

Saldosaker og avskrivningsregler

Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter (SKN) har i en rekke **saker tatt stilling til spørsmålet om hva som er ett eller flere driftsmidler. Videre er det i de samme sakene tatt stilling til hvilken saldogruppe i sktl. § 14-41 de enkelte driftsmidler skal allokere til.**

De aktuelle saldogrupper har som regel vært saldogruppe d (maskiner), g (elektroteknisk utrustning) eller h (bygg og anlegg). Avskrivningssatsen for de ulike grupperne er i 2014 på hhv. 20 %, 5 % og 4 %, jf. sktl. § 14-43. Ved en investering på f.eks. én milliard kroner, vil avskrivningens størrelse det enkelte år være svært forskjellig når differansen mellom saldogruppe d og h er på hele 16 prosentpoeng. En publisering av kontorets saker frem til 2012 er gitt i boken til Knut Morten Carlsen (red.). Bedriftsbeskatning i praksis, 4. utgave Bergen 2012 på s. 910 flg. Men også etter 2012 har SFS og nemnda avgjort noen flere vedtak i denne typen saker.

En viktig grensedragnings i denne typen saker er å avgjøre hva som utgjør ett eller flere driftsmidler. Allokering av driftsmidler til saldogrupper forutsetter at det først må tas stilling til hva som skal anses som ett driftsmiddel. Ett og samme driftsmiddel kan bare plasseres i én saldogruppe. Spørsmålet om det foreligger ett eller flere driftsmidler beror på en konkret vurdering av hva som fysisk og funksjonelt utgjør en enhet. En funksjonell sammenheng alene vil ikke være tilstrekkelig til at samtlige komponenter skal anses som ett driftsmiddel. Det må også ses hen til hvorvidt komponentene har en likeartet funksjon, graden av fysisk tilknytning og integrering. I tillegg kan levetidsbetraktninger og forenklingssyn være relevante kriterier i vurderingen.

Skattedirektoratet har i en prinsipputtalelse publisert 30. juni 2014 gitt en redegjørelse for kriterier som er sentrale i vurderingen av om det foreligger ett eller flere driftsmidler. Denne artikkelen gir en oversikt over de sakene som skatteklagenemnda ved kontoret har avgjort i 2013 og 2014. Videre viser artikkelen hvordan nemnda har resonnet

omkring spørsmålet om det foreligger ett eller flere driftsmidler.

2008-127SKN

Saken gjaldt allokering av driftsmidler til saldogrupper for investeringer knyttet til et anlegg som fanget opp oljedamp som ble frigjort under rørtransport og lasting. Selskapet anførte at innretningen skulle dekomponeres i 11 ulike driftsmidler. Skatteklagenemnda kom til at anlegget skulle anses som ett driftsmiddel som skulle avskrives som én enhet. Nemnda la vekt på at prosessen måtte anses som en sammenhengende prosess, og at det ikke foregikk noen selvstendige prosesser underveis. Nemnda kom videre til at driftsmiddelet skulle avskrives som anlegg i saldogruppe h. Det er tatt ut søksmål mot vedtaket.

2003-085SKN

Saken gjaldt allokering av driftsmidler til saldogrupper for investeringer knyttet til et prosessanlegg som fjernet svovel fra produksjonen. Selskapet anførte at innretningen skulle dekomponeres i ni ulike driftsmidler. Skatteklagenemnda kom til at prosessanlegget skulle anses som ett driftsmiddel som skulle avskrives som én enhet. Nemnda la vekt på at prosessen måtte anses som en sammenhengende prosess, og at det ikke foregikk noen selvstendige prosesser underveis. Nemnda kom videre til at driftsmiddelet skulle avskrives som anlegg i saldogruppe h. Det er tatt ut søksmål mot vedtaket.

2007-025SKN

Saken gjaldt skattemessig behandling av investeringer knyttet til et industrianlegg. Spørsmålet var hvor mange selvstendige driftsmidler industrianlegget bestod av, og til hvilke saldogrupper driftsmidlene skulle allokere. Skatteklagenemnda fastholdt i det

vesentlige sentralskattekontorets vedtak, men kom til at det i noe større grad skulle foretas en oppdeling i flere selvstendige driftsmidler. Komponenter som transporterte en råvare uten at det skjedde noen bearbeidelse av det som ble transportert, ble dekomponert. Pumper og tilsvarende utrustning som ble benyttet for å transportere innsatsfaktoren, ble dermed behandlet som selvstendige driftsmidler løst fra selve infrastrukturen. Dette i motsetning til prosessanlegg (f.eks. renseanlegg), hvor elektromotorer og vifter ble ansett som en integrert del av prosessanlegget. Nemnda la videre til grunn at det var driftsmiddelets fysiske beskaffenhet som var det sentrale kriterium for saldogruppeplasseringen. Søksmålsfristen på vedtaket var ikke utløpt da artikkelen ble skrevet.

2008-096SKN

Saken gjaldt den skattemessige behandlingen av selskapets investering i et nytt metallurgisk fabrikanlegg. Spørsmålene i saken var hva som utgjorde et driftsmiddel. Videre var det spørsmål om hvilken saldo de ulike driftsmidlene skulle allokere til, saldo d eller h. Endelig tok skatteklagenemnda stilling til spørsmål om grensen mellom fradrag for vedlikehold og aktivering av kostnader på saldo. Nemnda kom i denne saken til at det var flere ulike driftsmidler i anlegget. Søksmålsfristen på vedtaket var ikke utløpt da artikkelen ble skrevet.

Flere driftsmidler

Som illustrasjon gjengis noen av nemndas bemerkninger i sak 2007-025SKN hvor nemnda kom til at det forelå flere driftsmidler:

«Hva som skal anses som ett og samme driftsmiddel, er ikke nærmere regulert i loven. I Ot.prp. nr.19 (1983-1984) pkt. 4.8 s. 10, som gjaldt enkelte endringer av

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter



*ETT ELLER FLERE: En viktig grensede-
rning i den type saker som omtales, er å
avgjøre hva som utgjør ett eller flere drifts-
midler.*

avskrivningsreglene, uttaler departementet at det avgjørende for når flere eiendeler skal sees under ett, er «om det er en slik sammenheng mellom driftsmidlene at det er naturlig å se dem som en enhet.»

Skatteklagenemnda legger til grunn at det sentrale kriterium for hvorvidt flere komponenter skal anses som ett driftsmiddel, er hva som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet. Vurderingstemaet er beskrevet slik i Lignings-ABC 2013/14 pkt. 3.1 s. 330:

«Fysiske eiendeler som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet, regnes normalt som ett driftsmiddel. Det må ifølge praksis foretas en konkret vurdering av om det er slik sammenheng mellom eiendelene at det er naturlig å anse dem som en enhet. Eiendeler som kan brukes hver for seg, regnes normalt som flere driftsmidler.»

Det foreligger tre lagmannsrettsdommer på dette området. Det vises til Gulating lagmannsretts dom av 29. mars 2006 (Utv. 2006 s. 581) Gasnor. Det vises videre til Borgarting lagmannsretts dom av 23. april 2008 (Utv. 2008 s. 981) Hydro Aluminium og Hålogaland lagmannsretts dom av 6. oktober 2011 (Utv. 2011 s. 1512) Alcoa. Begge dommene ble anket til Høyesterett, men ankene ble nektet fremmet. [...]

Grensen mellom ett eller flere driftsmidler må foretas ut fra en bredere vurdering enn bare om det er funksjonell sammenheng mellom komponentene. I Alcoa-saken uttalte lagmannsretten at det ikke var grunnlag for å anse alle driftsmidlene som var knyttet til fremstillingen av aluminium

som ett driftsmiddel etter loven, bare fordi de inngikk i en stor og sammensatt prosess frem mot det endelige resultatet, aluminium. De enkelte komponentene i anlegget ble derfor skattemessig ansett som selvstendige driftsmidler, slik at renseanlegget, råstoffanlegget, sjøvannsanlegget og trykkluftanlegget ble ansett som selvstendige anlegg.

I brev av 8. oktober 1996 fra Finansdepartementet (telenett) antok departementet «at de forskjellige driftsmidlene som utgjør telenettet bør anses som ett driftsmiddel». Ved vurderingen ble det «særlig lagt vekt på den funksjonelle sammenhengen det er mellom alle de enheter og komponenter som inngår i telenettet og som til sammen muliggjør trafikkavviklingen i telekommunikasjonsvirksomheten». Lagmannsretten la i Alcoa-saken til grunn at uttalelsen, som konkret gjaldt telenettet, ikke kunne tillegges avgjørende vekt ved vurderingen av hva som skal anses som ett driftsmiddel i et aluminiumsverk. Retten sluttet seg i det vesentlige til overligningsnemndas uttalelse i Hydro Aluminium-saken, hvor overligningsnemnda bl.a. uttalte følgende:

«Nemnda antar imidlertid at det i dette tilfellet er riktigst å se de enkelte komponentene i anlegget som selvstendige driftsmidler. Det er nok en funksjonell sammenheng mellom komponentene, og de er bygd opp for å fungere som et samlet system. Men dette anlegget skiller seg fra saken i telenettet både ved at enkeltelementer isolert sett åpenbart hører hjemme i ulike avskrivningsgrupper, og ved at de ulike objektene i denne saken ikke har ensartet funksjon (i telesaken signaloverføring), men er benyttet i en hel rekke selvstendige og ulike prosesser.»

Skatteklagenemnda legger på bakgrunn av ovennevnte til grunn at de sentrale momentene i vurderingen av om det foreligger ett eller flere driftsmidler, er komponentenes funksjonelle sammenheng, grad av fysisk integrering, naturlig grensesnitt og hvor forskjelligartede komponentene er.

Nemnda bemerker at et driftsmiddel kan plasseres i saldogruppe h, selv om det også består av komponenter som betegnes som løsøre, og som isolert sett ellers ville blitt plassert på saldogruppe d. Dette er en konsekvens av at et driftsmiddel omfatter alle komponenter som fysisk og funksjonelt utgjør en enhet, og at et driftsmiddel bare kan plasseres på én saldogruppe. Som eksempel vises det i denne sammenheng til

renseanleggene i Hydro Aluminium og Alcoa, som bestod av en rekke komponenter som isolert sett var å anse som løsøre. Dette hindret imidlertid ikke at renseanlegget som en enhet ble plassert på saldogruppe h. [...]

I henhold til praksis har komponenter som transporterer en generell innsatsfaktor (råvare, kjølevann, trykkluft eller lignende) uten at det skjer noen bearbeidelse av det som transporteres, blitt dekomponert. Pumper og tilsvarende utrustning som benyttes for å transportere innsatsfaktoren har blitt behandlet som selvstendige driftsmidler løsrevet fra selve infrastrukturen (rørene). Nemnda legger til grunn at en komponent som ikke medfører noen form for bearbeidning av det ferdige produktet, men som bidrar til å bringe råvaren/innsatsfaktoren fram til prosesseringskomponenten, må anses som infrastruktur i anlegget og dermed selvstendig driftsmiddel.

Dette følger bl.a. av behandlingen av sjøvannspumpeanlegg i Hydro Aluminium-saken, hvor det bygningstekniske inklusive rørnett ble behandlet som ett anlegg i saldogruppe h, mens pumper og tilsvarende maskinell utrustning ble plassert på saldogruppe d.

Det vises også til behandlingen av trykkluftanlegg i Hydro Aluminium og Alcoa. Trykkluftanlegg ble behandlet på samme måte som sjøvannspumpeanlegg; det bygningstekniske og rørene som transporterer trykkluft til de ulike anleggene ble plassert på saldogruppe h, mens kompressorene og tilhørende maskinell utrustning inne i trykkluftsentralen ble plassert på saldogruppe d.

Praksis taler dermed for at pumper, elektromotorer og andre innretninger som bidrar til transport av innsatsfaktoren skal behandles som egne driftsmidler løsrevet fra rørene. Dette i motsetning til prosessanlegg, f.eks. renseanlegg, hvor elektromotorer og vifter er behandlet som en integrert del av prosessanlegget. Hvorvidt pumper og annet mekanisk utstyr skal skilles vil dermed bero på komponentenes fysiske beskaffenhet, størrelse og integrasjon med andre komponenter.»

Ett driftsmiddel

I sak 2003-085SKN og sak 2008-127SKN kom nemnda frem til at det dreide seg om ett driftsmiddel. Om den nærmere begrunnelsen i sak 2003-085SKN uttalte bl.a. nemnda følgende i tilknytning til

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

dom fra Borgarting lagmannsrett gjengitt i Utv. 2008 side 981 (Hydro Aluminium):

«Renseanlegget ble av overligningsnemnda ansett som ett driftsmiddel og ble avskrevet i saldogruppe h. Dette ble fastholdt av lagmannsretten».

Som det fremgår av det ovenfor siterte (sitat fra dommen i Utv. 2008 s. 981, på s. 985, om renseanlegget) er det klare felles trekk både fysisk og prosessmessig/funksjonelt med renseanlegget i vår sak. Likheten gjelder både med hensyn til at objektet klart er ment brukt der det er bygd, det fremstår visuelt som en naturlig enhet og de enkelte delene er fysisk og teknisk så sterkt integrert i hverandre at de etter nemndas oppfatning må anses å utgjøre et funksjonelt hele.

Etter nemndas oppfatning bør derfor vår sak vurderes på samme måte, da prosessen som foregår i vår sak har flere likhetspunkter. Nemnda vil nedenfor vise oversikten over prosessen ved X-anlegget: [...]

Dersom prosessen eller de ulike bestanddelene ved X-anlegget hadde frembrakt selvstendige produkter/delprodukter underveis i prosessen, ville dette etter nemndas syn være et moment ved vurderingen av om de ulike bestanddelene kunne anses som flere selvstendige driftsmidler.

Etter nemndas oppfatning må prosessen [...] anses som en sammenhengende prosess. Det foregår ikke noen selvstendige prosesser underveis. Fra råstoffet pumpes inn [...] til det kommer ut etter gjennomført rensing, må etter nemndas oppfatning sees på som en sammenhengende prosess, jf. renseanlegget i Hydro-dommen ovenfor. Dersom man tar ut en del, for eksempel ovnen, stanser hele prosessen opp. Det er ingen mellomagringstanker mv. hvor det uferdige stoffet kan lagres i påvente av videre prosess. Dette underbygges etter nemndas oppfatning også av selskapets egne opplysninger i klagen av 21. oktober 2011 på s. 17. [...]

Nemnda er i utgangspunktet enig med selskapet når de i brev av 7. mai 2013 anfører at det også for andre produksjonsinnretninger må foretas en dekomponering i flere driftsmidler, når det er naturlig ut fra komponentenes størrelse, funksjon og selvstendighet. Det er ikke grunnlag for en slik oppdeling i vår sak. [...] Rensingen er en sammenhengende prosess basert på

et sammenhengende trykk, uten at det finnes noe brudd i prosessen. Etter skatteklagenemndas oppfatning underbygger dette at X-renseanlegget anses som ett objekt, ikke flere objekter.

Selskapet har anført at pumper og separatorer mv. er typiske maskiner som er fysisk atskilt på en måte som gjør det naturlig å karakterisere disse som maskiner.

Eiendeler som kan brukes hver for seg regnes normalt som flere driftsmidler. Etter nemndas oppfatning må imidlertid avsvovlingsprosessen anses som en sammenhengende prosess fra gassen pumpes inn i anlegget til det føres videre til andre installasjoner eller tanker [...].

Nemnda er derfor enig med sentralskattekontoret i at hele anlegget må anses som ett driftsmiddel.

Nemnda viser dessuten til sak 2005-040SKN [SKN-2005-40], delvis publisert i Knut Morten Carlsen (red.) Bedriftsbeskatning i praksis, 4. utgave Bergen 2012, på side 946 flg. Saken gjaldt et gassdistribusjonsnett, altså flytende væske/gass, som i vår sak. [...]

Etter nemndas oppfatning bør vår sak vurderes på samme måte, da prosessen som foregikk i ovenstående sak og vår sak har flere likhetspunkter.

Selskapet har i klagen anført at skatteklagenemndas vedtak i sak 2003-072SKN [SKN-2003-72] står i sterk motsetning til sentralskattekontorets vedtak om X-anlegget. Ifølge skattyter var [...] anlegget [...] et prosessanlegg på lik linje med X-anlegget. [...]

Skatteklagenemnda er ikke enig med selskapet i at sak 2003-072SKN kan gis den rekkevidden selskapet mener den bør gjøre. Det fremkommer av referatet fra Utv. 2009 s. 465 (punkt 2.3.12) at det var enkelte komponenter innenfor anlegget som skulle anses som selvstendige driftsmidler. Komponentene hadde ikke en ensartet funksjon, slik tilfellet er i vår sak, men ble benyttet i en rekke ulike prosesser. Selv om komponentene var konstruert for å fungere som ledd innenfor produksjonen av de aktuelle produkter, bestod anlegget av enkeltelementer som hørte hjemme i ulike avskrivningsgrupper. Dette gjaldt bl.a. rør, ventiler, strømskinner, brannvarslings- og slukningsanlegg og tanker. Disse driftsmidlene ble av nemnda allokert til saldogruppe h. Nemnda fant i denne

saken at det dreide seg om ulike driftsmidler, ikke ett driftsmiddel. Sak 2003-072SKN ble ikke senere prøvd rettslig av selskapet.

Selskapet har videre i brev av 7. mai 2013, under pkt. 3.1 (iii), anført at driftsmidlene som benyttes har ulike funksjoner. X-anlegget består bl.a. av standardelementer som kan skiftes ut og benyttes andre steder. Selv om det er en fysisk og teknisk sammenheng mellom enkeltelementene, innebærer ikke dette, etter selskapets syn, at X-anlegget ikke kan deles opp i flere driftsmidler.

Skatteklagenemnda antar at visse deler i X-anlegget kan anses som standardelementer som kan benyttes i andre lignende X-anlegg. Etter nemndas oppfatning vil imidlertid ikke eventuelle standardelementer kunne få en annen selvstendig funksjon utenom rensprosessen. Det avgjørende for nemndas vurdering blir at hver enkelt bestanddel i X-anlegget utgjør en del av et funksjonelt hele i prosessen på renseanlegget.

På bakgrunn av det ovenstående konkluderer nemnda med at hele X-innretningen må anses som ett driftsmiddel, og avskrives som én enhet. X-innretningen skal således ikke dekomponeres i ni ulike driftsmidler slik selskapet har anført.»

Oppsummering

Følgende hovedlinjer kan på bakgrunn av det ovenstående trekkes frem ved vurderingen av om det foreligger ett eller flere driftsmidler: I utgangspunktet vil det ikke være aktuelt med en dekomponering i flere ulike driftsmidler dersom den aktuelle prosessen anses som en sammenhengende prosess som er avhengig at et sammenhengende trykk innen en avgrenset del av innretningen. Forutsetningen er imidlertid at det ikke foregår noen selvstendige prosesser underveis. Kan man ta ut en enkelt komponent uten at den aktuelle prosessen stanser opp, vil man normalt ikke anse det hele som en sammenhengende prosess. Består prosessen f.eks. av mellomagringstanker mv. hvor et uferdig stoff kan lagres i påvente av den videre prosess, vil dette normalt tilsi at man har å gjøre med flere driftsmidler. Også innretninger som bidrar til transport av innsatsfaktorer skal normalt behandles som egne driftsmidler. Dette forutsetter at innretningen ikke medfører noen form for bearbeiding av det (u)ferdige produktet, men kun bidrar til å bringe råvaren/innsatsfaktoren frem til prosesseringskomponenten.