

Prinsipiell dom fra Høyesterett (Lyse-dommen):

Skillet mellom vedlikehold og påkostning

Høyesteretts dom av 22. oktober 2020, HR-2020-2018-A Lyse Produksjon gjaldt spørsmålet om hvor grensen går mellom direkte fradragberettigede vedlikeholdskostnader og aktiveringspliktige påkostninger. Dommens stadfestelse av blant annet hjemmelsgrunnlaget, kriteriene for grensdragningen og betydningen av myndighetspålegg gir mer konkrete avklaringer for fremtidige saker.



Rådgiver
Trond Thorvaldsen
Senior Manager KPMG Law Advokatfirma



Advokatfullmektig
Ellen Kristiansen Wærnhus
KPMG Law Advokatfirma



Advokat
Per Daniel Nyberg
Partner KPMG Law Advokatfirma

Skillet mellom vedlikehold og påkostning er en gjenganger innenfor skatteretten. Alle som er eiere av driftsmidler, vil før eller siden stå overfor behov for å gjøre oppgraderinger. Det vil kunne være tale om store beløp, og verdien av skattemessig fradrag i år én er større enn om fradraget må skje i form av avskrivninger i senere inntektsår.

For skattytere som er omfattet av reglene for vannkraftbeskatning, slik som Lyse Produksjon, er skillet enda viktigere. Ved fastsetting av alminnelig inntekt avskrives aktiveringspliktige påkostninger over en periode på inntil 67 år. Inntil nylig gjaldt dette også ved fastsetting av grunnrenteinntekten. Investeringskostnader som blir aktiveringspliktige i grunnlaget for alminnelig inntekt etter 1. januar 2021, og som er knyttet til kraftproduksjonen, kan derimot nå fradragføres umiddelbart i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekten.

Bakgrunnen for saken

I 1976 sto Lyse Produksjons damanlegg, Svartevassdammen, ferdig. Som referert av Høyesterett, ble det regnet som «et mønster for moderne fyllingsdammer».

Som følge av at kravene til damanlegg ble skjerpet i en ny forskrift om dam-sikkerhet i 2010, måtte Svartevassdammen forsterkes. Selskapets kostnader til dette utgjorde totalt 45 millioner kroner. De fordelte seg på følgende arbeider:

- Heving av damkronen og ytre deking/plastring (kronevern/bombekappe)
- Endring av helningen på skråningen nedstrøms (demningens utside)
- Endring av helningen på skråningen oppstrøms (mot vannet)
- Heving av damkjernen

Selskapet mente at kostnadene i sin helhet måtte anses som vedlikeholdskostnader. Skattekontoret godtok kostnadene på kr 1,6 millioner til heving

av damkjernen som vedlikeholdskostnader, men kom til at det resterende beløpet var aktiveringspliktige påkostninger. Selskapet tok ut stevning, men fikk ikke medhold verken av tingretten eller lagmannsretten. Høyesterett forkastet anken, og skattekontorets vedtak er dermed endelig. Dommen er enstemmig.

Hvilke avklaringer gir dommen?

Skatteloven § 6–1 gir ikke større fradragrett enn § 6–11

Den første problemstillingen som behandles i dommen, er forholdet mellom hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6–1 og den særskilte bestemmelsen om fradrag for vedlikeholdskostnader i skatteloven § 6–11.

For lagmannsretten hadde selskapet anført at skatteloven § 6–1 gir direkte fradragrett ut over det som følger av § 6–11 om vedlikeholdskostnader, subsidiært at kostnadene måtte anses som vedlikeholdskostnader som ga

fradragsrett etter § 6–11. Høyesterett gjør det klart at skatteloven § 6–1 ikke gir større fradragsrett enn § 6–11 når det kommer til fysiske arbeidere på driftsmidler.

Høyesterett viser til hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6–1, som krever at det både foreligger en kostnad som er pådratt (oppofrelsesvilkåret), og en tilknytning mellom kostnaden og inntekten eller den inntektsskapende aktiviteten (tilknytningsvilkåret).

Den videre drøftelsen tar utgangspunkt i skatteloven § 6–11 om vedlikeholdskostnader. Høyesterett poengterer imidlertid at vurderingen av om det foreligger en oppofrelse eller en aktiveringspliktig påkostning blir den samme, uansett om det tas utgangspunkt i § 6–1 eller § 6–11, jf. avsnitt 39:

«Kostnader som ikke gjelder vedlikehold, kan likevel være fradragsberettiget etter den generelle bestemmelsen i § 6–1. Når det, som i denne saken, gjelder utgifter knyttet til fysiske arbeidere utført på det aktuelle driftsmiddelet, må imidlertid vurderingen av om det foreligger en oppofrelse som gir rett til direkte fradrag, eller en påkostning som må aktiveres og avskrives, i prinsippet bli den samme enten man tar utgangspunkt i § 6–1 eller § 6–11.»

Oppofrelsesvilkåret må altså forstås å være det samme enten vurderingen skjer etter skatteloven § 6–1 eller § 6–11. Vedlikeholdskostnader er ikke et særskilt fradragsgrunnlag, men i stedet en merkelapp på en art av kostnader hvor oppofrelsesvilkåret er oppfylt. Den videre drøftelsen illustrerer likevel hvordan vurderingen knyttes til vedlikeholdsbegrepet, slik dette er klarlagt gjennom rettspraksis.

Høyesterett tar utgangspunkt i velkjente rettssetninger om at kostnader som er nødvendige for å holde objektet i samme stand som da det var nytt eller bringe det tilbake til samme stand, anses som vedlikeholdskostna-

der. Oppgraderinger utover dette er påkostninger som må aktiveres.

Om kostnadene har betydning for fortidige eller fremtidige inntektsmuligheter er ikke avgjørende

I forbindelse med redegjørelsen for kriterier for grensedragningen, drøftes det i hvilken grad kostnaders inntektsskapning for fremtidige år har betydning. Innledningsvis viste Høyesterett til Zimmer, Lærebok i skatterett, 8. utgave 2018 s. 195 hvor det uttales at vedlikehold refererer seg til inntektsskapningen i samme eller tidligere inntektsår, typisk gjennom slitasje som har funnet sted, mens påkostninger har verdi for inntektsskapning også i senere år. Selskapet hadde anført at hovedkriteriet for grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning er om utbedringen referer seg til inntektsskapningen i inntektsåret eller tidligere år, jf. HR-2016–1801-A Norrøna avsnitt 40. Selskapet anførte for gjeves at Svartevassdammen ikke hadde fått noen økt fremtidsverdi på grunn av arbeidene.

Høyesterett synes imidlertid å avvise at vedlikeholdskostnader kategorisk kan karakteriseres som kostnader med betydning for tidligere år, og påkostninger som kostnader med betydning for fremtidige år. I avsnitt 36 uttales det at også vedlikehold har betydning for fremtiden – «det er jo i fremtiden man vil ha nytte av vedlikeholdet», og i avsnitt 43 påpekes det blant annet at det kan være tale om påkostninger selv om tiltaket ikke fører til økt avkastning:

«Som nevnt er det imidlertid slik at også en ren tilbakeføring til tidligere stand i praksis utføres med tanke på fremtidig bruk av gjenstanden og kan øke fremtidige inntektsmuligheter. På den annen side kan det foreligge en påkostning selv om tiltaket ikke fører til økt avkastning av det aktuelle driftsmiddelet – det kommer jeg tilbake til.»

Det er vanskelig å være uenig i at vedlikeholdskostnader også vil ha verdi for fremtiden. Samtidig er det slik at gren-

sedragningen mellom umiddelbar fradragsrett og aktiveringsplikt beror på om oppofrelsesvilkåret er oppfylt, nærmere bestemt om det har skjedd en ombygging av formuesverdier.

Ser man nærmere på begrunnelsen som gis under den konkrete vurderingen, har det nok ikke med disse uttalelsene vært meningen å ta avstand fra forståelsen om at vedlikeholdskostnader som utgangspunkt refererer seg til fortidig inntektsskapning mens påkostninger refererer seg til den fremtidige inntektsskapningen. I denne saken gir imidlertid skillet liten veiledning for grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning.

Kriterier for grensedragningen – det teknisk-fysiske aspektet er det viktigste

Høyesterett går deretter gjennom de nærmere kriteriene for grensedragningen og uttaler, under henvisning til Norrønadommen, at «[d]et som gjerne fremheves som praktiske kriterier for grensedragningen mellom vedlikehold og påkostninger, er teknisk-fysiske, funksjonelle og økonomiske forhold», jf. avsnitt 44. Deretter knyttes det noen bemerkninger til de ulike kriteriene.

Når det gjelder det *teknisk-fysiske* kriteriet påpekes det at dette gjerne fremheves som det viktigste, jf. avsnitt 45. Det legges til grunn også i denne saken.

Når det gjelder *funksjonelle forhold*, påpeker Høyesterett at endret funksjon normalt taler for at det foreligger en påkostning. Samtidig påpekes det at endret funksjon ofte henger sammen med teknisk-fysiske endringer. Tatt i betraktning at det ikke alltid er klart hva som innebærer endret funksjon, er det Høyesteretts syn at *uendret* funksjon ikke nødvendigvis bør være et avgjørende kriterium for om det foreligger vedlikehold eller påkostning.

Det samme gjør seg etter Høyesteretts syn gjeldende for *økonomiske forhold*. Hvis tiltakene har innvirkning på inntektsmulighetene i fremtiden, vil dette

tale for at det foreligger en påkostning. Manglende innvirkning på fremtidige inntektsmuligheter betyr ikke nødvendigvis det motsatte.

Fradragsrett for kostnader til å opprettholde «dagens standard» forutsetter et vedlikeholdsbehov

Et sentralt spørsmål var om det har betydning at arbeidene hadde gitt eien delen en høyere standard enn tidligere, men ikke høyere enn den relative standarden som eiendelen hadde som ny.

Høyesterett påpeker at dette godtas i en viss utstrekning, men forutsetningen er da at det foreligger et vedlikeholdsbehov, typisk at en eldre del er slitt og uansett bør skiftes ut. Hvis de eneste tilgjengelige delene holder en høyere standard enn originaldelen, eller hvis det har vært en alminnelig standardheving for den aktuelle typen materialer eller deler, vil dette godtas som vedlikeholdskostnader såfremt et slikt vedlikeholdsbehov foreligger. Derimot slås det fast at det noe romsligere vedlikeholdsbegrepet som har vært akseptert for dataprogrammer/programvare ikke har noen overføringsverdi til tilfeller som saken her, se avsnitt 50.

Det er verdt å merke seg at spørsmålet om standardheving etter Høyesteretts syn er «nærmest knyttet til kriteriene som gjelder fysisk-tekniske og funksjonelle endringer», se avsnitt 48. Dette må antakelig forstås slik at spørsmålet om hvorvidt en standardheving har funnet sted, ikke skal anses som et eget kriterium ved vurderingen.

At oppgraderinger er gjort som følge av myndighetspålegg, har ikke betydning

Et annet sentralt spørsmål var om det hadde betydning at arbeidene ble utført som følge av myndighetspålegg, eller som også formulert i avsnitt 51, «om man må godta forsterkningen som vedlikehold ut fra en tanke om at det dreier seg om å «tilbakeføre» eiendelen til en «originalstilstand» i regulatorisk forstand.»

Dette avvises kontant under henvisning til skatteloven 1911 § 44 A-1 og dens forarbeider, hvorav det fulgte at

«driftsmidler ervervet eller påkostet som følge av påbud om forbedringer av det indre eller ytre miljø» skulle avskrives. Det er vist til at bestemmelsen ble innført for å sette en stopper for praksis med å tillate direkte fradrag for miljøtiltak ut over det som de vanlige fradragsreglene tilsier, se avsnitt 47. Med andre ord, selv om arbeidene var igangsatt på grunn av myndighetskrav, tilsier ikke dette vedlikehold i skattemessig forstand.

Oppgraderingen av Svartvassdammen innebar en forbedring utover opprinnelig stand

Den konkrete vurderingen starter med de *teknisk-fysiske* endringene. Disse var etter Høyesteretts syn «ikke ubetydelige», ved at massen i dammen hadde økt med 9,2 prosent, demningen var blitt bredere i bunnen, damkronen var forhøyet og dels økt i bredde, bombekappen var forsterket og nedstrøms var det også lagt på ny plastring.

Høyesterett legger også til grunn at det har skjedd en form for *funksjonsbedring*, til tross for at det anerkjennes at det er svært usannsynlig at det vil inntruffe hendelser som vil gjøre at forsterkningene får avgjørende betydning for produksjonen. Dermed taler det funksjonelle kriterium for at det foreligger påkostning, selv om det ikke ble påvist en funksjonsendring.

Funksjonsforbedringen gjør at det etter Høyesteretts syn også foreligger en viss *økonomisk* nåverdi. At oppfyllelse av pålegget er forskjellen på fortsatt drift eller nedleggelse, kan imidlertid etter Høyesteretts syn ikke være avgjørende. «Man kan godt tenke seg pålagte tiltak som åpenbart er vedlikehold, men som er nødvendige for fortsatt tillatelse til drift», se avsnitt 56.

Med avgjørende vekt på de teknisk-fysiske endringene blir konklusjonen at arbeidene må anses som påkostninger, og vurderingen oppsummeres slik i avsnitt 57:

«Som tidligere nevnt er det de fysisk-tekniske forholdene som skal tillegges størst vekt, og de taler etter min mening for at de arbeidene som er

utført på demningen, er påkostninger så langt Lyse Produksjon ikke har fått godkjent direkte fradragsrett for dem. De går – for å sitere Ot.prp. nr. 86 (1997–1998), slik det også er gjort i Norrøna-dommen avsnitt 37 – ut over det som er «nødvendig for å holde objektet... i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand». Det vesentlige resultatet av de fysiske endringene av demningen er at den er i bedre stand enn tidligere til å motstå påkjenninger som denne type demninger må kunne motstå, basert på en oppdatert vurdering av risikobildet. Dette er det mer nærliggende å se som et tiltak med sikte på fremtidig verdiskapning, og dermed som en påkostning, enn som vedlikehold, altså et tiltak som først og fremst har sammenheng med tidligere verdiskapning. At disse endringene ikke går ut over det som har vært nødvendig for å opprettholde demningens relative standard, nemlig som en demning som fortsatt oppfyller de strenge sikkerhetskrav, kan – slik jeg tidligere har vært inne på – ikke føre til at endringene likevel må anses som vedlikehold. Det samme gjelder den omstendighet at endringene eventuelt måtte ha liten eller ingen økonomisk verdi for eieren i et nåtidsperspektiv.»

Avsluttende kommentar

Sagt på en annen måte sto man her overfor fysiske endringer av et driftsmiddel som ikke var utløst av et vedlikeholdsbehov. Dermed kunne det ikke være tale om vedlikeholdskostnader.

Oppsummert gjør dommen det klart at det for arbeider på fysiske driftsmidler ikke kan utledes større fradragsrett av skatteloven § 6–1 enn det som følger av skatteloven § 6–11. Ved vurderingen av om man står overfor vedlikeholdskostnader, er det fysisk-tekniske, funksjonelle og økonomiske kriterier som er sentrale, og aller viktigst er det fysisk-tekniske. En grunnleggende forutsetning er imidlertid at det foreligger et vedlikeholdsbehov. Tiltak som følge av myndighetspålegg eller myndighetsreguleringer skaper ikke vedlikeholdsbehov i skatterettslig forstand.