

NOTAT

Til Energi Norge

Fra Advokatfirmaet Thommessen v/ Finn Backer-Grøndahl, Bendik Christoffersen og Sigve Braaten

Dato 11. april 2013

Ansvarlig advokat: Bendik Christoffersen

SKATTEMESSIG BEHANDLING AV DAMINVESTERINGER

1 BAKGRUNN

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.
- (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.

Damsikkerhetsforskriftens utgangspunkt er at tekniske krav oppstilt i kapittel 5 gjelder for både nye og allerede etablerte anlegg. Damsikkerhetsforskriften § 5-1 annet ledd inneholder imidlertid en særregel for etablerte anlegg som fastslår at dersom det *"ikke er mulig"* å oppfylle de tekniske kravene i forskriften, så skal det alternativt iverksettes *"nødvendige kompensierende konstruksjonsmessige tiltak som sikrer at anlegget har et tilstrekkelig høyt sikkerhetsnivå"*.

Et damanlegg plasseres i konsekvensklasse 4 dersom det er mer enn 150 boenheter som kan bli berørt ved dambrudd, jf forskriftens § 4-2. Grensen for antall boenheter betyr at flere damanlegg som allerede er bygget og godkjent av Norges Vassdrags- og Energidirektorat ("NVE"), for eksempel små og bynære damanlegg, må gjennom omfattende ombygginger, som nevnt foran.

Flere dameiere er i gang med å utføre ulike arbeider på sine damanlegg knyttet til damsikkerhetsforskriften etter pålegg fra NVE. Kostnadene er betydelige, og er anslått av Energi Norge til ca 8 mrd kroner¹ for hele kraftbransjen. Vi er bedt om å vurdere om kostnadene som dameierne pådrar seg for å oppfylle kravene i damsikkerhetsforskriften mv kan utgiftsføres direkte for skatteformål eller om kostnadene må aktiveres.

2 RETTSLIGE UTGANGSPUNKTER

2.1 Innledning

Skatteloven § 6-1 første ledd oppstiller følgende to vilkår for at en kostnad skal være fradragsberettiget:

- (i) Det må foreligge en oppofrelse av en fordel, jf lovens krav om at en *“kostnad”* må være *“pådratt”* (*“oppofrelse”*) og
- (ii) Oppofrelsen av fordelen må ha en tilknytning til en inntekt eller en inntektsskapende aktivitet, jf lovens ordlyd *“.. for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”* (*“tilknytning”*).

Kostnader som pådras som en følge av damsikkerhetsforskriftens krav, er utvilsomt knyttet til dameiernes virksomhet. Tilknytningskravet er derfor oppfylt og vil ikke bli behandlet nærmere i det følgende.

Når det gjelder oppofrelse, er hovedregelen at kravet først er oppfylt når det har skjedd en *“... reduksjon i skattyters formuesstilling”*. Når skattyter pådras kostnader, skjer det ikke nødvendigvis en automatisk reduksjon i hans formuesstilling, fordi skattyter normalt vil få en motytelse av tilsvarende verdi. Dersom verdien skattyter mottar er *“varig”*, skal den pådratte kostnaden som regel aktiveres for skatteformål, jf. Zimmer i *“Lærebok i skatterett”* (6. utgave side 177, heretter *“Zimmer”*).

Dette innebærer at kostnader knyttet til arbeider som er en følge av damsikkerhetsforskriftens krav, vil være fradragsberettiget i året kostnadene pådras, med mindre kostnadene har *“varig verdi”* for skattyter.

2.2 Krav til varighet

2.2.1 Utgangspunkt

Kravet til *“varig verdi”* er oppfylt der motytelsen har verdi for skattyter utover det aktuelle inntektsåret. Dette innebærer at man må ta stilling til om en kostnad (a) knytter seg til allerede inntruffet verdireduksjon, eller (b) har en så stor tilknytning til inntektsskapning også i senere inntektsår at kravet til varighet er oppfylt. Vi viser til Zimmer på side 177 og 179 der følgende fremgår:

¹ Jf Forvaltningspraksis ved Norsk Damsikkerhet, publikasjon 316-2011: <http://www.energinorge.no/getfile.php/FILER/MEDLEMSTJENESTER/FORSKNING%20OG%20UTVIKLING/PROSJEKTER/316-2011%20Forvaltningspraksis%20ved%20norsk%20damsikkerhet.pdf>

“Ikke sjelden oppstår det tvil om det foreligger ombytting av formuesverdier eller oppofrelse. Dette formuleres (som nevnt under pkt 7.1) ofte som et spørsmål om det foreligger (direkte) fradragsrett for kostnadene eller tvert imot aktiveringsplikt. Spørsmålet er om “vederlaget” med tilstrekkelig grad av sikkerhet vil påvirke skattyters inntektsforhold i senere år enn betalingsåret – eller, kortere og mer upresist uttrykt, om det har en varig verdi for skattyteren”

[s. 179.....]

“... Synspunktet er det samme som i punkt 7.3.2: Påkostninger o.l. har verdi for inntektsskapningen også i senere år (varig verdi), mens vedlikehold osv. refererer seg til inntektsskapning det aktuelle år (eller kanskje rettere: dette og tidligere år da slitasten har funnet sted).” [vår understrekning]

På denne bakgrunn kan det utledes to ytterpunkter for skillet mellom fradragsberettigede driftskostnader og aktiveringspliktige investeringer; For det første vil det ikke foreligge aktiveringsplikt for kostnader som ikke har noen som helst betydning for inntektsskapning i senere inntektsår. Kravet til varig verdi vil da ikke kunne være oppfylt. For det andre vil det klart foreligge aktiveringsplikt for kostnader som ikke refererer seg til inntektsårets (eller tidligere inntektsårs) verdireduksjon, men som utelukkende har betydning for senere inntektsår (med mindre det foreligger særregler som gir rett til fradrag tidligere).

For kostnader som ikke omfattes av noen av de to ytterpunktene, dvs. kostnader som dels fanger opp tidligere års verdireduksjon og dels har betydning for fremtidig inntektsskapning, må det vurderes nærmere om motytelsen har en “varig verdi” for skattyter eller ikke. Spørsmålet er hvilke kriterier som er avgjørende i vurderingen.

I denne forbindelse er det viktig at mange løpende driftskostnader som ikke er aktiveringspliktige, normalt også har en viss tilknytning til og betydning for inntektsskapningen for senere inntektsår. Et eksempel er vedlikeholdskostnader. Når for eksempel et bygg males om eller et vindu skiftes ut, vil endringen ha betydning for flere inntektsår fremover. Arbeidene regnes likevel som fradragsberettiget vedlikehold i inntektsåret arbeidene utføres. Begrunnelsen er at arbeidet har sterkere tilknytning til verdiforringelse som har inntruffet før arbeidene utføres, enn til inntektsskapningen som skjer i senere inntektsår (forutsatt at det var et behov for arbeidene). Dette innebærer altså at ikke *enhver* tilknytning til inntektsskapningen for senere inntektsår medfører at kravet til varighet er oppfylt.

Ved skillet mellom aktiveringspliktige påkostninger og fradragsberettiget vedlikehold, er det lagt vekt på om arbeidene som er utført har medført en standardheving eller ikke, jf. Zimmer side 179:

“Regelen er at kostnader som pådras for å bringe gjenstanden opp i den standard den har hatt tidligere, er vedlikehold. Kostnader som bringer gjenstanden opp til en høyere standard er påkostning.”

Synspunktet er at en standardheving gir en varig verdi og medfører aktiveringsplikt, fordi en slik kostnad ikke refererer seg til verdireduksjon i inntektsåret eller tidligere inntektsår. Det oppstår da spørsmål om vurderingen skal skje basert på fysiske, funksjonelle eller økonomiske kriterier, eventuelt om det må foretas en helhetsvurdering hvor samtlige momenter inngår.

2.2.2 Nærmere om kriteriene

I praksis er ulike kriterier trukket inn i ulike sammenhenger. Zimmer fremholder at spørsmålet om det er de fysiske, økonomiske eller de funksjonelle kriteriene som er avgjørende "*... neppe er prinsipielt avklart*", jf. side 179.

Etter vår vurdering er fysiske, økonomiske og funksjonelle betraktninger "hjelpbegreper" for å avgjøre om en kostnad må anses for å ha varig verdi for skattyter. Spørsmålet som skal avgjøres er etter praksis om kostnaden gir skattyter en "*varig verdi*". Ingen av de nevnte kriteriene (fysiske, økonomiske eller funksjonelle) kan derfor alene være avgjørende for om en kostnad er aktiveringspliktig. På denne bakgrunn må det etter vårt syn foretas en konkret helhetsvurdering hvor det kan legges vekt på både fysiske, økonomiske og funksjonelle kriterier, men hvor det overordnede spørsmålet fortsatt er om skattyter har fått en verdi med varighet utover inntektsåret (og tidligere inntektsår). Dette synspunktet støttes av at ulike momenter er trukket inn i vurderingen av ulike typer arbeider i praksis. I Lignings-ABC 2012/13 side 1448 pkt 5.6 fremgår det også at det skal foretas en helhetsvurdering.

Etter vårt syn er det for øvrig ikke nødvendig at kostnadene regnes som "vedlikehold" etter skatteloven § 6-11, for at det skal foreligge direkte fradragsrett. Det avgjørende etter skattelovens regler er om kostnaden gir "*varig verdi*". Karakteren av kostnadene har imidlertid ingen betydning for fradragsretten, så lenge varighetskravet ikke er oppfylt. Er ikke varighetskravet oppfylt, foreligger det ikke aktiveringsplikt. Dette fremgår for øvrig også implisitt i Zimmer på side 178 og 179 hvor "vedlikehold" er brukt som merkelapp og eksempel på driftskostnader som er direkte fradragsberettiget.

2.2.3 Erverv av nytt objekt vs påkostninger

I vurderingene om det er tale om en fradragsberettiget driftskostnad eller en aktiveringspliktig investering, oppstår det ofte spørsmål om det er ervervet et nytt objekt. Flere saker som i teori og praksis som anses å belyse grensen mellom vedlikehold og påkostning, gjelder spørsmålet om det er ervervet et nytt driftsmiddel. Spørsmålene er beslektete, og det avgjørende vurderingstemaet er i begge tilfeller om skattyter har fått en "*varig verdi*". I Lignings-ABC 2012/13 side 1450 fremgår det også at det er tale om ulike grensedragninger.

Etter vårt syn er det likevel viktig at avveiningen mellom fysisk, økonomiske og funksjonelle kriterier ikke nødvendigvis blir sammenfallende i de to typetilfellene. Ved vurderingen av om noe er et nytt driftsmiddel, vil fysiske kriterier være sterkere fremtredende. Situasjonen vil nettopp være at det nye driftsmiddelets funksjon er identisk med det gamle, men det gamle driftsmiddelet vil (normalt) være realisert. Verdireduksjonen (oppførelsen) som har funnet sted i inntektsåret (og tidligere år) kommer til fradrag i sin helhet ved realisasjonen. Investeringen i det nye driftsmiddelet vil da ikke referere seg til verdireduksjonen for tidligere år, men knytter seg til

inntektsskapningen i senere inntektsår, dvs. ha "varig verdi". I boken *Bedriftskatterett* (Gjems Onstad, 2012) s. 137 heter det blant annet:

"Må et driftsmiddel helt skiftes ut, vil det foreligge aktiveringsplikt selv om bakgrunnen er et miljøpåbud som ikke gir bedre yteevne eller verdiøkning, jf Utv 2002 s 1028 LRD og Rt. 1999 s. 1303 (Utv 1999 s 1400 Christensen). Svaret kan bli et annet dersom det dreier seg om utbedringer av eksisterende driftsmidler for å bringe disse i overensstemmelse med offentlige påbud eller standarder." [vår understrekning]

I vurderingene som skal foretas når det er tale om "varig verdi" ved arbeider på et driftsmiddel (altså hvor det ikke er tale om et nytt), er det også naturlig at avveiningen av momentene blir annerledes. Det sentrale er nettopp om arbeidene har sterkest tilknytning til fremtidig inntektsskapning eller verdireduksjon i inntektsåret og tidligere inntektsår. Fysiske endringer på et eksisterende driftsmiddel er ikke noe absolutt bevis på at skattyter har fått en varig verdi, eller om verdien er oppfret allerede. Det er bare et av flere momenter som må vurderes.

3 HELHETSVURDERINGEN

3.1 Innledning

Når det gjelder den konkrete helhetsvurderingen og vektleggingen av henholdsvis fysiske, funksjonelle og økonomiske kriterier mv er det hensiktsmessig å se noe nærmere på ulike uttalelser og saker som har vært opp i retts- og ligningspraksis. Lovens ordlyd gir liten veiledning, slik at det først og fremst er uttalelser i lovforarbeidene, retts- og ligningspraksis, samt juridisk teori som kan belyse de konkrete vurderingene som må foretas.

3.2 Lovforarbeider

Spørsmålet om når kravet til "varig verdi" er oppfylt er ikke generelt berørt direkte lovforarbeidene til skatteloven.

I forbindelse med skattereformen i 1992, fjernet lovgiver adgangen til direkte utgiftsføring av miljøinvesteringer etter offentlig påbud. Skattedirektoratet, i samråd med Finansdepartementet, hadde før skattereformen gitt uttrykk for at slike miljøinvesteringer var direkte fradragsberettiget ved inntektsligningen og dette ble lagt til grunn i ligningspraksis. Fradragsretten gjaldt selv om det dreide om arbeider som ga skattyter varig verdi slik at man etter alminnelige prinsipper ville aktivert kostnaden. Praksis innebar således et unntak fra det som i utgangspunktet var gjeldende rett. Departementet uttalte følgende i Ot. prp. nr. 35 (1990 1991) på side 118:

"... 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.

Et krav om aktivering og avskrivning bør gjelde selv om investeringene må foretas som følge av offentlige påbud. Departementet ser ingen tungtveiende grunner for at en gjennom overskuddsbeskatningen delvis skal kompensere bedriften for virkninger av ulike typer påbud eller forbud. Departementet vil for øvrig vise til at i den utstrekning miljøverninvesteringer gjelder anskaffelse av eiendeler bestemt til varig bruk i virksomheten, må anskaffelsene etter gjeldende regnskapsregler oppføres som anleggsmidler i finansregnskapet og avskrives etter reglene i aksjeloven/regnskapsloven. 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.”

Uttalelsene klargjør at det ikke er tilstrekkelig for direkte fradragsrett, at en kostnad er pådratt som følge av offentlig påbud. Dette i seg selv er ikke tilstrekkelig til å konstatere at skattyter ikke har fått en varig verdi.

I tillegg uttales det at det ikke er noen *“... forutsetning at den enkelte investering isolert sett må føre til økt avkastning i bedriften”*. I utgangspunktet synes uttalelsen å gi inntrykk av at økonomiske kriterier ikke har noen betydning i vurderingen av om en kostnad gir varig verdi. Denne konkrete uttalelsen synes imidlertid 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. Som det fremgår foran er det naturlig at man ved erverv av et nytt driftsmiddel, legge avgjørende vekt på fysiske kriterier. Uttalelsen tilsier således ikke at man i vurderingen av varig verdi *generelt* ikke skal legge vekt på økonomiske betraktninger.

Uttalelsen fra departementet viser for øvrig klart at det man ville oppnå, var at miljøinvesteringer fradragsføres eller aktiveres etter de alminnelige prinsippene som er utviklet i praksis. Etter vårt syn kan uttalelsen derfor ikke ha noen stor betydning for vurderingen av om skattyter i et konkret tilfelle har fått en *“varig verdi”*.

3.3 Høyesterettspraksis

I en dom fra 1928 (inntatt i Rt 1928 side 123) vurderte Høyesterett om et selskap kunne utgiftsføre reparasjonskostnader på et skip direkte. I saken hadde ligningsmyndighetene lagt til grunn at en skjønnsmessig andel av kostnadene måtte anses å ha gitt skipet en verdiøkning, slik at fradrag ble nektet. Høyesterett foretok ingen vurdering av om det rent faktisk var skjedd noen verdiøkning på skipet (ut fra fysiske, økonomiske eller funksjonelle betraktninger). Høyesteretts konklusjon var at kostnadene var fradragsberettiget i den utstrekning *“... medgaate utgifter alene er medgaat til reparationen som var nødvendig for klassifikasjonens skyld”*. Dommen gir inntrykk av at Høyesterett legger til grunn at det å holde et skip i en slik stand at det er nødvendig av hensyn til klassifisering, må regnes som en del av den løpende drift og ikke kan skal regnes som aktiveringspliktige investeringer. Høyesterett uttalelse er generell og tilsier fradragsrett uavhengig av om arbeidene har blitt nødvendige av hensyn til skipets reduserte tilstand eller om det er innført nye klassifikasjonskrav.

Rekkevidden av dommen synes noe uklar, men tilsier etter vårt syn at man i vurderingen av om arbeidet gjelder verdireduksjon i inntektsåret (og tidligere år) eller inntektsskapning i senere år, må legge vekt på årsaken til at arbeidet må utføres. Når det i saken fra 1928 var nødvendig av hensyn til klassifikasjonen, er det et nærliggende synspunkt at verdireduksjonen allerede har inntrådt fordi man ved å foreta arbeidene *oppretholder* driftsmiddelets verdi i virksomheten – ikke skaper noen ny eller høyere verdi for senere inntektsår. Det er nærliggende å stille seg spørsmålet om hva som ville skjedd i inntektsåret dersom arbeidene som var nødvendige av hensyn til klassifikasjonen *ikke* ble foretatt. Svaret vil normalt være at skipets verdi (omsetnings- og bruksverdi) reduseres med umiddelbar virkning i inntektsåret, noe som kan skyldes enten at skipets tilstand er redusert i gjennom årene eller at det er innført nye klassifikasjonskrav.

3.4 Annen rettspraksis

I dom fra Frostating lagmannrett av 10. mai 2002, inntatt i Utv. 2002 side 1028, kom lagmannsretten til at utgifter til tilkopling av kloakk til kommunalt anlegg var aktiveringspliktige og ikke direkte fradragsberettiget. Dommen gjelder utskiftning av et driftsmiddel, hvor fysiske kriterier blir tillagt avgjørende vekt. Dommen gir derfor ikke noen vesentlig veiledning for vurderingen av varig verdi i tilfeller der det ikke er tale om et nytt driftsmiddel, jf. punkt 2.2.3 foran.

3.5 Uttalelser fra departementet

Det er på det rene at vedlikeholdsbehov kan oppstå på grunn av utidsmessighet. Særlig gjelder dette innenfor byggebransjen hvor også den tekniske utvikling medfører nye offentlige krav til materialvalg, byggemetoder mv. Finansdepartementet har i denne forbindelse uttalt følgende i en uttalelse inntatt i Utv. 1975 side 586:

“Ved av avgjørelsen av om det har skjedd en standardforbedring må det imidlertid etter departementets mening tas et visst hensyn til den utvikling om finner sted innen byggebransjen. En antar således at hvor det foretas en nødvendig utskifting av eldre utstyr med nytt som etter dagens nivå tilsvare samme (lav, middels eller høy) standard som den opprinnelig, bør hele utgiften kunne regnes som vedlikehold”

Uttalelsen gir klar støtte for at arbeider og tiltak som er nødvendig for å oppfylle endrede tekniske krav, og som skyldes at kravene av ulike årsaker har endret seg i perioden fram til arbeidene utføres, også skal kunne utgiftsføres direkte. I slike tilfeller vil kostnadene som pådras nettopp knytte seg til verdireduksjonen som har inntrådt som følge av utidsmessighet eller endrede krav, jf. også Høyesteretts dom i Rt. 1928 side 123. Denne type verdireduksjon inntreer over tid som følge av myndighetenes endrede krav til teknisk utforming og sikkerhet og har klare likhetstrekk med verdireduksjon som inntreer følge av fysisk slitasje. Uttalelsen tilsier at slike kostnader er fradragsberettiget da de har sterkest tilknytning til oppofrelse i inntektsåret (og tidligere år), blant annet fordi kostnadene bare *oppretholder* verdien av driftsmiddelet, jf. foran.

3.6 Ligningspraksis

I ligningspraksis finnes flere eksempler på at kostnader som pådras for å oppfylle endre lover og regler skal anses som vedlikehold. For det første er departementsuttalelsen foran under punkt 2.7 fulgt opp i ligningspraksis. I Lignings-ABC 2012/13 side 1447 punkt 5.3 heter det også:

“Ved avgjørelsen av om det er skjedd en forbedring må det tas hensyn til utviklingen som har funnet sted i materialbruk mv. siden gjenstanden var ny. Foretas utskifting av eldre deler med nye som etter dagens nivå tilsvarer samme standard (lav, middels eller høy) som formuesobjektet har vært i tidligere, skal hele kostnaden regnes som vedlikehold, jf. FIN 23. september 1975 i Utv. 1975/586. Forutsetningen er at den eldre delen trengte utskifting.”

Lignings-ABC viser at det også i praksis legges til grunn at endringer på driftsmidler mv som skyldes at det har skjedd en utvikling over tid, utover den rene slitasje som alminnelig vedlikehold fanger opp, regnes som direkte fradragsberettiget. Departementets uttalelse foran er således lagt til grunn i praksis.

I flere bindende forhåndsuttalelser er det lagt til grunn at kostnader knyttet til offentlig pålegg om utbedring av infrastruktur på annen manns grunn knyttet til utbygningsprosjekter, ikke skal utgiftføres direkte, jf. også Lignings-ABC 2012/13 side 338 punkt 16.15.5:

“I visse tilfeller får skattyter i forbindelse med utbygningsprosjekt offentlig pålegg om å utbedre/utbygge infrastruktur i nærheten av skattyters utbygningsprosjekt. Utbedringen/utbyggingen utføres på grunn som ikke tilhører skattyteren og sluttproduktet skal tilfalle offentlig myndighet. Kostnadene til slike arbeider skal aktiveres på tomtegrunnen uten rett til avskrivning. Dette gjelder uavhengig av om fordelingsnøkkelen ved fordelingen av kostnadene mellom grunneiendommene er basert på størrelsen av tomtene eller på bygningenes størrelse og utforming, se BFU nr. 1/2009.”

I disse tilfellene er kostnaden skattyter pådrar seg ikke knyttet til tidligere verdireduksjon, men utelukkende fremtidig inntektsskapning. Disse tilfellene er således vesensforskjellig fra tilfeller der skattyter pådrar seg driftskostnader for å demme opp for verdireduksjon som har oppstått over tid (og før kostnadene pådras).

Et annet eksempel er riving og flytting av vegger for å tilpasse seg leietakers behov for større rom mv. Selv om slike arbeider ikke innebærer noen egentlig standardforbedring eller verdiøkning på formuesobjektet (bygget), er det lagt til grunn at slike arbeider er aktiveringspliktige, jf Lignings-ABC 2012/13 punkt 5.2 side 1446. Denne typen arbeider foretas imidlertid ikke for å innhente inntrådt verdireduksjon, og har således primært tilnytning til fremtidig verdiskapning. Denne praksis har således liten overføringsverdi til kostnader som i større grad knytter seg til verdireduksjon som allerede har inntrådt, men som også vil ha en viss betydning for fremtidig inntektsskapning.

Denne praksisen tas av noen til inntekt for at *fysiske endringsarbeider alltid* vil være aktiveringspliktige. Etter vårt syn er det en for snever tilnærming. Vurderingstemaet er om skattyter har fått varig verdi, ikke om gjenstanden er fysisk er endret i større eller mindre grad. Det at fysiske kriterier er avgjørende i tilfeller hvor kostnaden ikke har noen tilknytning til verdireduksjon allerede inntruffet verdireduksjon, har som nevnt ingen overføringsverdi til slike tilfeller.

3.7 Juridisk teori

Når det gjelder juridisk teori viser vi til det som fremgår foran. Etter vårt syn tilsier Zimmers uttalelser i Lærebok i skatterett at det sentrale spørsmålet er om de aktuelle kostnadene knytter seg (a) til oppofrelse/verdireduksjon i inntektsåret/tidligere inntektsår eller (b) til inntektsskapning i senere år, jf. sitat inntatt foran. Dette underbygger at det ikke alene er avgjørende om fysiske endringsarbeider er foretatt. Zimmer viser også til at det ikke er avklart i praksis om fysiske, økonomiske eller funksjonelle kriterier er avgjørende.

3.8 Oppsummering

På bakgrunn av ovennevnte er det vårt syn at det sentrale vurderingstemaet er hvorvidt kostnadene er knyttet verdireduksjon i inntektsåret (eller tidligere inntektsår) eller inntektsskapning i senere år. I vurderingen av konkrete tiltak som har en viss tilknytning til begge deler, er det naturlig å legge vekt på fysiske, økonomiske og funksjonelle kriterier. Det er viktig at siktemålet også med disse kriteriene å ta stilling til om kostnadene har gitt skattyter "varig verdi", slik at ingen av kriteriene alene har avgjørende betydning.

4 DAMEIERS KOSTNADER KNYTTET TIL DAMSIKKERHETSFORSKRIFTEN

I medhold av den nye damsikkerhetsforskriften pålegges dameierne ulike typer tiltak og tilhørende kostnader av NVE. Eksempler på tiltak er heving av damkronen, forsterkning av damveggen (plastring), bygging av nye flomløp, etablering av samlegrøfter for lekkasjevann mv. Årsaken til at dameierne ilegges ulike tiltak kan være flere:

- (i) For det første kan dammens bruddsikkerhet reduseres gjennom alminnelig slit og elde. Dette kan medføre at dameier pålegges å utføre arbeider slik at dammens sikkerhet og beskaffenhet opprettholdes eller gjenopprettes.
- (ii) For det andre kan risikoen for stor skade ved et eventuelt brudd eller ved såkalt overtopping, øke over tid. Dette kan for eksempel skyldes økt bosetting og/eller ny infrastruktur i det berørte området (nedstrøms).
- (iii) For det tredje kan myndighetene stille nye og økte krav til dammen, uten at risikoen har økt ved slit og elde, jf. (i), eller at risikoen ved et eventuelt brudd har økt, jf. (ii).

I følge NVE medfører ikke den nye damsikkerhetsforskriften som sådan noen endrede krav til dammene, jf. blant annet høringsdokument av 29. september 2006 om forslag til ny damsikkerhetsforskrift side 44 pkt 33. hvor det heter

"Endringene i forskriften er også en kodifisering av gjeldende forvaltningspraksis. Dette gjelder spesielt de tekniske kravene i kapittel 5. Ved at kravene i retningslinjene som konsekvent praktiseres som formelle krav er inntatt inn i forskriften, blir regelverket mer forutsigbart og tydeligere på hvilke forventninger som stilles fra myndighetens side..

Dette innebærer at tiltakene som pålegges ved nye tilsyn etter at den nye damsikkerhetsforskriften trådte i kraft, i utgangspunktet ville kunne blitt ilagt uansett i medhold av de gamle forskriftene. I følge NVEs tilnærming, vil tiltakene derfor i hovedsak være i de to første kategoriene, jf. punkt (i) og (ii). Det kan likevel ikke utelukkes at enkelte tiltak også skyldes at kravene som stilles til en forskriftsmessig dam har økt over tid.

Hvorvidt arbeidene som er nevnt foran gir skattyter en "varig verdi" eller ikke, må vurderes konkret for hvert enkelt tiltak, jf gjennomgangen under punkt 2 foran. Det avgjørende i denne vurderingen vil etter vårt syn være om tiltakene har sterkest tilknytning til (a) fremtidig inntektsskapning eller (b) "verdireduksjon" som allerede har inntruffet i inntektsåret (eller tidligere inntektsår).

Det som er felles for alle tiltakene nevnt foran er at de ikke øker dammens verdi sammenlignet med historisk verdi, dvs. verdien før tiltakene utføres. Ingen av tiltakene som pålegges gir dammen noen ny funksjon eller økte driftsfordeler for skattyter. Dette innebærer at ingen av tiltakene gjennomføres av skattyter for å skape inntekter i senere inntektsår. Tiltakene utføres for å opprettholde en forskriftsmessig dam, og gjenopprette dammens verdi som er redusert ved forhold som allerede har inntruffet. Dette tilsier at tiltakene og de tilhørende kostnadene har nærmest tilknytning til inntektsårets (og tidligere inntektsåres) oppofrelse, og motsvarende at kostnadene har mindre tilknytning til inntektsskapningen i senere år (og derfor ikke gir noen varig verdi).

Tiltak i kategori (ii) og (iii), og i enkelte tilfeller kategori (i), kan innebære fysiske endringer på dammen, for eksempel høyere damkrone eller tykkere damvegg. Heller ikke de fysiske endringene gir skattyter noen driftsfordeler eller økt verdi for skattyter i fremtiden. Etter ligningspraksis kan slike fysiske endringer trekke i retning av at kostnadene er aktiveringspliktige. Vi viser for øvrig til at heller ikke økt damkrone gir noen større fleksibilitet for skattyter, da det gjelder egne begrensninger for oppmagasinerings uavhengig av høyden på damkrona.

Årsaken til de fysiske endringene vil imidlertid enten være (a) slit og elde, (b) endret risiko som følge av tilflytting i berørte områder eller lignende over tid eller (c) nye sikkerhetskrav. Hendelsene som er årsak til tiltakene, knytter seg således også til inntektsåret eventuelt tidligere inntektsår. For skattyter medfører alle disse hendelsene at dammen er utsatt for verdireduksjon/oppofrelse før tiltakene gjennomføres, dvs. ved slit og elde, endret risiko eller nye sikkerhetskrav. Dette tilsier etter vårt syn at det ikke kan være avgjørende om det foretas fysiske endringsarbeider eller ikke. Både årsaken til slike fysiske endringer, og det at skattyter ikke får noen driftsfordeler eller økt verdi, tilsier at kostnadene ikke gir skattyter noen varig verdi. Tiltakene som pålegges skaper for øvrig ikke noe nytt driftsmiddel.

Det kan stilles spørsmål ved om det må oppstilles et skille mellom slit og elde på selve driftsmiddelet og tiltak som må utføres som følge av endringer i ytre omstendigheter (økt risiko eller nye krav). Etter vårt syn er det ikke noen sterke grunner til ulik behandling av slike tilfeller. Den verdireduksjon som skyldes ytre omstendigheter, har ikke noen annen karakter enn det som skaper et alminnelig vedlikeholdsbehov (som også kan være forårsaket av ytre omstendigheter). Opprettholdelse av en dam som tilfredsstillende kravene til damsikkerhet, er en del av den løpende drift. Pålagte tiltak vil alltid være en forutsetning for fremtidig drift, uavhengig av årsaken til tiltaket. Verdireduksjonen har imidlertid funnet sted i inntektsåret og tidligere inntektsår, mens dammen har inngått i inntektsskapende virksomhet.

Det at tiltakene også har en viss tilknytning for inntektsskapning i senere inntektsår, har slik vi ser det mindre betydning. Tilknytningen det er tale om er relativt svak, dvs. at kostnadene ikke har noen annen tilknytning til fremtidige inntekter enn at driftsmiddelet (dammen) fortsatt er forskriftsmessig og ikke er ulovlig. Dette er som nevnt tilfellet for alt vedlikehold, og etter praksis er slike arbeider direkte fradragberettiget da tilknytningen til oppofrelse i inntektsåret (og tidligere inntektsår) er mer fremtredende.

På denne bakgrunn bør etter vårt syn kostnadene i kategori (i) til (iii) ovenfor være direkte fradragberettiget for dameier. Hvert enkelt tiltak må vurderes konkret, men skaper som det klare utgangspunkt ingen varig verdi for skattyter, og kostnadene er derfor ikke aktiveringspliktig.

* * * *