

## Kontormaskiner vs maskiner:

# Saldogruppe

Hva som skal anses som «kontormaskiner» og avskrives i saldogruppe a), og hva som **skal anses som «maskiner» og avskrives i saldogruppe d), ble vurdert av Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (skatteklagenemnda) i en sak tidligere i år.**

Konkret gjaldt saken trådløs sone hardware. I samme sak tok skatteklagenemnda stilling til spørsmål om avskrivning av drivstoffpumper, fasadeskilt mv. Spørsmålene oppsto ved oppgradering og modernisering av eksisterende bensinstasjoner.

I ligningspraksis er det lagt til grunn at drivstoffpumper skal avskrives sammen med tankanlegget i saldogruppe h) («anlegg»). Skatteklagenemnda kom til at drivstoffpumpene skulle anses som et særskilt driftsmiddel, og avskrives i saldogruppe d).

### Hva er en kontormaskin?

Bakgrunnen for utskillingen av kontormaskiner i en egen saldogruppe syntes ifølge forarbeidene å være at: «[d]et antas å være stor forskjell mellom økonomisk verdifall for kontor- og datamaskiner og andre maskiner». Sktl. § 14–41 første ledd bokstav a har ingen definisjon av begrepet «kontormaskiner». Avgrensingen mot driftsmidler i saldogruppe d, jf. sktl. § 14–41 første ledd bokstav d kunne derfor etter nemndas syn volde problemer i praksis. I begge tilfeller dreide det seg om maskiner.

Maskinene som er nevnt i saldogruppe a er positivt bestemt. For å anses som en «kontormaskin», og falle inn under saldogruppe a, i motsetning til en alminnelig «maskin», som skal henføres til saldogruppe d, må maskinen ha en relasjon til kontorbruk. I Ot.prp. nr. 35 (1990–91) side 113 uttalte departementet følgende:

Med «kontormaskiner o.l.» forstås her datamaskiner med tilhørende skrivere, servere, skjermer osv., skrive- og regnemaskiner, lokale telefonsentraler, kopimaskiner, makuleringsmaskiner o.l. Det er forutsatt at praksis skal være restriktiv mht. hva som skal kunne innregnes i denne gruppen.

I saldogruppe d inngår alt løse som ikke går inn i de andre saldogruppene. Gruppe d er i forarbeidene forutsatt å være en samle-

gruppe som vil omfatte det driftsløse som ikke går inn under de andre gruppene, jf. uttrykket «m.v.» til slutt i oppregningen.

Etter skatteklagenemndas syn måtte man legge stor vekt på driftsmiddelets fysiske beskaffenhet, funksjon og økonomiske levetid (verdiforringelse) ved klassifiseringen. Når det gjaldt vurderingen av de ovenstående momentene, måtte denne avgjørelsen være konkret.

Med kontorformål forstod skatteklagenemnda en aktivitet som gikk ut på å administrere og kontrollere ulike funksjoner i skattyterens virksomhet, for eksempel å ta i mot betaling for varer og tjenester og foreta lønnsavregninger mv. Driftsmidler som blir benyttet til slik aktivitet, skulle i utgangspunktet avskrives i saldogruppe a. Dette i motsetning til aktivitet som var knyttet opp mot produksjon. Det var etter nemndas syn ikke tilstrekkelig at maskinene etter sin art kunne benyttes til kontorarbeid, dersom de rent faktisk ikke ble benyttet til dette.

Forarbeidene inneholdt en eksemplifisering av hva som skulle anses som kontormaskin. Eksemplifiseringen ga etter nemndas syn imidlertid kun en indikasjon på hvilke typer driftsmidler som kunne anses som kontormaskiner. Det ville ikke bare være gjenstandens art som var av betydning. Maskinene måtte i tillegg rent konkret brukes til kontorformål. De fysiske lokalene maskinen var plassert i (kontorlokaler) var etter nemndas syn heller ikke avgjørende for klassifiseringen. Det fremkom av forarbeidene at man forutsatte at praksis skulle være restriktiv mht. hva som skulle innregnes i denne gruppen. Det ville derfor ikke være i samsvar med disse forutsetningene dersom man anså en maskin som kontormaskin alene av den grunn at den fysisk stod plassert på et kontor.

Dersom en (data)maskin ble benyttet både til administrasjon og produksjon, skulle den

klassifiseres som kontormaskin om kontorformålet utgjorde den vesentligste bruken. Det var etter nemndas syn skattyterens egen bruk som var relevant ved vurderingen av hvilken saldogruppe driftsmiddelet skulle plasseres i, ikke hva skattyterens kunder benyttet driftsmidlene til. Dette prinsippet fulgte ikke direkte av loven, men etter nemndas syn fulgte det av et alminnelig skatterettslig prinsipp om at enhver skattyter skulle vurderes ut fra sine egne forhold.

Etter den generelle innledningen gikk nemnda over til å behandle allokeringen av de konkrete driftsmidlene «trådløs sone hardware». Ifølge selskapet var trådløs sone hardware ment til og ble i betydelig grad brukt til kontoraktivitet for stasjonens kunder. Selskapet hadde ikke estimert levetiden på driftsmiddelet.

Verken da saldosystemet ble innført i 1981, ved endringene i saldoreglene i 1983/84 eller ved skattereformen i 1992 ble klassifiseringen av slike driftsmidler innen telekommunikasjon uttrykkelig omtalt. En rent språklig fortolkning ga etter nemndas syn ikke noe klart og entydig svar på spørsmålet om korrekt henføring til riktig saldogruppe. På bakgrunn av det som var sagt innledningsvis om skillet mellom saldogruppe a og d, måtte det ses hen til om maskinene kunne – og rent faktisk ble – benyttet av skattyteren til kontorformål.

Skattyteren hadde ikke gitt noen opplysninger om at trådløs sone hardware var blitt benyttet til kontorarbeid for de ansatte på stasjonen. Selskapet hadde imidlertid opplyst at den trådløse sonen var innført på stasjonene av hensyn til kundene, som ga dem tilgang til Internett og e-post fra bilen. Bruken av trådløs sone hardware var derfor ikke primært anskaffet av hensyn til selskapets eget kontorbruk.

Hva kundene benyttet driftsmiddelet til, var tilfeldig og kunne etter nemndas syn ikke

# Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

være relevant i denne sammenheng. Det var skattyterens egen bruk som ville være avgjørende ved klassifikasjonen. Nemnda viste til telenettuttalelsen fra Finansdepartementet, inntatt i Utv. 1997 side 295. Ved klassifikasjonen la ikke departementet noen vekt på hva selskapets kunder benyttet telenettet til, men kun på telenettets funksjon for selskapet i deres virksomhet. Det ville være en u håndterlig oppgave for skattyteren å holde orden på hva stasjonens kunder benyttet den trådløse sonen til. Videre ville det innebære en uforholdsmessig byrde for skattyteren om han ble pålagt å holde rede på dette av ligningsmyndighetene. Driftsmiddelet skulle derfor etter nemndas syn allokere til saldogruppe d.

## Fasadeskilt mv.

Skatteklagenemnda tok deretter stilling til om fasadeskiltene mv., som var festet til bygget, skulle henføres til saldogruppe h eller d.

Etter nemndas syn talte mye for at skilt som var festet til bygningen gjennom enkle festeanordninger, ikke skulle anses som en integrert del av bygget, men at slike skilt mest naturlig kunne karakteriseres som løsøre. Skatteklagenemnda viste imidlertid til at det i ligningspraksis var eksempler på at løsøre, som enkelt kunne fjernes ved salg av et bygg, allikevel skulle anses som en del av bygget. Nemnda viste her til Lignings-ABC 2005 på side 1293<sup>1</sup>, hvor det fremkom at for eksempel markiser og persiennner skal anses som en del av bygget. Dette var begrunnet med at dette var løsøre som tjente byggets funksjon.

Grunnen til at nemnda ikke fant å legge avgjørende vekt på uttalelsen i Lignings-ABC'en i denne saken, var at løsøret (skiltene) ikke hadde en tjenende funksjon for bygget. Reklameskiltene på byggets fasade i denne saken fungerte som markedsføring av virksomheten som ble utøvd i bygget (produksjonen). I denne saken fant nemnda at skiltene som var festet til bygget kunne fjernes helt uten at dette berørte lokalene eller bygningens brukelighet. Nemnda fant derfor at de delene som var festet til bygget, og som kunne tas ned ved flytting eller fornyelse av logoer mv., ikke skulle avskrives sammen med bygget, men i saldogruppe d.

Skatteklagenemnda behandlet deretter hvilken saldogruppe de store pristavlene med selskapets logo, også kalt «pris i mast», skulle henføres til. Spørsmålet var om – og eventuelt i hvilken utstrekning – de ulike komponentene skulle anses som ett eller flere drifts-

midler. Det kunne tenkes at masten i seg selv skulle avskrives i saldogruppe h, mens prisskiltelektronikken og flaggrammen (innmaten) skulle avskrives i saldogruppe d.

Lovens ordlyd ga ikke noe klart grunnlag for å foreta klassifiseringen. Men, oppregningen i gruppe d, h og i ga etter nemndas syn holdepunkt for å anta at et hovedskille gikk mellom det som kunne karakteriseres som hhv. løsøre og fast eiendom, basert på konvensjonelle, dvs. først og fremst fysiske, kriterier.

Nemnda viste bl.a. til Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1998 side 1189, om avskrivninger av vindmøller. Når det gjaldt selve vindmøllen, med gir, rotor og styringsutstyr mv., fant departementet at dette skulle allokere til saldogruppe d. Selve tårnet, hvor driftsmidlene i vindkraftanlegget var montert, skulle allokere til saldogruppe h.

Nemnda la samme løsning til grunn for driftsmiddelet «pris i mast». Selve masten (stålstangen), som prisskiltelektronikken og flaggrammen (innmaten) var festet til, ble allokert til saldogruppe h, mens prisskiltelektronikken og flaggrammen (innmaten), som forholdsvis enkelt kunne flyttes til andre tilsvarende konstruksjoner, ble allokert til saldogruppe d.

## Drivstoffpumper

Selskapet hadde anslått drivstoffpumpenes levetid til ca. ti år. Drivstoffpumpene hørte etter selskapets oppfatning mest naturlig hjemme i saldogruppe d, sett hen til beskaffenhet og verdiforringelse.

Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter vurderte i 1995<sup>2</sup> hvilken saldogruppe bensinpumper og tankanlegg skulle tilhøre. I vedtaket, referert i Utv. 1996 side 201 flg. på side 224 og 225, kom overligningsnemnda til at tanker og pumper måtte avskrives i det som nå er saldogruppe h, på bakgrunn av Finansdepartementets uttalelse referert i Utv. 1984 side 201. Finansdepartementets uttalelse var fulgt opp av Skattedirektoratet i melding nr. 19/1984 om de nye avskrivningsreglene på driftsmidler, se Utv. 1985 side 9:

Bensinpumper med tilhørende tankanlegg sees på som et eget driftsmiddel og avskrives på gruppen for bygg og anlegg.

På anmodning fra et revisjonsselskap foretok Skattedirektoratet i 1992 en ny vurdering av avskrivning på bensinpumper.

Direktoratet kom til samme resultat som tidligere. I brevet ble det konkludert med at bensinpumper med tankanlegg fortsatt burde avskrives i saldogruppe g (nåværende h), som bygg og anlegg. Direktoratet så på driftsmidlene som integrerte driftsmidler som skulle behandles i samme saldogruppe. Samme løsning fremkom av Greni m.fl. i Skattelovkommentaren 1993 (side 97), og gjentatt i 2003/04-utgaven (side 1154). Nemnda viste også til at dette er gjentatt sist i Lignings-ABC 2010/11 på side 330.

Til tross for den ovenstående ligningspraksisen fant ikke skatteklagenemnda dette avgjørende. Uttalelsene var ikke avgitt etter at pumpene ble modernisert og utstyrt med ny teknologi. Så vidt skatteklagenemnda var kjent med, jf. statistikk fra Norsk Petroleumsinstitutt, ble den første selvbetjente bensinstasjonen i Norge åpnet i 1994. Dette hadde etter nemndas syn medført at pumpene måtte vurderes annerledes enn tidligere. Etter at pumpene har fått installert en betalingsterminal, var det kommet inn en tilleggskomponent som ikke hadde blitt vurdert i den eldre praksisen.

Før pumpene var utstyrt med en betalings-terminal, var det etter nemndas syn naturlig å se på pumpen og tanken som et integrert anlegg. Når det for de aktuelle inntektsår i tillegg hadde vært en betalingsterminal knyttet til pumpen, hadde pumpene etter nemndas syn endret karakter. Å ta imot betaling for varer og tjenester hadde nemnda ovenfor ansett for å være en aktivitet som ble ansett for å ha kontorformål. Når de nye pumpene var utstyrt med en slik betalingstjeneste, var ikke pumpen og tanken lenger et «lukket system». Det var derfor etter nemndas syn grunn til å fravike den tidligere praksisen om å anse pumpe og tank som et integrert anlegg. Nemnda fant å anse pumpen, med tilhørende betalings-terminal, som et særskilt driftsmiddel. Etter nemndas syn var det mest naturlig at bensinpumpen, som et særskilt driftsmiddel, ble avskrevet i saldogruppe d, som er «sekkeposten». Selve tanken skulle etter nemndas syn fortsatt avskrives i saldogruppe h.

Saldosystemet er under revisjon. Finansministeren har i brev til Stortinget datert 23. juni 2010<sup>3</sup> varslet at han vil se på saldosystemet på nytt, senest i forbindelse med fremleggelsen av statsbudsjettet for inntektsåret 2012. Hvorvidt det blir foreslått noen endringer for de driftsmidlene som ble vurdert i ovenstående sak gjenstår å se.

1 Lignings-ABC 2010/11 side 1385.

2 Sakene gjaldt inntektsåret 1993.

3 Svar på spørsmål 1444 fra representant Gundersen.