

Avskrivning av bredbåndsnett

Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) har stadig nye saker om saldoavskrivning til vurdering. Dette er ofte vanskelige saker, idet de i stor grad avhenger av konkrete vurderinger av et faktum som krever teknisk innsikt.

Trolig er Alcoasaken (Utv. 2011 s. 1512) og Hydro Aluminium-saken (Utv. 2008 s. 981) de mest omtalte sakene. Begge gjaldt avskrivning av aluminiumsverk, og begge ble avsluttet med dom i lagmannsretten.

Problemstillingene tilknyttet saldoavskrivninger oppstår når selskaper investerer i varige driftsmidler som kan avskrives etter skatteloven §§ 14-40 flg. Skattelovens system med å avskrive driftsmidler i ulike saldogrupper medfører behov for å skille ulike driftsmidler fra hverandre. Det oppstår to hovedproblemstillinger som følge av dette:

1. Skal investeringen anses som ett eller flere driftsmidler?
2. Hvilken saldogruppe skal hvert enkelt driftsmiddel allokere til?

Den første vurderingen beror på en totalvurdering av om det er en slik sammenheng mellom komponentene at det er naturlig å anse dem som en enhet. Det er den fysiske og funksjonelle sammenhengen mellom komponentene som er sentral.

Ved allokeringen av driftsmidler til ulike saldogrupper er det først og fremst fysiske kriterier som tillegges avgjørende vekt.

Ofte er det stor uenighet mellom SFS og selskapene ved disse vurderingene. Mange saker ender derfor opp med klager til Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Som Hydro Aluminium og Alcoasaken er eksempler på, ender også enkelte saker i retten.

Våren 2012 har skatteklagenemnda fattet vedtak i en sak som gjelder saldoavskrivning av investeringer i et bredbåndsnett (sak 2007-046SKN). Etter SFS' syn viderefører nemndsvedtaket tidligere praksis. I tillegg trekker den opp retningslinjer for en problemstilling som knapt har vært

berørt i tidligere saker om saldoavskrivning.

Saksforholdet

Saken som skatteklagenemnda nylig har fattet vedtak i, gjaldt et selskap som hadde foretatt store investeringer i utbygging av en bredbåndsinfrastruktur.

Bredbåndsnett består av et kjernenett og et aksessnett. Kjernenettet er hovedforbindelsen ut til aksessnett, som er det nettet som dekker kundeoppkoblingene. Overgangen mellom kjernenettet og aksessnettet skjer via noder plassert i små bygg kalt nodehytter. En node er et teknisk fordelingspunkt.

I stor grad består bredbåndsnett av fiberkabler som er lagt i plastrør i bakken. Enkelte steder er det imidlertid anvendt master og radioutstyr for å fremføre signalene i nettet, fordi det har vært rimeligere enn å fremføre signaler gjennom kabel.

Infrastrukturen i et bredbåndsnett består således av en rekke komponenter, blant annet kabler, rør, master, radiohytter, nodehytter, elektronisk utstyr, radiosendere og radiomottakere.

Selskapets oppfatning var at samtlige komponenter måtte anses som ett driftsmiddel, og at dette driftsmidlet skulle allokere til saldogruppe d. Saldogruppe d er den såkalte maskingruppen, hvor avskrivningene kan skje med inntil 20 % årlig.

Kontorets vedtak

SFS varslet om endring av ligningen. Oppfatningen til SFS var at enkelte av komponentene var å anse som egne driftsmidler, og at disse skulle allokere til saldogruppe h – den såkalte anleggsgruppen. Dette gjaldt rørene, mastene og hyttene, og ville innebære en avskrivningsats på 4 %. SFS'

vurdering var at det ikke besto en tilstrekkelig fysisk og funksjonell sammenheng mellom disse komponentene og de øvrige komponentene i bredbåndsnett til at det var naturlig å anse dem som en enhet.

Under utbyggingen hadde det påløpt betydelige gravekostnader i forbindelse med nedlegging av kabler og rør. Ettersom selskapet anså alle komponentene i bredbåndsinfrastrukturen som ett driftsmiddel, ble naturligvis gravekostnadene allokert til saldogruppe d sammen med bredbåndsnettet. SFS anså derimot rørene og kablene som ulike driftsmidler, og dermed oppsto det spørsmål om hvordan gravekostnadene skulle allokere. Skulle gravekostnadene i sin helhet allokere sammen med ett av driftsmidlene, eller skulle det foretas en fordeling?

I sin avgjørelse viste SFS til et vedtak fra ligningsnemnda hvor nemnda tok stilling til allokeringen av gravekostnader ved graving av fellesgrøfter for både jordkabler og rør, jf. Utv. 1998 s. 244. Ligningsnemnda antok at det måtte foretas en skjønnsmessig fordeling av kostnadene, slik at merkostnadene som ble pådratt ved å nedlegge rør utover kostnaden ved nedlegging av jordkabler, skulle aktiveres i saldogruppe g (nå saldogruppe h). Dette ble gjort på bakgrunn av at primærformålet med gravingen var å nedlegge jordkabler.

SFS kom til at primærformålet med gravingen i dette tilfellet var å legge ned rørene. Det ble vist til at det å legge fiberkabler i rør fremfor å legge fiberkabler direkte i bakken både var billigere og at det lettet vedlikeholdet. Når kabler legges i plastrør, kan de trekkes ut og blåses inn på nytt. Dermed slipper man å grave både når det er behov for å bytte ut kabler og for kapasitetsøkning. SFS mente videre at det

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

ikke var noen merkostnader forbundet med å legge kablene, og kom dermed til at gravekostnadene i sin helhet måtte allokere sammen med rørene.

Klagen til skatteklagenemnda

Selskapet fremmet klage over kontorets vedtak til Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Selskapet holdt fast på at samtlige komponenter i bredbåndsinfrastrukturen har en slik fysisk og funksjonell sammenheng at de må anses som en enhet.

Når det gjaldt rørene, ble det vist til at rørenes klare hovedfunksjon er å beskytte kablene. Uten beskyttelse fra rørene vil ikke kablene fungere. Videre viste selskapet til at kablene og rørene er fysisk integrert, i og med at kablene legges inne i rørene.

Tilsvarende synspunkter som for rørene måtte etter selskapets vurdering også gjelde for radiohyttene og nodehyttene. Hyttenes eneste funksjoner er å skjerme elektronikk og fungere som koblingssentral.

For mastenes del påpekte selskapet at de blir benyttet der det er billigere enn å legge fiberkabel. Funksjonelt har de derfor en direkte sammenheng med selve bredbåndsutbyggingen, ettersom mastene er nødvendige for å få plassert radioene slik at signaler kan overføres. Rent teknisk og driftsmessig vil det ikke være mulig uten en stabil mast for plassering av radiosender og radiomottaker.

For det tilfellet at skatteklagenemnda ville komme til at rørene og kablene er å anse som ulike driftsmidler, påpekte selskapet at nemnda må vurdere allokeringen av gravekostnadene. Selskapets oppfatning var at gravingens eneste formål var å legge kabelnett ned i jord, og at gravekostnadene derfor må allokere sammen med kablene på saldogruppe d. Subsidiært anførte selskapet at gravekostnadene må fordeles mellom nettet og rørene, og at det vil være to muligheter for en slik fordeling: Enten fordeles gravekostnadene med grunnlag i investeringskostnaden på rørene og kablene, eller så allokere en eventuell merkostnad til rørene basert på eventuell merkostnad ved å legge både rør og kabler i stedet for kun kabler.

Skatteklagenemndas vedtak

Skatteklagenemnda vurderte først om komponentene i bredbåndsnettet var å anse som ett eller flere driftsmidler.

Når det gjaldt rørenes og kablens fysiske og funksjonelle sammenheng, kom nemnda til at deres funksjoner er vesentlig forskjellige og at den fysiske integrasjonen ikke er særlig sterk. Nemnda viste til at kablene fører datatrafikk, mens rørene er lagt for å føre kabler. Rørene gjør det mulig å trekke kablene ut og blåse nye inn igjen. Det gjør at vedlikeholdsarbeidet blir enklere, og det muliggjør også at andre aktører kan blåse inn sine kabler i rørene. Nemnda viste også til at dimensjonen på rørene gir mulighet for senere kapasitetsøkning. Nemnda kom således til at rørene i hovedsak fungerer som varige fremføringskanaler, og at de er å anse som et eget driftsmiddel.

Det skal bemerkes at selskapet hadde opplyst om at det ikke var aktuelt å la andre aktører benytte seg av rørene. For nemnda var dette likevel ikke til hinder for å vektlegge denne muligheten ved vurderingen av den funksjonelle sammenhengen mellom rørene og kablene. Nemndas oppfatning var at skattyters faktiske bruk av komponentene ikke kunne være avgjørende ved vurderingen av funksjonell sammenheng. Avgjørende måtte være om komponentene mer generelt kunne fungere uavhengig av de øvrige.

Nemnda kom til at også radiohyttene og nodehyttene måtte anses som egne driftsmidler. Hyttene var små, kun 7 til 9 kvm, men nemndas vurdering var likevel at det hadde formodningen mot seg at hytter av denne størrelsen ikke kunne benyttes til annet enn å oppbevare utstyr til fremføring av bredbånd. Fysisk fremsto også hyttene som vesentlig forskjelligartet fra de øvrige komponentene i bredbåndsnettet. Fiberkabler, radiosendere og -mottakere, elektronikk og annet teknisk utstyr har til felles at det er tale om teknisk utstyr som fører signaler. Fysisk fremstår hyttene som bygninger. Nemndas oppfatning var således at de fysiske og funksjonelle ulikhetene gjorde det naturlig å skille ut hyttene som egne driftsmidler.

Når det gjaldt mastene, viste nemnda til at deres funksjon er å være et punkt for montering av radiosendere og -mottakere. Selskapet hadde opplyst om at noen av mastene også benyttes av andre aktører. Etter nemndas oppfatning viste dette at mastene har en selvstendig funksjon ved siden av å bidra til fremføring av bredbåndsnettet. Nemnda viste også til at mastene fysisk fremstår som forskjelligartet fra de øvrige komponentene i bredbåndsnettet.

Nemnda kom derfor til at mastene måtte anses som eget driftsmiddel.

Nemnda vurderte deretter allokeringen av de ulike driftsmidlene. Her la nemnda først og fremst vekt på fysiske kriterier. Rørenes lange levetid, samt deres forankring i grunnen, talte etter nemndas oppfatning for allokering til saldogruppe h. Det samme var tilfellet for mastene. Når det gjaldt hyttene, var spørsmålet om disse var å anse som «bygg», og dermed kunne allokere til saldogruppe h. Nemnda viste til at de er 7 til 9 kvm, og at de har en enkel konstruksjon uten vinduer, men med en dør som gjør det mulig å få adkomst til de tekniske installasjonene. Etter nemndas oppfatning var det derfor naturlig å anse hyttene som «bygg». De ble derfor allokert til saldogruppe h. Nemnda aksepterte imidlertid forhøyet avskrivningssats på 8 % etter sktl. § 14-43 annet ledd, idet hyttene ble vurdert som bygninger med så enkel konstruksjon at de måtte anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen.

For nemnda gjensto det dermed å ta stilling til allokeringen av gravekostnadene – skulle de allokere sammen med rørene eller sammen med bredbåndsnettet, eller skulle det foretas en fordeling?

Spørsmålet om hvordan man skal behandle tilfeller hvor én kostnad har flere formål, er godt behandlet i rettspraksis og juridisk teori. Problemstillingen har først og fremst vært om det foreligger fradragsrett i tilfeller hvor en kostnad dels har hatt tilknytning til skattepliktig inntekt, dels ikke. Videre har det vært spørsmål om fradragsretten i så fall gjelder hele eller deler av kostnaden.

I dette tilfellet var det på det rene at kostnaden i sin helhet var fradragsberettiget, men fordi kostnaden var tilknyttet ulike driftsmidler, oppsto det spørsmål om den skulle fordeles. Ved vurderingen av hvilke prinsipper som skal gjelde for allokeringen av gravekostnadene, var nemndas oppfatning at det var naturlig å ta utgangspunkt i de prinsippene som gjelder for kostnader generelt.

Kostnader som har flere formål, behandles på to ulike måter, avhengig av hvordan formålene refererer seg til kostnaden. Der som formålene referer seg til forskjellige deler av kostnaden, må kostnaden fordeles. Det typiske eksempelet her er bil som benyttes dels i inntektskappende aktivitet,

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

dels privat. Dersom to eller flere formål refererer seg til én og samme kostnad, og en oppdeling ikke er mulig, er utgangspunktet at kostnaden i sin helhet anses som tilknyttet det formålet som fremstår som det viktigste.

Rt. 1956 s. 1188 *Anth. B. Nilsen* og Rt. 2005 s. 1343 *Total* er eksempler på saker hvor to formål refererte seg til den samme kostnaden, og hvor det ikke var mulig å foreta en oppdeling. Avgjørende i disse sakene ble derfor en vurdering av hva som fremsto som hovedformålet med kostnaden.

I saken for nemnda var det opplyst om at kostnadene for graving og nedlegging av kabler var de samme uansett om det ble lagt rør for innblåsing av kabel eller om det ble lagt kabel direkte i bakken. Det hadde således ikke medført noen merkostnader i form av gravekostnader å legge både kabler og rør. Nemnda kunne dermed slå fast at gravekostnadene refererte seg til to ulike formål, og at det ikke var mulig å fordele kostnadene. Gravekostnadene måtte dermed allokere til ett av driftsmidlene, og det avgjørende ville bli hvilket formål som fremsto som det viktigste med gravingen.

Ved vurderingen av hovedformålet med gravekostnadene for skatteformål, la skatteklagenemnda til grunn at selv om rørene er små, kan innholdet byttes ut, både når det er behov for vedlikehold og for kapasitetsøkning. Selskapet ville dermed ha nytte av gravekostnadene så lenge røret eksisterer. Levetiden på grunnarbeidene samsvarer dermed med rørenes levetid. Etter nemndas oppfatning tilsa det at gravekostnadene i sin helhet måtte allokere sammen med rørene.

Nemnda viste i denne forbindelse også til at graving for nedlegging av rør og kabler langt på vei kan sammenlignes med for eksempel å sette opp master med elektronisk utstyr for sending av signaler. Mastene og det elektroniske utstyret allokere til ulike saldogrupper. Når det gjelder kostnadene for fundamentering av mastene, er det ikke tvilsomt at disse allokere sammen med mastene, og ikke sammen med det elektroniske utstyret, selv om det

kan hevdes at formålet med å sette opp mastene er å sende signaler.

Umiddelbart kan nemndas vurdering på dette punktet virke streng. Som selskapet fremhevet, var formålet å bygge et bredbåndsnett, ikke å legge rør. Dersom selskapet ikke hadde hatt som formål å føre signaler gjennom et bredbåndsnett, ville det heller aldri gravd ned rørene.

Hensynet til likebehandling taler imidlertid for den løsningen som nemnda kom til. For dersom gravekostnader skal fordeles mellom rør og kabler, vil det kunne oppstå store ulikheter mellom aktører. Det er ikke uvanlig at én aktør leier ut rørene, og at en annen aktør trekker kablene. Aktøren som pådrar seg gravekostnadene vil i et slikt tilfelle ikke ha kabler som gravekostnadene kan allokere til. Avskrivningssatsen på samtlige gravekostnader blir dermed 4%. Det kan også tenkes at aktørene som legger rørene, venter en tid med å trekke kabler. Også i dette tilfellet må gravekostnadene i sin helhet allokere sammen med rørene. Det er heller ikke uvanlig at én aktør legger flere rør i samme grøft, og bruker det ene til fiberkabel og

det andre til el-kabler. Også her vil allokeringen by på problemer. En rekke slike tilfeller kan tenkes. Eksempelene viser at det bare er en lovforståelse som knytter alle gravekostnadene til rørenes inngangsverdi som vil sikre lik behandling uavhengig av eierstruktur og anskaffelsestidspunkt.

Søksmålsfristen er ennå ikke utløpt.

Avsluttende kommentar

Noen måtte kanskje mene at SFS og skatteetaten for øvrig bør være varsomme med å åpne saker om saldoavskrivninger, ettersom sakene i så stor grad avhenger av et faktum som krever god teknisk innsikt. SFS anser imidlertid saldoser som et viktig prioriteringsområde. Sakene involverer ofte meget store beløp, og her som ellers er det viktig å sikre riktig skatt.

Enkelte mener kanskje at en praktisering av regelverket som innebærer at komponenter skilles ut som egne driftsmidler, vanskeliggjør nyinvesteringer i for stor grad. Her får det i så fall være opp til lovgiver å vurdere om det er behov for å endre kurs.



INFRASTRUKTUR: Saken gjaldt et selskap som hadde foretatt store investeringer i utbygging av en bredbåndsinfrastruktur.