

Kostnader til infrastruktur, direkte fradrag eller aktivering

I forbindelse med større utbyggingsprosjekter, enten det gjelder industri- og forretningsbygg eller det gjelder utbygging av nye boliger, vil det oppstå behov for utbedring av infrastrukturen i området. Det settes derfor ofte som vilkår i avtaleverk eller som forutsetning for utbygging, at byggherren helt eller delvis skal bekoste de nødvendige tiltak.

Tiltakene det er snakk om vil typisk bestå i utbedring av omliggende veinett, herunder gang- og sykkelstier, støyskjermer, parkanlegg, tilrettelegging for buss eller bane og forsterkning av strømmnett. De aktuelle tiltakene vil ofte befinne seg på annen manns grunn og de vil ved ferdigstillelse ofte tilfalle stat/kommune eller en annen privat aktør enn byggherren.

Et sentralt spørsmål i disse sakene er hvordan kostnadene skattemessig skal behandles, om de kan fradragføres direkte eller om de må aktiveres. Hvis kostnadene skal aktiveres, oppstår spørsmålet om de skal aktiveres på saldogrupper for bebyggelsen eller om de skal aktiveres på tomten, eventuelt fordeles mellom bebyggelse og tomt. Hvis kostnadene aktiveres på bebyggelsen, vil de inngå i saldogrunnlaget og komme til fradrag gjennom årlig avskrivning. Hvis kostnadene aktiveres på tomten, vil de bli hensyntatt først i forbindelse med eventuell beregning av realisasjonsgjinst eller tap.

Skattedirektoratet har avgitt tre bindende forhåndsuttalelser som gjelder den skattemessige behandling av kostnader til slik infrastruktur. I alle tre tilfellene måtte byggherren betale for infrastrukturtiltak på annen manns eiendom for å få bygge på egen tomt. Ved ferdigstillelse ville utbedringene tilfalle andre enn byggherren. Uttalelsene er publisert på www.skattenett.no som BFU 86/04, BFU 41/08 og BFU 1/09.



INFRASTRUKTUR: Byggherren må ofte påkoste nødvendig infrastruktur i forbindelse med større utbyggingsprosjekter.

Skattedirektoratet har i uttalelsene tatt utgangspunkt i skatteloven § 6-1 første ledd som hjemler direkte fradragsrett for kostnad som er pådratt i sammenheng med et skattepliktig inntektserverv. Det er vilkåret om at kostnaden skal være «pådratt» det har vært aktuelt å vurdere. Se Fredrik Zimmers omtale av dette vilkåret i Lærebok i Skatterett 5. utgave bl.a. side 169–171.

Skattedirektoratet la i de tre uttalelsene til grunn at bidraget til infrastruktur var en forutsetning for utbyggingen, og ville gi byggherren rett til å gjennomføre det planlagte prosjektet. Kostnadene ble ikke ansett «pådratt» i forhold til skatteloven § 6-1, fordi det ikke forelå noen oppofrelse. Ved å innfri vilkåret om å bidra til infrastruktur fikk byggherren en motytelse i form av adgang til å utnytte tomten på ønsket måte, noe som økte eiendommens verdi og derved hadde varig verdi for byggherren. Kostnadene kunne derfor ikke fradragføres direkte, men måtte aktiveres. Standpunktet er i samsvar med ligningspraksis slik den er beskrevet i Lignings-ABC 2008/09 side 326, pkt. 16.14.5.

Om betalingsforpliktelsen følger av offentlige pålegg eller er forankret i sivilrettslige avtaler, antas uten betydning for spørsmålet. Det samme gjelder om infrastrukturtiltakene ved ferdigstillelse tilfaller det offentlige eller private aktører.

Når det gjaldt spørsmålet om kostnadene skulle aktiveres på bygg eller tomt, eventuelt fordeles mellom bygg og tomt, la direktoratet vekt på ligningspraksis om tilordning av kostnader til henholdsvis bebyggelse og tomtegrunn, slik den er kommet til uttrykk i Lignings-ABC 2008/09 side 326 pkt. 16.14.3:

«Ved oppføring/utvidelse av bygning skal kostnader som har direkte tilknytning til bygningen, regnes som byggets kostpris og avskrives sammen med denne. Kostnader til andre grunnarbeider som har varig verdi, må henføres til grunnens kostpris og aktiveres uten avskrivning.

Til bygget regnes etter dette kostnader på grunnen innenfor den del av grunnen som dekkes av bygningen, f.eks. kostnader til rydding, grunnboring, planering, bortsprengning av fjell, fylling av forsenkninger i terrenget, utgraving av kjeller, peling av grunnen, støping av grunnmur mv., oppføring av forstøtningsmur mot utrasing mv. og avløp for overvann. Kostnader til arkitekt, byggekonsulent o.l. skal normalt tilordnes bygget. Kostnadene til arbeider f.eks. utført av hensyn til parkeringsplass, lagring/opplagsplass eller anlegg av vei, kai, båtslipp eller tørrdokk, kan ikke tilføres bygningen. ...»

Ligningspraksis gir anvisning på en positiv avgrensning mht. hvilke kostnader som skal aktiveres på bygget. Bare kostnader som har direkte tilknytning til bygget, skal regnes som byggets kostpris og avskrives sammen med dette. Andre aktiveringspliktige kostnader skal henføres til tomtens kostpris. Skattedirektoratet kom i alle de tre uttalelsene til at kostnadene til infrastruktur skulle aktiveres på tomten.