retten. Bygget ble ansett å ha mistet det vesentligste av sin verdi og fremsto som en nyanskaffelse.

I Utv-2004-681 bemerker lagmannsretten at selv om omsetningsverdien er doblet, er dette ikke tilstrekkelig i seg selv for å hevde at oppussingen utgjør den vesentligste del av leiligheten. Dette er et vurderingstema som Høyesterett i Christensen ikke tar opp.

Lagmannsretten bemerker i Utv-2002-477, at pillemaskinene anskaffelseskostnader var halvparten av de utgiftsførte vedlikeholdskostnader, men dette ble ikke tillagt særlig betydning.

4.3.1 Hvilke kostnader skal tas med i vurderingen?

I Christensen finner Høyesterett at også ut fra en økonomisk betraktning, utgjør de bygningsdeler som er i behold en mindre vesentlig del av bygget. De tar kjøpesummen og holder opp mot de samlede omkostningene. Dette kan vel strengt tatt ikke sies å være sammenlignbare størrelser. I kjøpesummen er det normalt gjort fradrag for slit og elde. Det fradraget som er gjort i grunnverdien pga. forsømt vedlikehold, skulle tilsi at de bygningsdelene som er i behold fikk oppjustert sin verdi. Dersom det skal gjøres en slik sammenligning burde man brukt teknisk verdi for gjenstående bygningsdeler også. Et annet moment er at totalkostnadene også innehar et betydelig element av utgifter til arbeidstimer som ikke automatisk vil tilfører bygget verdi. Det samme gjelder for påløpt merverdiavgift. Det er vanlig å anslå det dobbelt så dyrt å vedlikeholde et gammelt bygg som å bygge nytt. Dette er relevant å ta i betraktning da det nettopp i vedlikeholdsbegrepet ligger å sette gjenstanden tilbake i sin opprinnelige stand.

Foruten fradrag for verdien av tomten, vil også de skjulte skadene, dersom de var kjent på kjøpstidspunktet, trolig ha påvirket grunnverdien. Kostprisen ville blitt redusert.

I Christensendommen ble en ankende part ble ikke idømt saksomkostninger, og F. Zimmer mener dette innebærer at det var tvil om kriteriet ”en mindre vesentlig del”. Han mener det innebærer at det ikke er et nybygg straks kostnadene utgjør mer enn 50% av byggets totale verdi, jf. Høyesterettsdommer i skattesaker i 1999 (skatterett 2000) s. 341.

I en senere lagmannsrettsdom ser ut til å bekrefte dette, jf Utv-2004-681. Utgiftene det krevdes fradrag for, utgjorde ca. to tredjedeler av den opprinnelige verdi. I Christensendommen ble utgiftene ca. tre ganger førverdi. Lagmannsretten finner at oppussingen ikke utgjør den vesentligste del av leiligheten. Avgjørelsen bød ikke på tvil. Sakens fakta var som følger. Saksøker startet oppussing av en bygård på 1980-tallet. Én og én leilighet ble pusset opp over en 20 års periode. Av praktiske hensyn ble kjellerleiligheten benyttet som lagerplass for materialer og annet i tilknytning til oppussingen av de andre leilighetene i bygården. Kjellerleiligheten ble så rehabilitert til slutt. Den gjennomgikk en omfattende rehabilitering. Hele det elektriske anlegget samt all rørinstallasjon var skiftet. Det var et nytt bad, kjøkken og WC, taket var foret ned, det var nytt panel på veggene, nye innvendige dører og flis med varmekabler på alle gulv. Det ble ikke krevet fradrag for kostnader til varmekabler og boblekar. Alle innvendige vegger og vinduer var beholdt.

Verdien før rehabiliteringen var anslått til mellom kr 350.000 – 600.000 mens den etter var vurdert til kr 1.350.000,-. Saksøker krevde fradrag for vedlikeholdskostnader på til sammen kr 364.822,-. Trondheim ligningsnemnd godtok ikke krav om fradrag for vedlikeholdskostnader. Leiligheten hadde etter nemndas mening gjennomgått en så omfattende rehabilitering at den i realiteten fremstod som en ny leilighet. Overligningsnemnda stadfestet ligningsnemndas vedtak, og begrunnet dette med at leiligheten hadde midlertidig blitt brukt som lagerplass mens resten av gården ble rehabilitert. I den 20 års perioden som leiligheten fungerte som lagringsplass hadde arealet endret karakter. Gjenoppbygging til leilighet innebar derfor en nyanskaffelse og ingen

fradragsrett. Subsidiært var rehabiliteringen så omfattende at leiligheten framsto som en ny formuesgjenstand.

Saksøker anførte at den midlertidige endringen av bruken, var et ledd i vedlikeholdet av eiendommen som sådan. Leiligheten ble brukt som lagringsplass for materialer under oppussingen av de øvrige leilighetene. Selv om leiligheten ble brukt som lagringsplass, var det ingen tvil om at lokalene var en leilighet.

Lagmannsretten finner støtte for sitt syn i juridisk teori og Christensendommen. De anfører at det er av vesentlig betydning at leilighetens opprinnelige struktur og bærende elementer er beholdt.

4.4 Funksjonelle kriterier

Det er ikke prinsipielt avklart hva som er det avgjørende vurderingstema når det gjelder de funksjonelle kriterier. Er det avgjørende om bygningen har fått tilført andre funksjoner enn den tidligere hadde, eller om den fysiske er blitt en annen enn før? Dersom bygningen er tilført noe nytt i fysisk forstand, men disse arbeidene er nødvendige for at bygningen skal kunne brukes som før, vil dette bli å betrakte som vedlikehold etter funksjonelle kriterier. I PSK-19920302-D, var det spørsmål om en beskyttelsesvegg (bølgebryter) kunne fradras som vedlikehold eller om den var å anse som en påkostning. Som følge av at havbunnen sank på Ekofiskfeltet, ble det nødvendig å heve plattformene. En av installasjonene var det ikke mulig å heve ved oppjekking, og det ble derfor bygget en bølgebryter rundt denne for å beskytte den. Den eneste tekniske funksjonen bølgebryteren hadde var å beskytte mot bølger. Kostnadene hadde ikke gitt feltet lengre levetid, oppjekking hadde ikke øket produksjonen eller på andre måter bedret egenskapene ved installasjonen. Plattformen hadde ikke fått bedret sine funksjonelle egenskaper i forhold til utgangspunktet. Oljeskattenemnda fant at kostnadene ved oppjekking som kompenserte for den innsynkning som allerede hadde skjedd, måtte anses som vedlikehold. Men den ytterligere oppjekking var aktiveringspliktig påkostning. Bølgebryteren ble ansett å være et selvstendig driftsmiddel. Oljeskattenemnda kom til at det var de fysiske kriteriene som var avgjørende i denne vurderingen, og at bølgebryteren som var fysisk adskilt fra plattformen,

ble å anse som et selvstendig driftsmiddel. Utgiftene måtte aktiveres og avskrives. Dette vedtaket ble anket.

Klagenemnda for oljeskatt fant at det ikke hadde avgjørende betydning at bølgebryteren ikke var fysisk forbundet med installasjonen. Det var lite naturlig å betrakte den som et eget selvstendig driftsmiddel. Klagenemnda anførte videre at når et eksisterende driftsmiddel må ombygges eller forandres fordi man har undervurdert de påkjenninger som det vil bli utsatt for, vil det foreligge full aktiveringsplikt også for den del av omkostningen som man ville ha spart, om driftsmidlet helt fra først av hadde vært bygget for å tåle påkjenningen. De uttaler: ”Det kan ikke gjøre noen forskjell om ombyggingen skjer like etter at driftsmidlet var anskaffet eller ble bygget, eller om det skjer på et senere tidspunkt.” Plattformene var ferdigstilt midt i 1970-årene, og i 1984 ble man oppmerksom på at det var i ferd med å skje innsynkning i havbunnen.

I Christensen-dommen blir de funksjonelle kriteriene ikke drøftet. Det nevnes kun at de vil kunne ha betydning. Når både de fysiske og økonomiske kriteriene trakk i retning av nybygg, var det således ikke nødvendig for retten å vurdere de funksjonelle kriterier. Staten hadde anført at det gamle bygget i funksjonell forstand utgjorde en mindre vesentlig del av det nye bygget. Både loftet og store deler av annen etasje var ominnredet til leilighet, og at kjelleren var utbygd til lagerrom. Christensen anførte at det funksjonelt var samme bygning, da den tidligere også hadde vært benyttet som kombinert bolig- og forretningseiendom. Høyesterett gikk som tidligere nevnt ikke inn i denne vurderingen.

I Utv-681 anførte staten at en leilighet som var blitt brukt som anleggsplass i 20 år, hadde endret karakter til en annen formuesgjenstand. Gjenoppbyggingen til leilighet innebar derfor en nyanskaffelse. Skattyter hadde av rent praktiske årsaker, anvendt leiligheten til lagerlokale, mens han foretok oppussing av de øvrige leilighetene i bygården. Han hadde ikke midler til å pusse opp alle leilighetene på en gang, og prosjektet stakk derfor ut i tid.

Lagmannsretten bemerker at det fremstår som en fornuftig løsning å benytte kjellerleiligheten som lagerlokale. Tidsforløpet kunne ikke i seg selv innebære at arealene hadde endret karakter fra leilighet til en annen formuesgjenstand. Det var ingen opplysninger som tilsa at skattyter hadde hatt andre planer eller ønsker om en annen varig bruk av arealet enn til boligformål. Det var heller ikke noen tvil om at selv etter 20 år som lagerlokale, var det fortsatt en gammel leilighet. Den midlertidige endring i bruken av leiligheten betydde ikke at leiligheten hadde endret funksjon.

Er en bygnings funksjon endret dersom skattyter selv flytter inn i boligen etter at arbeidene er utført? I Utv-2006-1109. ble en omfattende rehabilitering av eiendom ikke ansett som nyanskaffelse. Eiendommen besto av et bolighus og et uthus. Bolighuset hadde tidligere vært utleid. Utvendig hadde huset vært vedlikeholdt tidligere, men innvendig hadde leieboerne stått for dette, og vedlikeholdet her hadde derfor stort sett bestått i maling. Skattyter ønsket å gjennomføre det vedlikeholdet som var blitt forsømt gjennom utleieperioden, før han selv tok boligen i bruk. Formålet med utgiftene var ikke i å skape inntekt, men ta igjen utsatte vedlikeholdsutgifter. Utgiftene har tilknytning til tidligere opparbeidet inntekt. Oppofrelse kan muligens referere seg til en mulig inntekt en gang i fremtiden.

Staten anførte at det hadde skjedd en funksjonell endring. Skattyter hadde tatt boligen i bruk selv, og boligen hadde således endret funksjon. Etter rettens syn måtte det være arbeidene som gav huset en ny funksjon. I sakens forbindelse ville det være å innrede til leiligheter eller næringslokale. Det at skattyter valgte å ta boligen i bruk selv var ikke relevant. Huset ville fortsatt ha samme funksjon som boligeiendom.

I samme sak under sin vurdering av det fysiske og bygningstekniske, bemerker retten at selv om den innvendige planløsning var noe endret, vil dette ikke endre rettens inntrykk av at huset fremstod som et godt vedlikeholdt gammelt bygg.

I Utv-2006-71 sier retten at selv om kjøkken og bad er flyttet, må det avgjørende være at huset fortsatt har funksjon som bolig. Boligen hadde endog fått en ny funksjon gjennom hybelleilighet i underetasjen. Retten fant at dette ikke var avgjørende i totalvurderingen.

Praksis viser at når det gjelder utskifting av anlegg som ikke kan gjenanskaffes, godkjennes utskifting til mer moderne utstyr. Det avgjørende her er ikke om den nye gjenstanden har flere og andre funksjoner, eller om den vil ha en høyere verdi enn den som ble byttet ut. Såfremt gjenstanden har samme relative standard som den gamle, vil fradragretten være i behold. Lignings-ABC s 1261 sier at dersom samme standard som tidligere benyttes (lav, middels, høy), skal hele kostnaden regnes som vedlikehold.

4.5 Objektive kriterier

Kan det tas med et subjektivt element ved vurderingen? Subsidiært påberopte Christensen at rehabiliteringen ble overraskende omfattende fordi skadene var skjult. Han formål var å foreta betydelig mer beskjedne rehabiliteringsarbeider enn det som ble resultatet. Under rehabiliteringen ble det oppdaget omfattende råteskader og soppskader. Hensynet til forutsigbarhet for skatteyter måtte tale for fradragrett. Høyesterett var ikke enig i dette. Vurderingen måtte skje etter objektive kriterier. Det kunne ikke i vurderingen tas i betraktning at skatteyers formål var å foreta en mye mer beskjeden reovering. Det kunne heller ikke legges vekt på at vedlikeholdet hadde vært forsømt i en årrekke. Dissenterende dommer er ikke enig i dette synspunktet. Han begrunner sitt syn med at dersom Christensen hadde foretatt arbeidet i to omganger, først vedlikeholdsarbeidene for siden å foreta modernisering, utvidelse og påbygning, så ville man åpenbart ha godtatt fradrag etter loven.

I Utv 1995 s. 765, *Hauan* legger lagmannsretten en objektiv vurdering til grunn. De uttaler at selv om reparasjonsarbeidene strengt tatt ikke behøvde å være så omfattende, kan det ikke ha noen betydning at de faktisk ble det basert på hva som var bygningsmessig forsvarlig. Det avgjørende måtte være hva som faktisk var blitt utført. Hauan's oppfatning av arbeidenes omfang før disse ble satt i gang kunne ikke få noen betydning. Lagmannsretten uttaler også at det ved vurderingen av husets verdi før reparasjonene, skal den faktiske verdi legges til grunn, ikke Hauan's forventninger om denne. Det legges således til grunn en objektiv vurdering, selv om dette ikke uttales konkret.

4.6 Oppsummering

Oppsummert trekker et flertall av kildene i retning av at vurderingen av grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse, i utgangspunktet bygger på bygningstekniske og fysiske kriterier samt økonomiske kriterier. Det skal foretas en helhetsvurdering. Vurderingen innebærer anvendelse av skjønn. Vurderingen skal skje etter objektive kriterier.

Dommer i etterkant av Christensen-dommen, synes alle å ta utgangspunkt i disse kriterier. Det er noe forskjellig praksis på hvordan man vurderer de økonomiske kriterier. Dette har å gjøre med hvilket utgangspunkt man bruker, og hva det sammenlignes med.

De funksjonelle kriterier vil kun være et supplement i vurderingen. I Utv-2006-1109, finner retten at det kan være grunn til å vekte det fysiske og bygningstekniske tyngre enn det økonomiske og det ytre preg og funksjoner.

I Utv-2006-71 sier retten at selv om kjøkken og bad er flyttet, må det avgjørende være at huset fortsatt har funksjon som bolig.

Lignings-ABC (2007/08 s 1263) anviser at det ved vurderingen av hvor mye som er igjen av det opprinnelige objekt, må legges vekt på både fysiske, bygningstekniske og økonomiske betraktninger. De funksjonelle kriterier nevnes ikke. Fradrag vil kunne nektes selv om et formuesobjekt etter arbeidene er lik det opprinnelige.

Det synes å fremgå av underrettspraksis på området at avgjørelsene går i retning av å gi skattyter fradrag, selv ved omfattende rehabiliteringer. I enkelte dommer legger retten til grunn at ved svært kostnadskrevenende og omfattende rehabiliteringer, har ligningsmyndighetene andre alternativer, jf Utv-2006-1109. De kan nekte fradrag med grunnlag i at det er påkostninger og ikke vedlikehold. Nettopp fordi virkningene av det å falle over på den ene siden er så store for skattyter, bør grensen være klar og entydig.

5 Avskrivninger

5.1 Innledning

Motstykket til direkte fradrag er aktiveringsplikt. Dersom det er snakk om en varig og betydelig verdi vil aktiveringsplikt inntre. Det må presiseres i denne sammenheng at det i utgangspunktet gis fradrag for både vedlikeholdskostnader og avskrivninger. Så lenge vilkårene for begge fradragene er oppfylt. Generelle vilkår for avskrivninger er tidligere behandlet i pkt. 2.1.7. I dette kapittel ser jeg på og hvordan forarbeider og rettspraksis har satt grensene for hvilke bygg som kan avskrives og hvordan kombinerte bygg skal behandles. Samt hvilke kriterier som blir lagt til grunn ved denne vurderingen.

Fradraget blir fastsatt etter gjenstandens antatte forringelse ved slit og elde. På 20 tallet var for eksempel avskrivningsprosenten 1-3 på bygninger av stein og betong, og 3-5 prosent for bygninger av tre. I dag er satsen for forretningsbygg 2 prosent jf. sktl. § 14-43.

5.2 Avskrivningsfradrag for alle betydelige driftsmidler

Skatteloven av 1911 fastslo, at med unntak av boliger, kom avskrivninger for verdiforringelse av alle betydelige og varige driftsmidler til fradrag. Da det ble innført konjunkturavskrivninger i 1921 ble forretningsbygg unntatt fra den nye avskrivningsadgangen. Ordinær avskrivning ved slit og foreldelse var fortsatt mulig. Det kan bemerkes at det uttales at kombinerte bygg skulle avskrives forholdsmessig. I dag skal bygget bedømmes under ett på grunnlag av leieverdien for de forskjellige delene, jf. sktl. § 14-41 andre ledd. Det samme gjelder andre driftsmidler. Dersom en datamaskin brukes både i produksjon og til kontorarbeid, er det den vesentligste bruken som skal legges til grunn ved valg av saldogruppe.

I skatteloven av 1882 var det ingen spesiell bestemmelse om fradrag ved verdireduksjon. Spørsmålet måtte avgjøres etter den alminnelige regel om fradrag som var temmelig lik sktl. § 6-1. Første gang Høyesterett behandlet spørsmålet ble resultatet at det

ikke forelå fradragrett for avskrivninger, jf. Rt. 1894 s. 753, men Høyesterett endret standpunkt i Rt. 1902 s. 684 og kom til at den alminnelige regel om fradrag også hjemlet avskrivningsfradrag. I forarbeider til den nye byskatteloven av 1911 uttales det at våningshus ikke anses som et driftsmiddel som verdiforringes ved slit eller elde. Vanlig vedlikehold vil kunne hindre verdiforringelsen. Det sies videre at verdistigningen på slike bygninger, både i byene og utenfor, vil være så høy at den verdiforringelse som tapes ved elde, vil oppveies, jf skattelovkomitéens innstilling, SKI 1904 s. 126.

I *Continental 1* fant Høyesterett at dersom hoteller skulle være unntatt, måtte dette fremgå klart av lovteksten. Dommen tar ikke opp til behandling om også boligeiendommer kunne avskrives. Høyesterett tiltrer begrunnelsen til dissenterende medlem av byretten, hvis begrunnelsen på mange måter åpner opp for at avskrivningsretten i prinsippet også kunne gjelde for boligeiendommer. Førstvoterende i byretten anfører at loven unntar verken hoteller eller boligeiendommer. Det anføres videre at det vil være unaturlig å skille, særlig når begrepet ”vaaningshuse” ble definert av ligningsmyndighetene, som ethvert hus ment som varig oppholdsrom for mennesker, så som leiegårder, pensjonater, hoteller, bankbygninger, forsamlingslokaler og skoler.

men etterfølgende rettspraksis tok en annen retning. Slik førstvoterende ser det, vil rett til avskrivning ene og alene komme an på, om bygningen anses å falle inn under betegnelsen driftsmiddel eller ikke. Han anser det ikke avgjørende at bygningen, ikke hadde tapt verdi i det aktuelle inntektsåret. Verdistingen kan ikke komme i betraktning ved bedømmelsen av selve bygningens økonomiske betydning som driftsmiddel.

Dagens system med saldoavskrivninger, innført ved lov 29. mai 1981 nr. 29, beholdt skillet mellom bygg og anlegg og forretningseiendommer m.m. Men i 1984 ble hoteller, losjihus, bevertningssteder m.v. flyttet fra gruppen ”forretningsbygg” til ”bygg og anlegg”. Det gis ingen begrunnelse for dette. Det ble ikke foretatt en utredning i spørsmålet om enkelte grupper av bygg bør henføres til en annen avskrivningsgruppe. Det eneste som sies er at det ikke var aktuelt med ”en felles avskrivningssats for samtlige bygg fordi forventet levetid og verdiutvikling antas å være nokså varierende for de forskjellige bygg”.

5.3 Unntak for boligeiendommer

Forretningseiendommer er avskrivbare, mens boligeiendommer enten de har form av eneboliger, rekkehus, selveierleiligheter, eller leiegårder ikke kan avskrives. Dette gjelder uansett hvem som står som eier, det være seg aksjeselskap, borettslag eller privat person. Forarbeidene til SKI 1904 (s 126) uttaler at ”vaaningshus” kan gjennom vedlikehold opprettholde sin verdi, og en årlig avskrivningsprosent ville bli ubetydelig. De vil ha en verdistigning p.g.a. konjunktoren og markedsutviklingen, som ville oppveie verdiforringelsen som skjedde gjennom elde og utidsmessighet. Det uttales også at fradraget skulle gjelde for industrielle anlegg, skip, maskiner og lignende, men ikke ”vaaningshuse, under hvilken betegnelse i denne forbindelse maa antages ogsaa bygninger som benyttes til hotelldrift”.

Dette kan fremstå som noe urimelig. Men Høyesterett sine avgjørelser i Rt. 1937 s. 271 *Hazeland* og Rt. 1938 s 707 *AS Bogstadveien 15*. er rettstilstanden allikevel klar. En kuriositet i denne sammenheng er *Hazeland* var en av dommerne som avgjorde at forretningsgårder som ble utleid kunne avskrives, jf. *Wattdommen*.

I *Hazeland* fant flertallet gjennom en ikke helt umiddelbar slutning, at loven ved ikke å gjøre unntak for leiegårder, hadde utelatt disse fra avskrivningsretten. En leiegård til beboelse kunne derfor ikke anses som et driftsmiddel av sådan art som forretningsgårder og hoteller. Flertallet i byretten, som hadde kommet til samme resultat, så også hen til sammenhengen i reglene. Reglene var slik at eier av en leiegård til beboelse, kunne etter ti års eiertid selge gården skattefritt, mens gevinsten ved salg av en forretningsgård ville være skattepliktig. Dette ble endret i 1974, og gevinster ved salg ble nå skattepliktige uansett eiertid og ervervshensikt. Men praksis angående avskrivning for leiegårder til beboelse er ikke endret.

Den dissenterende dommer i *Hazeland* anser derimot at:

”det er likefrem begrepsstridig å sondre mellem bortleie av en forretningsgård og bortleie av en større moderne leiegård til beboelse”.

Mindretallet finner støtte for sitt standpunkt i *Continentaldommen* og *Wattdommen*.

5.4 Unntak for visse typer boliger

I utgangspunktet vil alle slags boligbygg, herunder pendlerbolig, fritidsbolig, leiegårder, våningshus, kårboliger og forpakterbolig på gårdsbruk være unntatt avskrivning. Men i rettspraksis er det utviklet et unntak for arbeider- og funksjonærboliger. Etter ikke helt avklarte vilkår er slike boliger avskrivbare.

De må ha en så nær tilknytning til bedriftens virksomhet, at de naturlig kan likestilles med egentlige driftsbygninger, jf. Rt 1972 s. 874 *Viking-Askim*. Det er også en betingelse at bygningene er utsatt for særlig verdiforringelse dersom bedriften legges ned, jf. Rt- 1923 s. 96 *Sulitjelma*. (Avskrivninger ble godtatt i *Sulitjelma*, men nektet i *Viking-Askim*).

I Rt. 1998 s 811 *Smuk*, fikk en reineier gjøre fradrag for avskrivninger på en reingjeterhytte. Hytta ble brukt av Smuk selv og hans familie i forbindelse med reingjeting ca 10 uker i året.

I utgangspunktet skulle man tro at Smuk sin hytte ville falle inn under boliginntaket, men flertallet fant med støtte i Løvenskiold-dommen (Rt 1975 s. 60), og etter en analyse av de spesielle forhold innen reindriften, at hytta måtte regnes som et avskrivbart driftsmiddel. Mindretallet anså at hytta kunne opprettholde sin verdi gjennom ordinært vedlikehold. Den fremsto som et ”ordinært hyttebygg som verken ut fra bruk, standard beliggenhet eller omsettelighet forringes i verdi dersom den gis ordinært vedlikehold.” Det er disse kriteriene som er anvendt i tidligere avgjørelser av Høyesterett som har begrunnet boliginntaket. Men etter gjeldende rett og ligningspraksis er gjeterhytter som er oppsatt i naturlig tilknytning til beiteområdene, og som hovedsakelig benyttes under gjetingen, avskrivbare driftsmidler i samme saldogruppe som bygg og anlegg.

5.5 Kombinerte bygg, Bakke Bro

Dagens rettstilstand innebærer at en må skille mellom boligeiendommer , forretningsseiendommer og hoteller, og fastslå hvordan kombinerte bygg skal behandles.

Ved kombinerte bygg er det leieverdien som skal legges til grunn, jfr. sktl. § 14-41 2. ledd. Dersom leieverdien på boligdelen ikke overstiger leieverdien på den delen som leies ut til annet bruk, kan eiendommen i sin helhet avskrives. Leienivået på forretningslokaler er ofte høyere enn for lokaler som benyttes til bolig, og det kan derfor lett bli slik at hele eiendommen blir avskrivbar selv om det meste av bygningen brukes til boligformål.

Når hele eiendommen er utleid er som utgangspunkt alle driftskostnader fradragsberettiget. Dersom eiendommen er delvis utleid blir kun de utgiftene som kan henføres til den utleide delen fradragsberettiget. Dersom kostnaden ikke kan henføres til spesielle deler, blir den å fordele i forhold til leieverdien. Dette skiller seg fra regelen om avskrivning ved kombinert forretningseiendom /boligeiendom. I såkalte kombinerte bygg er det slik at dersom 50% av den samlede utleieverdi av bygget henføres til utleid boligdel, kan ingen deler av bygningen avskrives.

I Rt. 2005 s. 306 *Bakke Bro Bryggen* var spørsmålet om undervisningslokaler og helsestudiodrift kunne klassifiseres under betegnelsen bygg og anlegg, jf. sktl. § 14-41 (h). Skatteyder foretok en omklassifisering av eiendommene da nye leietakere var kommet til. Dette innebar en høyere avskrivningsprosent for hele bygget. Lagmannsretten var ikke enig med skattyter om at det var bruken av lokalene som var avgjørende, men fremhevet bygningens art, beliggenhet og fleksibilitet. Til dette bemerket Høyesterett at et slikt tilleggsmoment unødvendig kompliserer reglene, og

”at det er aktivitetene som skal være avgjørende for byggets kategorisering i forhold til avskrivningsreglene,” jf. avsnitt (48).

Høyesterett sier at man er inne på et område der enkelhet og forutberegnelighet bør tilstrebes, noe lovgiver også har fremhevet. Skattyter mente at begrepet forretningsbygg måtte tolkes innskrenkende i tvilstilfeller fordi det var en unntaksbestemmelse som ga lavere avskrivning enn ”bygg og anlegg m.v”. Utleie til kontorer og butikker gir mindre slitasje enn undervisningsvirksomhet og treningsaktiviteter, og det avgjørende måtte være

at disse virksomhetene hadde det til felles med hotellvirksomhet at det var et stadig og hyppig skifte av brukere.

Høyesterett uttaler at en ren lovforklaring rekker ikke langt, og går derfor til å se på utviklingen av avskrivningsreglene over tid, og finner at med bakgrunn i lovhistorikken skal "forretningsbygg" forstås vidt. Videre skal "bygg og anlegg" defineres med utgangspunkt i produksjon- og anleggsvirksomhet, og "hoteller m.v." med utgangspunkt i overnattings- og serveringssteder m.v. Høyesterett fant at undervisning og helsestudio var former for tjenesteyting som klart falt inn under gruppen forretningsbygg. Høyesterett fant ikke å legge vekt på den forhøyede verdireduksjonen ved at mange og stadige nye brukere førte til økt slitasje. Dette kunne kompenseres gjennom ordinært vedlikehold.

5.5.1 Realisasjon, virkning ved gevinstberegning

Gevinst ved realisasjon er som hovedregel en skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1, 2. ledd og sktl. § 5-30, 1. ledd m.m. Det er gjort begrensninger i skatteplikten ved realisasjon av blant annet boligeiendom, samt innbo og løsøre utenfor virksomhet, jf. sktl. § 9-3, 1. og 2. ledd. Dette er særregler. Hovedregelen er at all gevinst er skattepliktig.

Ved realisasjon av forretningsseiendom som tidligere har vært avskrevet, vil inngangsverdien minus avskrevet beløp legges til grunn ved gevinst/tapsberegningen. En eiendom kjøpes for kr. 5 mill. Noen år senere er den nedskrevet til kr. 3 mill. Den selges for kr. 4,5 mill. Den skattepliktige gevinst blir på kr. 1.5 mill. Inngangsverdien blir i realiteten lik det eiendommen er nedskrevet til. Begrunnelsen for dette er at det ikke skal gis fradrag to ganger for samme utgift. Avskrivninger har skattyter allerede fått fradrag for og disse fradrag må derfor redusere inngangsverdien ved gevinstbeskattningen.

Ved salg av boligeiendommer vil eventuelle påkostninger tillegges inngangsverdien og en eventuell skattepliktig gevinst vil reduseres. Salgssum minus inngangsverdi utgjøre gevinst ved realisasjon. Selges eiendommen med tap, vil tapet kunne fradragsføres. Oppofrelse er da konstatert.

6 Utdanning, grense mellom ”påkostning/vedlikehold”

6.1 Innledning

Som ved vurderingen av om grensen mellom vedlikehold og påkostning er overskredet ved utførte arbeider på bygning, benyttes lignende begreper og vurderinger også ved avgrensningen mellom fradragsberettigede utdannelseskostnader og andre kostnader til utdanning. Som sammenligning kan det være interessant å se på om noen av de samme vurderingen legges til grunn på to helt forskjellige områder.

Hjemler skattelovens hovedregelen om fradrag § 6-1 (= tidl. § 44) fradragsrett for utgifter til utdanning? Det er ikke tradisjon for å anse en person som et investeringsobjekt eller driftsmiddel. Dersom utgiftene har sammenheng med arbeid eller med inntekt av dette kan det bli tale om fradrag.

Zimmer (2005 s. 202) skriver at personlig kompetanse kan gå tapt etter hvert, men ”her kan man – parallelt med det synspunkt som er lagt til grunn for boliger – fingere at kompetansen ikke synker i verdi ved forsvarlig vedlikehold. Og vedlikeholdskostnadene er fradragsberettiget...” Kostnader til grunnutdanning eller til utdanning som gir skattyter ny kompetanse er ikke fradragsberettigede kostnader. På samme måte som den tekniske utviklingen og ny materialbruk på eiendomsområdet volder problemer i praksis for hvor grensene skal trekkes, vil den stadige og raske utviklingen innen mange fag også innebære tvil om hvor grensen går.

6.2 Utvikling fra 1918.

Det har det vært en utvikling fra 1918 og frem til i dag når det gjelder fradrag for utdannelseskostnader. Utviklingen har gått i retning av stadig mer omfattende rett til fradrag, særlig i stipend og ytelser fra arbeidsgiver. Ytelse i form av utdanning i arbeidsforhold er nå som hovedregel skattefri arbeidsinntekt jf. sktl. § 5-15, 2 ledd, 3 pkt.

Når det gjelder skattyters fradragrett for egen utdanning er denne mer begrenset, men mer liberalisert siden Arnfinsen-dommen.

I Rt.1918 s. 836 *Arnfinsen*, sa flertallet av dommerne at utgifter til å erverve personlig dyktighet/kunnskaper, eller for å bevare sin dyktighet eller arbeidsevne falt utenfor fradragbestemmelsen. Saken gjaldt en lege som krevde fradrag for sine utgifter til en studiereise til Berlin. Høyesterett fant at hverken utgifter til videreutdanning eller studieutgifter i sin alminnelighet kunne fradras, da utgiftene ikke stod i en direkte forbindelse med den skattepliktige inntekt det aktuelle året. Mindretallet i Høyesterett ville sende saken tilbake for ny vurdering av ligningsmyndighetene. De mente ligningsmyndighetene måtte vurdere om det var årsakssammenheng, mellom utgift og inntekt det aktuelle året.

Dette standpunkt ble senere forlatt i Rt. 1962 s. 614 *Tronier*. Tronier krevde fradrag for utgifter til et kurs for tysklærere i Stuttgart. Ved ligning var han gitt fradrag for stipendbeløp, men nektet fradrag for utgifter utover dette. Høyesterett fant at praksis (uttalelser og rundskriv fra Finansdept. samt ligningspraksis) hadde fjernet seg fra den forståelsen av loven som kom til uttrykk i Arnfinsen-dommen. Utgiftene til nødvendige studiereiser gikk etter sin art inn under fradragbestemmelsen i landsskatteloven § 44, og begrunnelsen for dette endrede syn var den utvikling som hadde skjedd siden 1918. Det var blitt ganske annerledes nødvendig enn tidligere å holde sine kunnskaper ved like. Når det var en alminnelig oppfatning at språklærere trenger studieopphold i utlandet for å holde seg på høyden i sitt yrke, måtte dette likestilles med en byrde som påhvile stillingen.

6.3 Hvor tidlig kan vedlikeholdsbehov oppstå?

Normalt går det en viss tid fra en ny gjenstand er ervervet til den har behov for vedlikehold. Hvor lang tid det kan gå før vedlikehold er påkrevd, varierer mellom ulike typer gjenstander. Hvor lang tid må det gå fra ferdig utdanning, før utgifter til å holde seg à jour

er fradragsberettiget? En uttalelse fra Sivilombudsmannen kan belyse problematikken. I Sivilombudsmannen sin årsmelding 1979, s. 82, gjaldt saken en en tilsatt, men ikke tiltrådt, nyutdannet lærer som søkte om fradrag for reiseutgifter i forbindelse med et kurs for lærere i USA. Fradrag var nektet i ligning. Begrunnelsen var at reisen var foretatt etter ferdig lærerutdanning, og før læreren hadde tjenestegjort i sin undervisningsstilling som engelsklærer. Finansdept. uttalte at fradrag bare ble innrømmet hvis kurset ble ansett som en betingelse for å fortsette i stillingen, eller for å holde seg à jour med utviklingen innen sitt yrket. Det dreide seg om en nyuteksaminert kandidat som en må formode er à jour innen sitt fag. Det forelå derfor en form for videreutdanning, og utgiftene kunne derfor ikke kreves fratrukket ved inntektsligningen.

Sivilombudsmannen anså det ikke videre klart at det var tiltredelsespunktet som skulle legges til grunn. Ombudsmannen anså på bakgrunn av uttalelser fra Finansdept. jf. utv-1976-111, og Rt-1962 s. 614 *Tronier*, at det ikke var en holdbar begrunnelse å nekte fradrag på bakgrunn av at det dreide seg om en nyuteksaminert kandidat, hvor hen studiereisen derfor ikke kunne anses nødvendig. I brev fra Finansdept. ble det uttalt at studieopphold i utlandet er ansett nødvendig for språklærere i den høyere skolen, og i *Tronierdommen* ble det lagt til grunn at den alminnelige oppfatning var at slike utgifter måtte anses nødvendige. Fradrag ble gitt selv om *Tronier* ikke var blitt anmodet om å ta kurset av sin arbeidsgiver.

Ombudsmannen mente disse uttalelsene måtte forstås slik at studieopphold i utlandet var et nødvendig tillegg til universitetsutdanningen. Det var tilstrekkelig med en såkalt faglig nødvendighet. Slik at læreren kunne gi en faglig tilfredsstillende undervisning i sin stilling som engelsklærer ved den videregående skolen. Retten til fradrag kunne således ikke være avhengig av hvor lang tid som var gått siden utdanningen ved universitetet ble avsluttet. Skattedirektoratet fastholdt imidlertid sitt standpunkt, og fradrag ble ikke gitt.

Høyesterett kom tilbake til spørsmålet om fradrag for studiereise i Rt. 1991 s. 1182, *Brenden*. Resultatet av dommen var at grensen for rett til fradrag ble utvidet sett i forhold til *Tronierdommen*. Berit Brenden fikk trekke fra utgifter til studietur til Egypt. Saken

skilte seg fra Tronierdommen i det ligningsmyndighetene anså at studieturen til Egypt ikke var faglig nødvendig på samme måte som en utenlandsreise for en lærer i fremmedspråk. Berit Brenden var lærer som underviste i samfunnsfag med fagkretsen historie. Studiereisen hadde et faglig innhold som var relevant. Høyesterett så det slik at Tronierdommen hadde åpnet for en friere anvendelse av skatteloven § 44 enn den rent språklige formulering skulle tilsi. Lovgiver hadde også akseptert det syn dommen bygget på. Spørsmålet ble hvor langt adgangen til fradrag gikk. I dommen er det gjengitt en uttalelse fra Skattedirektoratet sin melding av 20. januar, 1982. Om fradrag for kursutgifter i utlandet uttales at det avgjørende vil være om skattyter ”kan vente å oppnå resultater av direkte betydning for sin næring eller yrke”. Dette ga en god veiledning for angivelse av grensen for fradragsretten. Reelle hensyn tilsa at man ikke skulle være for restriktiv med å godkjenne fradrag. Retten antok dermed at Brenden hadde hatt direkte faglig utbytte av turen, og fikk trekke fra utgiftene i sin inntekt.

Man kan se en utvikling fra *Arnfinnsen* hvor vilkåret for fradrag var at utgiftene stod i en direkte sammenheng med den inntekt det krevdes fradrag i. I *Tronier* ble det gitt fradrag med begrunnelse at utgiftene måtte anses nødvendige og derfor likestilles med byrder som påhvilde stillingen. I *Brenden* gikk Høyesterett ett skritt videre. Det ble gitt fradrag med den begrunnelse at ”hun har hatt direkte faglig utbytte av turen på flere felter i sin undervisning innen samfunnsfagene”. Dette innebærer at det i dag ikke er et vilkår at utgiftene står i en direkte sammenheng med den skattepliktige inntekt. Det er heller ikke et krav om at utgiftene har vært nødvendige for å oppnå eller opprettholde inntekten.

6.4 Hvor går grensen mellom videreutdanning og etterutdanning/faglig ajourhold?

I praksis er det ofte grensdragningen mellom utgifter skattyter har til å opprettholde sin kompetanse, og utgifter til utdanning som gir skattyter ny kompetanse og som derfor må likestilles med utgifter til grunnutdanning, som volder problemer. Dersom reglene innebærer vanskelige avgrensninger, kan resultatet bli lite forutsigbarhet for skattyter. Loven bruker ikke begrepet grunnutdanning. I juridisk teori brukes av Zimmer, (2005 s.

202) begrepet grunnutdanning, og isteden for videreutdanning, bruker han betegnelsen ny kompetanse. Aarbakke, (1990 s.254) skriver at omkostninger til grunnutdanning og til senere yrkesutdanning ikke gir rett til fradrag. Men at omkostninger til videre- og etterutdanning kan gi rett til fradrag.

I Sivilombudsmannens Årsmelding 1991 nr. 51, gjaldt det en spesialpedagog og hennes fradragsrett for et brukerkurs i IT. Fylkesskattekontoret kom etter en ny vurdering at det under en viss tvil måtte godtas som ajourhold av tidligere utdanning. Ligningskontoret hadde anført at skattyter ikke tidligere hadde hatt noen utdanning inne IT, og at kurset for henne derfor representerte ny kompetanse. Sivilombudsmannen fremholdt at skattyter nå kunne utføre det samme arbeid bedre ved hjelp av IT, og at for nyutdannede var IT en del av grunnutdannelsen.

I en dom i Eidsivating lagmannsrett, Utv-1993-672, ble det godtatt fradrag for utgifter til studier ved Harvard hvor graden Master of Public Health ble oppnådd. Høyesteretts kjæremålsutvalg nektet anke til Høyesterett.

Seim, en lege med spesialistgodkjenning krevde fradrag for utgifter til etterutdanning. Utdannelsen foregikk over to semestre på Harvard i USA. Staten anførte at det måtte foreligge en videreutdanning i det Seim oppnådde en formell kompetanse. Utgifter til studier og videreutdanning ga ikke rett til fradrag. Staten mente etterutdanning (faglig vedlikehold) forelå der hvor det skjedde en faglig oppdatering uten formell kompetanseøkning. Seim hadde oppnådd mastergrad og økt sin kompetanse. Staten anfører videre, at Seim ved å foreta denne ajourføringen av sine faglige kunnskaper gjennom én videreutdanning i stedet for gjennom flere kortvarige kurs, hadde mistet fradragsmuligheten. Her er det samme begrunnelse som legges til grunn som i Skattelovkommentaren 1997/98 side 487, der det uttales at det antagelig bare vil være aktuelt å karakterisere en reparasjon av et hus som nyanskaffelse på grunn av arbeidenes omfang, når arbeidene skjer konsentrert over relativt kort tidsrom.

Lagmannsretten foretok en helhetsvurdering. Momenter i denne vurderingen var, kursets faglige betydning for skattyters utøvelse av sin virksomhet, kursets varighet, den formelle kompetanseøkningen, og typen kurs i studieopplegget. I *Christensen* måtte vurderingen

skje etter objektive kriterier. Dersom man kun skulle anvendt objektive kriterier ved vurderingen av graden Master, skulle dette i seg selv tilsi at det forelå en videreutdanning. Retten la vekt på den stadige utviklingen av det medisinske fagområde. Behovet for stadig fornyelse var ekstra stort. Kursene som Seim tok var i det vesentligste av direkte betydning for Seims virksomhet, samtidig som de ikke kvalifiserte ham for nye spesialiteter. Denne saken må nok betraktes som et grensetilfelle i det Lagmannsretten under en viss tvil fant at den formelle kompetanseøkningen som lå i mastergraden, ikke i seg selv utelukket fradrag.

Det er lite praksis der hvor det er snakk om langvarig utdanning. Noe av forklaringen på dette kan være at langvarig utdanning vanligvis fører til lav eller ingen inntekt i det aktuelle inntektsåret. Aarbakke (1990 s. 253) anfører at teoretisk sett kunne aktiveringsadgang vedrørende utgifter til yrkesutdanning være tenkelig. Utgiftene som vil kunne tenkes å få betydning for inntektservervet flere år fremover i tiden, måtte komme til fradrag i senere år gjennom avskrivningsfradrag i det aktiverte beløpet. Zimmer (2005 s. 202) anfører derimot at en reell grunn til at utdannelseskostnader ikke kan fradras gjennom avskrivninger, er at de for en vesentlig del vil utgjøre leveomkostninger. Til dette kan det hevdes at heller ikke fradragsretten for vedlikeholdskostnader ved utdanning vanligvis inkluderer utgifter til livsopphold i utdanningstiden.

6.4.1 Arbeidsgiverfinansiert utdanning

Fradragsretten for skattyters egen utdanning er mer begrenset enn for ansattes skatteplikt for utdanning betalt av arbeidsgiver. Arbeidsgiverfinansiert utdanning er som hovedregel en skattefri fordel, jf. sktl § 5-15, 2. ledd, 3 pkt, jf fsfin § 5-15-12 (1). Her gjelder ingen begrensning på om utdanningen kan karakteriseres som grunn- eller videreutdanning. En arbeidstaker som mottar lønn eller annen godtgjørelse for å gjennomføre en utdanning, vil bare bli beskattet for eventuell utgiftsgodtgjørelse som overstiger kostnadene til utdanningen.

Utdanningen må fylle visse vilkår. Det skilles mellom intern utdanning arrangert av arbeidsgiver og ekstern utdanning. Fellesvilkår for å oppnå skattefritak for både intern og ekstern utdanning, er at ett av to alternative vilkår er oppfylt. Enten må utdannelsen gi en yrkeskompetanse som kan benyttes hos arbeidsgiver, eller arbeidstaker må kunne nyttiggjøre seg kompetansen ved søking av nytt arbeid hos annen arbeidsgiver, jf. fsfin § 5-15-12 (1) bokstav a og § 5-15-12 (1) bokstav b og (2). I siste alternativet er det satt begrensning oppad til 1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp for skattefritaket. For ekstern utdanning er det tilleggsvilkår, som generelt gjelder begrensninger av varigheten av studiet, og krav til arbeidsperiode før oppstart av utdanningen, se fsfin § 5-15-14 (2) og § 5-15-14 (3).

Dette innebærer i stor trekk at dersom arbeidstaker selv betaler for en utdanningen som kan karakteriseres som videreutdanning, vil ingen del av utgiften komme til fradrag i hans personinntekten. Hvis derimot arbeidsgiver dekker de samme kostnadene, får arbeidstaker denne fordelen skattefritt, og arbeidsgiver har normalt krav på fradrag for utgiftene.

7 Litteraturliste

7.1 Bøker

Lignings-ABC

Zimmer, Fredrik: Høyesterettsdommer i skattesaker i 1999, Tidsskrift for Skatt og Avgift

Zimmer, Fredrik: Lærebok i skatterett, 5. utgave, Oslo 2005

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

7.2 Lover og forskrifter

sktl Skatteloven, Lov om skatt og formue og inntekt av 26 mars. nr. 14

lignl Ligningsloven, Lov om ligningsforvaltning av 13 juni. nr. 24

sktl. 1911 Skatteloven, Lov om skatt av formue av 18 august 1911 nr. 8

fsfin Finansdepartementets forskrift av 19 november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven

7.3 Forarbeider og andre uttalelser

Ot.prp. 15 1878 Skatteloven av 1882

SKI 1904 Indstilling I.

Ot.prp. nr.11 1957 Lovendring 1957

Ot. prp. nr. 19 1983-1984

Sivilombudsmannen sin årsmelding 1979

Sivilombudsmannen sin årsmelding 1991 nr. 51

7.4 Domsregister

Rt. 1894 s. 753

Rt. 1902 s. 684

Rt. 1918 s. 836 Arnfinnsen

Rt- 1923 s. 96 Sulitjelma

Rt. 1926 s. 713 Universitetsgaten 11 (Watt)
Rt. 1937 s. 271 Hazeland
Rt. 1938 s. 707 A/S Bogstadveien
Rt. 1940 s. 594 von Koss
Rt. 1952 s. 122
Rt. 1956 s. 1256
Rt. 1962 s. 614 Tronier
Rt 1972 s. 874 Viking-Askim
Rt. 1981 s. 256 Bjerke Pedersen
Rt. 1985 s. 319 Ringnes
Rt. 1986 s. 97
Rt. 1991 s. 1182 Brenden
Rt. 1998 s 811 Smuk
Rt. 1999 s. 1303 Christensen
Rt. 2003 s. 387
Rt. 2005 s. 306 Bakke Bro Bryggen
Rt. 2005 s 1434 Total E & P
Rt- 2006 s. 996 Skoog Hedrén

PSK-19920302-D

Utv-1986 s. 516
Utv-1993 s. 672
Utv 1995 s. 765 Hauan
Utv-2002 s. 477 Lervik Reker
Utv. 2002 s. 1028 Falkanger
Utv-2004 s. 681 Skrogstad
Utv. 2006 s. 1109
Utv 2007 s. 1351

