

# Avskrivninger av maskiner og anlegg

Driftsmidler avskrives som hovedregel i én av skattelovens ti saldogrupper. Dessverre er det ikke alltid lett å avgjøre om et driftsmiddel tilhører den ene eller den andre gruppen. Saldogruppene D og H skaper flest spørsmål og i denne artikkelen vil jeg derfor ha fokus på disse saldogruppene.



Advokat  
Øyvind Hjalmar Harila  
Rådgiver i Sticos

Stort sett er det greit å finne ut hvilken saldogruppe et driftsmiddel tilhører, men det er dessverre ikke uvanlig at det blir tvil. En viktig grensdragning er skillet mellom maskiner, inventar og annet løsøre (gruppe D), og bygg og anlegg (gruppe H).

Grensedragningen mellom de andre saldogruppene kan også være vanskelig, men etter min erfaring er det gruppe D og H som skaper flest spørsmål og i denne artikkelen vil jeg derfor ha disse saldogruppene i fokus. Jeg vil først gå igjennom de generelle reglene for skillet mellom saldogruppene og deretter vise til en del illustrerende eksempler fra domstolene og forvaltningen sin praksis.

## Saldogruppe D

Saldogruppe D er en restgruppe for løsøre som ikke passer inn i noen av de andre løsøregruppene (A, C, E og F). Loven har gitt følgende eksempler «personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv.». Gruppen omfatter både store og små gjenstander, alt fra små ting man kan putte i bukselommen til store produksjonsmaskiner som er fastmontert på spesiallagde fundamenter.

## Saldogruppe H

Saldogruppe H er en restgruppe for alle avskrivbare bygg og anlegg som ikke er forretningsbygg. Dette omfatter alt fra små utleiehytter til store lagerbygg til trykkluftanlegg i fabrikklokaler. Det er lovfestet at uttrykket anlegg blant annet omfatter tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg mv., som for eksempel renseanlegg, trykkluftanlegg, kjølesystem og lignende.

I forarbeidene<sup>1</sup> er det uttalt at slike hjelpe- og tilleggsinstallasjoner typisk har til formål å bringe innsatsfaktorer frem til produksjonsmaskineriet eller på annen måte bistå i produksjonen, samtidig som de har en størrelse, funksjon og selvstendighet som tilsier at de er et eget driftsmiddel. Det er viktig å merke seg at selv om hjelpeinstallasjonen skal avskrives som et anlegg, så kan det tenkes at selve produksjonsmaskineriet blir ansett å være en eller flere maskiner.

## Skillet mellom gruppene

Man må i hvert tilfelle foreta en konkret vurdering av om driftsmiddelet er en maskin eller et anlegg. De viktigste momentene er objektets fysiske beskaffenhet, bruk og funksjoner og antatt teknisk og økonomisk levetid.

### Fysisk beskaffenhet

Med fysisk beskaffenhet mener man hvor mye objektet «ligner» på løsøre kontra hvor mye det «ligner» på fast

eiendom, som for eksempel hvor lett det er å flytte objektet. I Hamat-dommen<sup>2</sup> la retten vekt på at objektene lett kan monteres og demonteres, og at det derfor var både enkelt og regningsvarende å ta med seg objektet.

### Objektets funksjoner

Med objektets funksjoner mener man hvilken funksjon driftsmiddelet har hos skattyter. Et objekt som «produserer» noe, f. eks. bearbeider en råvare, blir lettere sett på som en maskin enn et objekt som kun transporterer eller lagrer varer/råvarer.

### Objektets levetid

Når det gjelder objektets levetid, vil en levetid på over 20 år isolert sett trekke i retning av at objektet er et bygg/anlegg. Imidlertid er det klart at også objekter som har en kortere levetid enn dette, kan være bygg/anlegg. Slike objekter er gitt en særskilt avskrivningssats på ti prosent pr. år.

Som sagt må man vurdere plasseringen i hvert tilfelle. To ellers like objekter kan brukes på såpass forskjellig måte at de må avskrives forskjellig. Flyttbare anleggsbrakker er antakelig et slikt eksempel.

### Dekomponering

Omfangsrrike og dyre driftsmidler, som for eksempel store produksjonsmaskiner, skaper ofte problemer. Når disse er koblet sammen med mye annet utstyr, som for eksempel samlebånd,

<sup>1</sup> Prop.1 LS (2011-2012) punkt 17.2.3.

<sup>2</sup> LF-2008-194833.



*Driftsmidler avskrives som hovedregel i én av skattelovens ti saldogrupper.*

rør, pumper og kraner, kan det være naturlig språkbruk å kalle det for et anlegg. Samtidig er det også klart at dette er produksjonsmaskiner.

Lagmannsrettene har gjennomgående vært negative til å anse store industri-anlegg som ett stort driftsmiddel, blant annet fordi komponentene har vidt forskjellige funksjoner og fysiske beskaffenheter, deriblant vidt forskjellig levetid.

#### Har delt opp anlegget

I stedet for å avskrive hele industri-komplekset under ett, så har lagmannsretten delt opp anlegget i flere mindre driftsmidler, hvor noe har blitt plassert i saldogruppe D, mens andre deler har blitt plassert i saldogruppe H. Vi bruker gjerne begrepet «dekomponering» om denne oppdelingen i flere saldogrupper. Typisk har de delene som «produserer» noe (for eksempel pumper og el-motorer) blitt plassert i saldogruppe D, mens de delene som «tilrettelegger» (for eksempel renseanlegg og oppbevaringsstan-ker) blir plassert i saldogruppe H.

#### Når skal man dekomponere?

Dette er kort sagt et spørsmål om hva som er ett enkelt driftsmiddel og hva som er flere driftsmidler. Her må dere foreta en konkret vurdering i hvert tilfelle. To viktige momenter er i hvor stor grad delene fysiske og funksjonelt hører sammen.<sup>3</sup>

#### Fysisk integrasjon

Fysisk integrasjon er når komponentene er montert/koblet sammen. Graden av fysisk integrasjon kan variere, blant annet ut ifra hvor dyrt og tidkrevende det er å skille de to komponentene, og om komponentene man da står igjen med har sin selvstendige funksjon i behold.

#### Funksjonell integrasjon

Komponentene er funksjonelt integrert når komponenter fungerer sammen i én og samme prosess, for eksempel at komponentene bearbejder den samme råvaren i en kontinuerlig prosess. Også her vil det variere hvor sterkt integrert komponentene er. For eksempel vil komponentene vanligvis ikke være funksjonelt integrert hvis den ene komponenten bearbejder råvaren, mens den andre komponenten kun transporterer eller lagrer råvarene eller det bearbejdede produktet.

#### Komponenter som kan brukes flere steder

Et viktig moment i vurderingen av både fysisk og funksjonell integrasjon er om komponentene brukes flere steder. En herredsrettsdom publisert i Utv. 1981 s. 544 er et mye brukt eksempel. Retten kom frem til at en kraftoverføringsaksel og en gjødsel-spreder ikke var ett og samme driftsmiddel. Begrunnelsen var at kraftoverføringsakselen kunne brukes til flere landbruksmaskiner, ikke bare den ene sprederen. Det ble uttalt at vurderingen kunne ha vært annerledes dersom sprederen bare kunne bruke én spesiell aksel.

#### Levetidsbetraktninger

I tillegg til den fysiske og funksjonelle integrasjonen er også levetidsbetraktninger et moment i vurderingen av om man har ett eller flere driftsmidler. At komponentene har vidt forskjellig levetid, trekker i retning av at man står overfor flere driftsmidler. Videre kan forenklingshensyn tilsi at man unnlater å dekomponere, og dermed slipper å ha mange små anlegg som hver skal avskrives. Forenklingshensynet gjør seg særlig gjeldene når man står overfor små og billige driftsmidler.

#### Vurdering i hvert tilfelle

Vurderingen av om komponentene utgjør ett driftsmiddel skal skje etter en samlet vurdering i hvert tilfelle. Det betyr at to komponenter kan være to driftsmidler i en sammenheng, mens de samme typene komponenter kan være ett driftsmiddel i en annen sammenheng.

#### Rettspraksis

Så vidt jeg vet finnes det ingen høyesterettsdom som drøfter forskjellene mellom saldogruppe D og H. Til gjengjeld er jeg kjent med seks lagmannsrettsdommer hvor grensen mellom D og H er behandlet.

#### Gulating lagmannsretts dom av 29.03.2006 (Gasnor)<sup>4</sup>

Retten mente at et gassdistributionsanlegg var bygg og anlegg. Begrunnelsen var blant annet anleggets store utstrekning, faste forankring til grunnen og at det faktum at anlegget skulle brukes der det er plassert. Anlegget besto av et ca. 70 km langt ledningsnett av plast-rør i forskjellige dimensjoner som var gravd ned ca. én meter under bakken, med én måle- og reguleringsstasjon samt to gassfyllestasjoner for kjøretøy.

#### Borgarting lagmannsretts dom av 23.04.2008 (Hydro Sundal)<sup>5</sup>

Skattyter hadde anført at et nytt anlegg for produksjon av aluminium skulle regnes som en stor «aluminiumsmaskin» og derfor avskrives i gruppe D. Dette var retten ikke med

<sup>3</sup> USKD-2014-35, UTV-2014-1447.

<sup>4</sup> LG-2005-59366, UTV-2006-581.

<sup>5</sup> LB-2007-76034, UTV-2008-981.

på, og delte opp anlegget i en rekke separate driftsmidler, hvor noe var løsøre og noe var bygg og anlegg.<sup>6</sup>

#### **Frostating lagmannsretts dom av 25.06.2009 (Hamat)<sup>7</sup>**

Kjøle- og fryseanlegg (kjøledisker, frysedisker, fryseskap og aggregater mv.) i en dagligvareforretning skulle avskrives som løsøre og ikke som en del av bygningen.<sup>8</sup> Det ble lagt vekt på at anlegget besto av prefabrikerte elementer og maskiner som lett kan flyttes eller fjernes og at installasjonene kun tjener dagens aktuelle virksomhet i lokalene. Anlegget var altså ikke installert for å øke bygningens generelle brukelighet som bygning.

#### **Hålogaland lagmannsretts dom av 06.10.2011 (Alcoa Norway)<sup>9</sup>**

Tilsvarende som i Hydro Sundal-dommen kom retten frem til at et anlegg for produksjon av aluminium besto av flere separate driftsmidler, hvor noe var løsøre og noe var bygg og anlegg.<sup>10</sup>

#### **Gulating lagmannsretts dom av 19.10.2016 (Mongstad)<sup>11</sup>**

For et avsvovlings- og oppgraderingsanlegg samt et gjenvinningsanlegg på Mongstad raffineri fikk skattyter medhold i at anlegget skulle betraktes som flere forskjellige driftsmidler, hvor flere av disse driftsmidlene skulle avskrives som løsøre.

#### **Borgarting lagmannsretts dom av 18.12.2017 (Herøya Næringspark)<sup>12</sup>**

Et rørsystem for transport av slurryvæske skulle avskrives som et anlegg. Partene var fra før av enige om at pumpene som pumpet væsken igjennom rørene var løsøre, mens rørbroene som rørene var festet til, var bygg og anlegg.

### **Forarbeider**

Saldoavskrivningene ble innført på åttitallet i den daværende skatteloven av 1911. Forarbeidene til innføringen<sup>13</sup> har fortsatt interesse, da de

nåværende reglene i skatteloven av 1999 hovedsakelig er en videreføring av de gamle reglene.

Videre er det interessant å lese forarbeidene til 2012-endingene, hvor det ble presisert at saldogruppe H også omfatter «tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg mv.».<sup>14</sup>

### **Uttalelser og praksis fra skattefastsettingen**

Finansdepartementet og skattemyndighetene har avgitt en rekke interessante uttalelser. En fullstendig liste vil sprengte rammen for denne artikkelen, så jeg vil bare kort nevne noen interessante saker.

I 2014 kom skattedirektoratet med en prinsipputtalelse angående dekomponering av driftsmidler.<sup>15</sup> Denne uttalelsen er naturlig nok av stor interesse.

I en forholdsvis ny sak for skatteklagenemnda<sup>16</sup> ble det fastslått at denne skattyterens anleggsbrakker skulle avskrives som løsøre. Begrunnelsen var blant annet at brakkenes gjennomsnittlig var på samme sted bare syv til åtte måneder, at brakkenes ikke var forankret i bakken og at tilkoblingen for vann og strøm var provisorisk. Motsetningsvis kan man se for seg at helt tilsvarende brakker skulle blitt avskrevet som bygg/anlegg hvis de i større grad var forankret i bakken og befant seg lengre tid på hvert sted.

#### **Telenett – løsøre eller anlegg**

I en sak<sup>17</sup> ble det drøftet om telenettet skulle avskrives som løsøre eller anlegg. Det ble lagt til grunn at enhetene i selve telenettet som muliggjør telekommunikasjonen, skulle avskrives som løsøre. Til gjengjeld skulle bygninger, master, tårn, kulverter og andre varige fremføringskanaler for kabler avskrives som bygg og anlegg.

#### **Utbygging av bredbånd**

Konklusjonen er senere fulgt opp av Sentralskattekontoret for storbedrifter i en lignende sak.<sup>18</sup> Her var det spørs-

mål om avskrivning ved utbygging av bredbånd. Skattekontoret la til grunn at fiberkabler, radiosendere/mottakere, elektronikk og teknisk utstyr som er nødvendig for at bredbåndsnettet skal fungere, skal avskrives i saldogruppe D. På den andre siden skal fremføringskanaler (rør), master, hytter, strømforsyning og aggregater avskrives på saldogruppe H. Gravekostnader til legging av fremføringskanalene avskrives sammen med fremføringskanalene i saldogruppe H.

#### **Avskrivninger av bensinstasjoner**

I en sak for sentralskattekontoret<sup>19</sup> for storbedrifter var det spørsmål om avskrivninger av bensinstasjoner. Det ble blant annet lagt til grunn at varmluftvifte, aircondition, kjøleaggregat oljefyr, portmotor, ventilasjon, kjøle-kompressor, varmevifte og vann-/kloakkpumpe skulle avskrives sammen med bygget. Merk at vedtaket kom før innføring av saldogruppe J, og i dag ville nok disse gjenstandene ha blitt plassert i saldogruppe J. Det ble også lagt til grunn at bensinpumpene skulle avskrives i saldogruppe h, men dette standpunktet ser det ut til at skatteetaten har forlatt, se Skatte-ABC som uttaler at bensinpumper med tilhørende betalingsterminaler skal avskrives i saldogruppe D.

#### **Litteratur**

Både Bedrift, selskap og skatt (Zimmer m.fl.) og Norsk bedriftsskatterett (Gjems-Onstad m.fl.) drøfter temaet. Skatte-abc har også en gjennomgang av temaet, og har også en nyttig liste over en rekke typetilfeller. Man bør likevel være noe forsiktig med ukritisk å legge til grunn det som står i Skatte-ABC sin liste. For eksempel har Skatte-ABC hevdet at flyttbare brakker skal avskrives i saldogruppe H, uten noen ytterligere nyansering. Men som tidligere nevnt har skatteklagenemnda kommet frem til at flyttbare brakker i hvert fall i noen tilfeller kan avskrives som løsøre. Vedtaket har ført til at den nyeste utgaven av Skatte-ABC har et mer nyansert syn på avskrivning av flyttbare brakker.

6 Anken til Høyesterett ble nektet fremmet.

7 LF-2008-194833, UTV-2009-1158.

8 Anke til Høyesterett ble nektet fremmet.

9 LH-2011-33729, UTV-2011-1512.

10 Anken til Høyesterett ble nektet fremmet.

11 LG-2016-10924, UTV-2017-731.

12 LB-2016-159541, UTV-2018-45.

13 Ot.prp. nr. 26 (1980-1981).

14 Prop.1 LS (2011-2012) punkt 17.2.3.

15 USKD-2014-35, UTV-2014-1447.

16 SKNS 142/2017.

17 UTV-1997-295.

18 UTV-2012-655.

19 UTV-2009-458.