



EnergiNorge
Postboks 7184 Majorstuen
0307 OSLO

Att: Ingvar Solberg

Skattemessig behandling av daminvesteringer – vedlikehold eller påkostning

Innledning

Det vises til Advokatfirmaet Thommessens notat av 11. april 2013¹ til EnergiNorge hvor den skattemessige behandlingen av daminvesteringer er behandlet. Problemstillingen er hvorvidt kostnader til nærmere bestemte tiltak på dammer kan komme direkte til fradrag ved inntektsskattelikningen. Sentralskattekontoret for storbedrifter skal her komme med sitt syn.

Bakgrunn

NVE har vedtatt forskrift som stiller nye og skjerpede krav til damsikkerhet (damsikkerhetsforskriften). Følgende sitat fra Advokatfirmaet Thommessens notat anses dekkende:

"Med virkning fra og med 1. januar 2010 trådte ny forskrift om sikkerhet ved vassdragsanlegg (damsikkerhetsforskriften) i kraft. Den vedtatte forskriften innfører et nytt system for klassifisering av dammer og endringer i tekniske krav til damanlegg. For damanlegg i de høyeste konsekvensklassene medfører damsikkerhetsforskriften for mange anleggseiere en innskjerping av hvilke krav som stilles til teknisk utforming og sikkerhet mv.

For anlegg som blir plassert i konsekvensklasse 3 og 4 vil innføringen av damsikkerhetsforskriften blant annet kunne innebære:

- (i) Krav om omfattende ombygginger i form av forsterkning av dammen, for eksempel ved at det legges en kappe av sprengstein utenpå en allerede eksisterende fyllingsdam (såkalt "plastring"), for å redusere risiko for dambrudd ved overtopping eller gjennomspyling.

¹

<http://www.energinorge.no/getfile.php/FILER/NYHETER/ENERGI%20OG%20KLIMA/Skattemessig%20behandling%20av%20daminvesteringer%20Thommessen.pdf>



- (ii) Krav til mer robuste damkroner, det vil si heving av damtoppen i tilfelle tusen års flom, krig, terrorangrep, flodbølge mv, uten at dameier kan øke vannstanden i magasinet.
- (iii) Ombygging av eksisterende betongplatedammer til massivdammer eller annen godkjennbar konstruksjonstype."

På initiativ fra EnergiNorge ble det i september 2013 avholdt møte mellom EnergiNorge og Sentralskattekontoret for storbedrifter i Hemsedal. Det ble samtidig foretatt dambefaring. Skattemessig behandling av daminvesteringer var også på dagsorden under det årlige skatterettsseminaret i oktober 2013. Siden har EnergiNorge, etter avtale med kontoret, i notat av november 2013² utarbeidet en oversikt over de mest aktuelle tiltak. I notatet er faktum presisert slik at:

"det dreier seg om eksisterende dammer, tidligere godkjent og klassifisert av NVE og at dammene har vært vedlikeholdt og var i forskriftsmessig stand frem til ny damsikkerhetsforskrift (dsf) trådte i kraft 1.1.2010. Det forutsettes videre at det ikke gjøres endringer i konsesjonsmessige vilkår som HRV [høyeste regulerte vannstand], LRV [laveste regulerte vannstand] eller manøvreringsreglement slik at dammen ikke øker sitt produksjonspotensial." [kontorets anm.]

Kontoret vil bygge på disse forutsetningene. Det har stor betydning om kostnadene ved de pålagte ombyggingene kan fradragsføres direkte, eller om kostnadene er aktiveringspliktige og må avskrives over 67 år, jf. sktl. § 18-6. Advokatfirmaet Thommessen konkluderer med at kostnadene i de fleste tilfeller vil være direkte fradragsberettiget, og viser til at det ikke skapes noen varig verdi for skattyter.

Sentralskattekontoret for storbedrifter skal i det følgende redegjøre for sitt syn på saken. Kontoret er ikke enig i Advokatfirmaet Thommessens konklusjon.

Rettslige utgangspunkter

Grensen mellom direkte fradragsrett og aktiveringsplikt beror på om vederlaget har varig verdi, jf. sktl. § 6-1. Det springende punkt er om vi står overfor en "...kostnad som er pådratt...", eller om det har skjedd en ombytting av verdier som f.eks. kjøp av (verdifulle) maskiner, skip og fast eiendom. Følgende er kommet til uttrykk om dette i Rt. 2014 side 108 (Utv. 2014 side 463):

"(48) For at en kostnad skal kunne anses "pådratt", må det foreligge en oppofrelse av en fordel. En viktig side ved dette vilkåret er at en ren ombytting av verdier ikke innebærer oppofrelse og derfor ikke gir fradragsrett, jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014, side 182."

I Fredrik Zimmer: *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2014 s. 186 og 187 framkommer videre følgende:

2

<http://www.energinorge.no/getfile.php/FILER/NYHETER/ENERGI%20OG%20KLIMA/Skattemessig%20behandling%20av%20daminvesteringer.pdf>



"Kostnader til vedlikehold og andre kostnader til løpende drift av gjenstanden innebærer oppofrelse (se f.eks. sktl. § 6-11 om kostnader til vedlikehold og forsikringer). Det vanskelige spørsmål gjelder grensen mot utbetalinger som må anses som investeringer i gjenstanden. Slike utbetalinger vil ha stor likhet med selve kjøpesummen; typisk gjelder dette ved påbygg o.l. De må aktiveres (og evt. avskrives senere). Synspunktet er det samme som i pkt. 7.3.2: Påkostninger o.l. har verdi for inntektsskapningen også i senere år (varig verdi), mens vedlikehold osv. refererer seg til inntektsskapningen det aktuelle år (eller kanskje rettere: dette og tidligere år da slitasjen har funnet sted). Grensen mellom de to typene utbetalinger (stikkordmessig gjerne kalt "påkostning" og "vedlikehold") er derfor praktisk viktig og vanskelig..."

Utgangspunktet er at vedlikehold er arbeider som utføres for å bringe formuesobjektet tilbake i den stand det tidligere har vært som nytt. Vedlikehold knytter seg til utbedring av en slitasje (i fortiden). Oppofrelse skjer når vedlikeholdet skjer, og fradrag innrømmes for samme inntektsår. Forbedringer ut over opprinnelig stand er påkostning, og kostnadene til dette skal aktiveres som en del av kostprisen. Det vises bl.a. til Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) *Skattereformen 1992* pkt. 29.7 som inneholder følgende oppsummering³:

"Grensen mellom vedlikehold og påkostninger er i dag fastlagt gjennom retts- og ligningspraksis. Hovedregelen er at skattyter kan bringe gjenstanden i den stand den har vært på et tidligere tidspunkt, med unntak av slit og elde som kan komme til fradrag gjennom avskrivninger. Fradrag for vedlikeholdskostnader må som utgangspunkt begrenses til utskiftninger m.v. som bringer gjenstanden opp på samme standard (lav, middels eller høy) den hadde som ny. Det gis ikke fradrag for utgifter som referer seg til en standardforbedring, eller utgifter som innebærer at man står overfor en ny gjenstand."

Ved vurderingen av om det har skjedd en forbedring, vil det kunne tas hensyn til den alminnelige standardheving når det gjelder bygningsmaterialer som har funnet sted. Den praksis som regelen bygger på gjelder utskiftning av gamle bygningsmaterialer med forbedrede materialer som følge av utvikling innenfor bygningsmetoder. Det innebærer at det ligger et dynamisk element i den vurdering som skal foretas. Fradragsrett for kostnader til å bringe gjenstanden opp til dagens samme relative standard er begrenset til det som kan tilskrives utviklingen i materialbruk. Se f.eks. Ole Gjems Onstad som uttaler følgende i *Norsk bedriftsskatterett*, 8. utg. Oslo 2012 på side 138⁴:

"Det avgjørende er den relative standard objektet hadde opprinnelig (god, middels eller høy). Er det blitt vanlig å bruke bedre materialer enn før, må det som et utgangspunkt anses som vedlikehold. Synspunktet kan imidlertid ikke strekkes så langt at man kle et hus med sten i stedet for tre selv om dette skulle blitt vanlig. Derimot må det langt på vei være full fradragsrett for utskiftning av tekniske anlegg som er gått ut av produksjon, og hvor skattyter derfor ikke kan velge å beholde opprinnelig standard (jf Syversen RoR 1996 s 128)."

Det skal foretas en objektiv vurdering av om gjenstandens standard er forbedret. Det fysiske/tekniske kriterium er i praksis tillagt mest vekt. Er det rent fysisk/teknisk gjort tillegg til gjenstanden, eller

³ Se også Ot. prp. nr. 86 (1997-98) nr. 86 side 60, Rt. 1999 s. 1303 (Utv. 1999 s. 1400) *Christensen*, Fredrik Zimmer: *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2014 side 187 og Lignings-ABC 2013/14 side 1518 flg.

⁴ Se bl.a. Utv. 1975 s. 586 FIN, Fredrik Zimmer: *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2014 side 187 flg., Brudvik m.fl. *Skattelovkommentaren*, Oslo 2003/2004, 3. utg. side 458, Lignings-ABC 2013/14 side 1519 og Jan Syversen i *Revisjon og Regnskap* 1996 s. 127



inkorporert noe i gjenstanden som ikke var der fra før, taler det for påkostning⁵. Har den fysisk/tekniske endringen også resultert i endringer i funksjoner, er spørsmålet lite tvilsomt⁶. Det vises til Ole Gjems Onstad: *Norsk bedriftsskatterett*, 8. utg. Oslo 2012 side 139 hvorfra følgende siteres:

"For å avgrense mellom vedlikehold og påkostninger må det foretas en sammenligning av gjenstandens objektive standard før og etter vedlikeholdet. Flere kriterier kunne være aktuelle: Fysiske/tekniske kriterier, økonomiske kriterier eller funksjonelle kriterier (jf Syversen RR 1996 s 122). I praksis synes man som utgangspunkt å tillegge fysisk/tekniske kriterier størst vekt. Det mest avgjørende er hvilken fysisk standard objektet har før og etter de aktuelle arbeidene, jf. Rt 1940 s 594 (Utv V s 243 von Koss)."

Det foreligger praksis fra Oljeskattekontoret som belyser kriteriene for standardforbedring. Som følge av innsynkning av havbunnen ble Ekofisk-installasjonenes evne til å motstå større bølger redusert. Myndighetene ga pålegg om å iverksette nødvendige tiltak for å sikre installasjonene på feltet mot effekten av innsynkningen. Understellene til de 6 stålplattformene på Ekofisk ble forlenget (oppjekket). Ekofisk-tanken (2/4 T-plattformen) var det ikke mulig å heve, og det ble derfor bygget en bølgebryter rundt tanken for å beskytte denne. Klagenemnda for oljeskatt avgjorde i kjennelse av 2. mars 1992 spørsmålet om bølgebryteren. Nemnda viste til at Ekofisktanken gjennom bølgebryteren fikk en merverdi i form av et rent fysisk tillegg som gjorde den skikket til å funksjonere over lengre tid enn den opprinnelig var konstruert for (når man tar innsynkningen i betraktning). Klagenemnda konkluderte etter dette med at anskaffelse og montering av beskyttelsesveggen hadde karakter av påkostning. Følgende siteres fra Brudvik m.fl.: *Skattelovkommentaren*, Oslo 2003/2004, 3. utg. s. 460:

"Klagenemnda benyttet både verdikriterier og funksjonelle kriterier som begrunnelse for resultatet. De funksjonelle kriterier synes imidlertid å være de viktigste. Disse kriterier er imidlertid ikke helt entydige. 2/4 T-plattformen håndterte etter byggingen av veggen ikke noen større produksjon enn tidligere og fikk for så vidt ikke noen nye og forbedrede produksjonsmessige funksjoner i forhold til tidligere. Men veggen førte til at plattformen kunne operere på et større havdyp enn det den opprinnelig var konstruert for og dermed fikk den en forlenget levetid. Dette er en sentral egenskap ved en oljeplattform, og følgelig må det konstateres at funksjonelle kriterier klart trakk i retning av at arbeidene med å installere en beskyttelsesvegg ikke kunne betraktes som vedlikehold."

Det har ikke betydning for grensdragningen mellom vedlikehold og påkostning om et tiltak er foretatt som følge av offentlig påbud eller ikke. Før skattereformen i 1992 eksisterte det en praksis for at miljøinvesteringer som følge av offentlig påbud kunne fradragsføres direkte. Praksisen innebar at investeringer som ble foretatt av hensyn til miljøvern etter bestemte vilkår kunne fradragsføres direkte selv om investeringene etter de vanlige skattebestemmelsene skulle vært gjenstand for aktivering med etterfølgende avskrivning. Ved skattereformen av 1992 ble den adgangen til direkte fradragsføring som fulgte av nevnte praksis opphevet ved at dagjeldende skattelov § 44A-1 første ledd som gjaldt avskrivninger fikk en tilleggsbestemmelse, jf. Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 6.5 side 118 hvor følgende begrunnelse ble gitt:

⁵ "At man står overfor en standardforbedring hvis man inkorporer noe i gjenstanden som ikke var der fra før, må være åpenbart..", jf. Jan Syversen i *Revisjon og Regnskap* 1996 s. 127.

⁶ Jf. Zimmer(red.), *Bedrift, selskap og Skatt*, 5. utg. Oslo 2010 side 99 flg.



"Dagens praksis med direkte utgiftsføring av miljøverninvesteringer bryter etter *departementets* oppfatning klart med de retningslinjer som er trukket opp for skattereformen. Alle driftsmidler av varig verdi bør aktiveres og avskrives i takt med den faktiske verdiforringelsen. Det er ingen forutsetning at den enkelte investering isolert sett må føre til økt avkastning i bedriften."

At offentlig påbud ikke skal ha betydning, kommer også til uttrykk i Brudvik m.fl.:
Skattelovkommentaren, Oslo 2003/04 side 459 hvorfra følgende siteres:

"At utbedring eller endring av en gjenstand er nødvendig for at bruken skal være lovlig – gjerne etter nye krav fra myndighetenes side – er ikke avgjørende for grensdragningen. Endringsarbeider eller påkostninger kan likevel ikke trekkes fra, slik Utv. 1986 s. 516 SKD som gjaldt utkobling av septiktank etter offentlig pålegg. Et annet eksempel kan være installering av rensutstyr i industri selv om produksjonen ikke blir påvirket som følge av installeringen av utstyret (men den kunne ha blitt det om utstyret ikke var blitt installert hvis anleggene da ikke kunne brukes lovlig). Dette stod for øvrig uttrykkelig i skatteloven av 1911 § 44A-1 første ledd annet punktum, som fastslo at det ikke var fradragsrett for «driftsmidler ervervet eller påkostet som følge av påbud om forbedring av det indre eller ytre miljø». Bestemmelsen er ikke tatt med i den nye skatteloven fordi man mente at regelen er selvsagt."

Videre uttaler Frostating lagmannsrett følgende i avgjørelse av 10. mai 2002 (Utv. 2002 s. 1028):

"Det synes å fremgå av Ot.prp.nr.35 (1990-1991) at miljøverninvestering, også som følge av offentlig pålegg, skal aktiveres og avskrives, selv om det ikke dreier seg om en investering som fører til økt avkastning i bedriften. Slike endringer regnes med andre ord som påkostninger, og det kan ikke være avgjørende om eieren anser arbeidet som en forbedring. Det vil dreie seg om en forbedring i en noe større sammenheng."

Kontoret legger etter dette til grunn at det ikke har avgjørende betydning for grensen mellom vedlikehold og påkostning om et tiltak er foretatt som følge av offentlig påbud eller ikke. Utviklingen i reglene om miljøinvesteringer, og nevnte lagmannsrettsdom bygger snarere på at investeringer etter offentlig pålegg er ansett som aktiveringspliktige etter de alminnelige regler.

Det er ikke et vilkår for aktivering at et tiltak gir økt avkastning for bedriften eller fører til økt verdi på et driftsmiddel⁷. Det vises bl.a. til Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 6.5 s. 118:

"Alle driftsmidler av varig verdi bør aktiveres og avskrives i takt med den faktiske verdiforringelsen. Det er ingen forutsetning at den enkelte investering isolert sett må føre til økt avkastning i bedriften."

Thommessen har pekt på at denne uttalelsen "synes å være gitt i tilknytning til erverv av nye driftsmidler, og ikke i forbindelse med spørsmålet om skillet mellom påkostninger og vedlikehold av et eksisterende driftsmiddel". I det påfølgende avsnitt i Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 6.5 s. 118 framgår imidlertid følgende:

"Departementet vil foreslå at dagens praksis med adgang til direkte utgiftsføring av investeringer i eller påkostninger på driftsmidler på grunn av påbud om forbedring av det indre eller ytre miljø, oppheves."
(uthevet her)

⁷ Se bl.a. Fredrik Zimmer: *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2014 side 188, Brudvik m.fl.: *Skattelovkommentaren*, Oslo 2003/04 side 458 flg. og Lignings-ABC 2013/14 side 1519



Kontoret viser videre til Zimmer(red.):, *Bedrift, selskap og Skatt*, 5. utg. Oslo 2010 side 99 flg. hvorfra følgende siteres:

"For det annet er det spørsmål om hva som er målestokken for bedømmelsen av om det foreligger en standardforbedring. Det er klart at det for aktiveringsplikt ikke kreves at gjenstanden er blitt mer verdt enn tidligere. Utgifter til ombygging er normalt aktiveringspliktig selv om arbeidene ikke øker eiendommens omsetningsverdi."

Lagmannsrettsdommen inntatt i Utv. 2002 s. 1028 føyer seg inn i rekken av kilder som underbygger at det ikke er et vilkår for aktivering at et tiltak gir økt avkastning for bedriften eller fører til økt verdi på et driftsmiddel, jf. følgende sitat:

"Kostnad som ikke har sammenheng med vedlikehold er å regne som en påkostning, selv om arbeidet ikke fører til en verdiøkning for eieren."

Dommen inneholder generelle uttalelser om dette, og er derfor relevant for problemstillingen i foreliggende sak. Thommessen er av en annen oppfatning når det gjelder dommens relevans.

Sentralskattekontorets vurdering av daminvesteringene

Ombygging av fyllingsdammer

Fyllingsdam er en dam som hovedsakelig består av oppfylte og komprimerte materialer av jord, grus eller sprengstein, jf. damsikkerhetsforskriftens § 5-10. De skjerpede sikkerhetskravene innebærer blant annet krav til at det legges en kappe av sprengstein utenpå en allerede eksisterende fyllingsdam (såkalt "plastring") for å redusere risiko for dambrudd ved overtopping eller gjennomspyling. I tillegg følger det av forskriften krav til mer robuste damkroner f.eks. ved krav til heving av damtoppen eller damkronevern (bombekappe), i tilfelle tusenårsflom, krig, terrorangrep, flodbølge mv. Det er en forutsetning i det følgende at dameier ikke kan øke vannstanden i magasinet. Det er videre en forutsetning at dammene tidligere har vært vedlikeholdt og var i forskriftsmessig stand, klassifisert og godkjent av NVE.

Grensen mellom vedlikehold og påkostninger er fastlagt gjennom retts- og ligningspraksis. Det skatterettslige utgangspunkt er at standardforbedringer ikke kan fradragsføres direkte som vedlikehold. Forbedringer ut over opprinnelig stand er påkostning, og kostnadene til dette skal aktiveres som en del av kostprisen. Ved vurderingen av om det har skjedd en forbedring, vil det kunne tas hensyn til den tekniske utviklingen i materialbruk. Om det foreligger en standardforbedring, vil bero på flere kriterier. I praksis er det lagt vekt på fysiske/tekniske kriterier, funksjonelle kriterier og økonomiske kriterier. Det fysiske/tekniske kriterium er det mest avgjørende.

Sikkerhetsforskriften innebærer krav om en rekke forsterkninger av fyllingsdammene. Generelt kan dette uttrykkes slik at dammer som blir reklassifisert til en høyere fareklasse må gjøres tykkere, høyere og i det hele tatt mer solide. Dette er fysiske forbedringer av dammen, og trekker etter



kontorets syn klart i retning av påkostning. Dersom en inkorporer i en gjenstand noe som ikke var der fra før, vil det anses å være en standardforbedring. I dette tilfelle skal det i hovedsak legges på en ytterligere steinbeskyttelse/forsterkning utenpå den allerede eksisterende fyllingsdammen, jf. typetilfelle (i) i Advokatfirmaet Thommessens notat.

Funksjonelt har dammene nå som før en magasineringsfunksjon, men denne funksjonen må etter arbeidene anses som forbedret ved at dammene kan ivareta magasineringsfunksjonen under mer krevende ytre forhold som flom og krig/tersituasjon. Det vises til begrunnelsen fra Klagenemnda for oljeskatt i saken om bølgebryteren på Ekofisk.

Det er fra Advokatfirmaet Thommessen pekt på at den omfattende ombyggingen av dammene verken vil gi kraftforetaket verdiøkning eller økt avkastning i og med at dameier ikke kan øke vannstanden i magasinet og dermed heller ikke produksjonen i kraftverkene.

Det er ikke et vilkår for aktivering at gjenstanden øker i verdi eller at avkastningen for bedriften øker. Det økonomiske kriteriet kan inngå i en helhetsvurdering, men vil ikke være avgjørende. Det er imidlertid kontorets oppfatning at et økonomisk kriterium i denne saken ikke taler mot at det foreligger standardforbedring. Det vises til at damanleggene får en høyere verdi fordi de er i stand til å fungere under påvirkning av mer krevende ytre omstendigheter, jf. Jan Syversen, *Skatt på Petroleumsutvinning*, Oslo 1991 s. 483 hvor et slik syn kommer til uttrykk i omtalen av Oljeskattenemndas avgjørelse om oppjekking av plattformunderstellene på Ekofisk. Kontoret er forøvrig heller ikke på generelt grunnlag enig i at daminvesteringene mangler betydning for senere års inntjening. Kraftforetakene er pålagt av NVE å utføre de aktuelle arbeider som følge av ny fareklassevurdering. Dersom ombyggingene ikke blir foretatt, vil anleggene ikke lovlig kunne brukes, jf. damsikkerhetsforskriften § 9-2 flg. med videre henvisninger.

Kontoret har etter dette kommet til at dammen har vært gjenstand for en standardforbedring. Det er i vurderingen særlig lagt vekt på et fysisk/teknisk kriterium. Det funksjonelle og økonomiske kriteriet taler også for en slik konklusjon.

Det er anført at kostnadene til å innfri skjerpede krav fra myndighetene er knyttet til verdireduksjon i inntektsåret. Advokatfirmaet Thommessen synes å legge til grunn at verdireduksjon har oppstått når det kan konstateres at en dam ikke tilfredsstiller de nye sikkerhetskravene. Kostnadene til å innfri kravene har således ikke betydning for senere års inntjening, hevdes det. Det gis bl.a. også uttrykk for at kostnader som følge av endrede tekniske krav er fradragsberettiget.

Kontoret vil vise til at det ikke har betydning for grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning om investeringen er foretatt som følge av offentlig påbud eller ikke, jf. f.eks. Brudvik m.fl.: *Skattelovkommentaren*, Oslo 2003/04 side 459. Thommessens standpunkt innebærer at kostnader som følge av endrede offentlige krav regelmessig vil kunne fradragsføres direkte. Standpunktet er heller ikke forenlig med at det i utgangspunktet var nødvendig med en særlig praksis fra ligningsmyndighetene for å oppnå fradragsrett for såkalte miljøverninvesteringer, se Ot. prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 6.5 side 118.



Thommessen har vist til Rt. 1928 s. 123. Det materielle spørsmålet i saken var om et beløp avsatt til "klassifisering av skip" kunne kreves fradratt i inntekten. Dommen er av Thommessen tolket dithen at det å holde et skip i en slik stand som er nødvendig av hensyn til klassifisering, må regnes som en del av den løpende drift og ikke som aktiveringspliktige investeringer. Etter kontorets syn er to forhold avgjørende for dommens rekkevidde.

For det første gjelder dommen hovedsakelig spørsmål om størrelsen på en fradragsberettiget post kunne sies å være godtgjort eller ikke, jf. tidligere landsktl. § 44 bokstav i, og bysktl. § 38. Sistnevnte bestemmelse slik den er gjengitt i J.E. Thomle, *Skattelov for byene*, Oslo 1942, lyder slik:

"Beløp, som ved skibsrederi, fangstvirksomhet på havet eller bergningsvirksomhet avsettes for å dekke utgifter til klassifisering eller kjelfond eller assuransepremie, forsåvidt det ikke overstiger et rimelig mål."

Om bestemmelsen uttaler Thomle følgende på side 139 i samme bok:

"Midler, der avsettes for å dekke de periodisk påløpende utgifter til klassifisering (survey), eller som avsettes til kjelfond, vil efter denne bestemmelsen komme til fradrag ved likningen straks, når avsetningen finner sted, ikke først når utgiftene i sin tid påløper."

For det andre er dommen med på å etablere den i dag gjeldende rettsoppfatning om at det foreligger fradragsrett for utgifter til reparasjoner mm. som bringer en gjenstand tilbake til sin opprinnelige stand, jf. Magnus Aarbakke, *Skatt på inntekt*, 4. utg, Oslo 1990, side 270 flg.:

"Ved Rt. 1928 s. 123 ble det således avgjort at det forelå vedlikehold av et skip for så vidt de "medgaatte utgifter alene er medgaat til reparationen som var nødvendige for klassifiseringens skyld". Utgifter som går ut over reparasjon til den nevnte stand, er ikke vedlikeholdskostninger. Slike utgifter, som gjerne kalles påkostninger, er det derimot adgang til å aktivere – legge til inngangsverdien..."

Betydningen av eventuelle skjerpede klassifikasjonskrav var ikke et tema for Høyesterett. Kontoret mener derfor at dommen ikke har særlig vekt, og i hvert fall ikke slik at den skulle tale for Thommessens konklusjon om direkte fradragsrett for daminvesteringer.

Det kunne anføres at skjerpede sikkerhetskrav er uttrykk for dagens standard med hensyn til kvalitet på dammer, og at de pålagte forbedringene således bringer dammen opp til den samme relative standard som den tidligere har hatt. For det første vil et slikt standpunkt innebære at offentlige påbud og krav får avgjørende betydning for den skattemessige behandlingen og da slik at direkte fradragsrett gjennomgående vil foreligge. Et slikt standpunkt er det som nevnt ikke holdepunkter for. For det andre er fradragsrett for forbedringer opp til samme relative standard knyttet til utvikling i materialbruk. Ved vurderingen av om det har skjedd en forbedring, vil det etter fast praksis kunne tas hensyn til den alminnelige standardheving når det gjelder bygningsmaterialer som har funnet sted. Den praksis som regelen bygger på gjelder imidlertid utskiftning av gamle bygningmaterialer med forbedrede materialer som følge av utvikling innenfor bygningsmetoder. Det vises bl.a. til Brudvik m.fl. *Skattelovkommentaren*, Oslo 2003/2004, 3. utg. side 458. I denne saken er det gjennomgående ikke tale om erstatning av utslitte materialer med nye og bedre, men forsterkninger av og tillegg til eksisterende driftsmidler.



Ombygging av betongdammer

En betongdam er en dam som hovedsakelig består av betong, jf. damsikkerhetsforskriftens § 5-11. Betongdammer kan inndeles i 3 hovedgrupper; gravitasjonsdammer, buedammer og platedammer mv. Gravitasjonsdammer er forenklet sagt en massiv "klump" som av egen vekt står mot vanntrykket uten å velte eller gli. Platedammer har skråstilt vannside og hviler på pilarer, slik at vekten av vannet gir et vesentlig bidrag for å stabilisere konstruksjonen⁸. Et aktuelt tiltak etter de skjerpede kravene er ombygging av eksisterende platedammer til gravitasjonsdammer /massivdammer eller annen godkjennbar konstruksjonstype. Forenklet sagt vil en ombygging fra platedam til gravitasjonsdam bl.a. innebære at hulrom i platedammen fylles med betong.

Utfra et fysisk/teknisk kriterium får platedammene ved denne ombyggingen et fysisk tillegg i form av betong. Det blir inkorporert noe i formuesobjektet som ikke var der fra før, og det taler for at det foreligger en standardforbedring. Det funksjonelle og økonomiske kriteriet vil få tilsvarende betydning her som for fyllingsdammene. Funksjonelt har dammene nå som før en magasineringsfunksjon, men denne funksjonen anses etter arbeidene som forbedret ved at dammene kan ivareta magasineringsfunksjonen under mer krevende ytre forhold som flom, krig og terrorangrep mv. Det kan anføres at damanleggene får en høyere verdi fordi de er i stand til å fungere under påvirkning av mer krevende ytre omstendigheter. Problemstillingen har en parallell til spørsmålet om skattemessig behandling av etterisolering av hus. Om dette uttales følgende i Fredrik Zimmer: *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2014 s. 186:

"Regelen er at kostnader som pådras for å bringe gjenstanden opp i den standard den har hatt tidligere, er vedlikehold. Maling av et tidligere malt hus er således vedlikehold. Kostnader som bringer gjenstanden opp til en høyere standard, er en påkostning. Isolering av et tidligere uisolert eller dårlig isolert hus er således en påkostning, for huset får en standard mht. isolasjon som det aldri tidligere har hatt"

Det vises forøvrig til drøftelsen i foregående punkt. Ombygging av platedammer til gravitasjonsdammer anses etter dette som en påkostning

⁸ Se NVE: "Dammer som kulturminner" 2013 s. 22 flg.



Avslutning

Kostnader ved arbeider på fyllingsdammer og betongdammer som beskrevet ovenfor kan ikke fradragsføres direkte, men må aktiveres.

Med vennlig hilsen

Inger Mette Dahler

Inger Mette Dahler

avdelingsdirektør

Veiledning, fastsetting og kontroll

Sentralskattekontoret for storbedrifter

Jan Erik Greni

Jan Erik Greni