

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet

BFU 12/12. Avgitt 8.5.12.

Aktivering av investering i nye strømmålere

Skatteloven §§ 14-40 flg.

Et nettselskap skulle investere i nye strømmålere med utvidede funksjoner. Direktoratet kom etter en konkret vurdering til at selskapet ved anskaffelse av ny beholdning målere/AMS skal aktivere kostnadene og avskrive disse, jf. skatteloven §§ 14-40 flg.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at saken gjelder den skattemessige behandlingen av kostnader knyttet til utskiftning av strømmålere hos sluttbrukere til avansert måle- og styringssystem (AMS).

Behov for avklaring:

Norges Vassdrags- og energidirektorat (NVE) vedtok forskriftsendringer 24. juni 2011 nr. 726 som innebærer at de tradisjonelle strømmålerne hos nettselskapenes sluttbrukere skal erstattes med en ny målertype hvor det er toveis kommunikasjon mellom nettselskapet og sluttbrukeren. Nett AS må utbedre vesentlige deler av sin beholdning med strømmålere for å være i samsvar med NVEs forskriftsendring. Dette medfører en betydelig investering for Nett AS, både i forhold til implementering og anskaffelse av nødvendige deler.

Nett AS har behov for å avklare den skattemessige behandlingen av kostnadene knyttet til overgangen til og implementeringen av AMS.

Spørsmålene saken reiser er om kostnadene er direkte fradragsberettigede vedlikeholdskostnader, aktiveringspliktige påkostninger/nyanskaffelser eller om deler av kostnadene kan henføres til "tenkt vedlikehold".

Nett AS har behov for avklaring av følgende forhold:

- Kan kostnadene knyttet til overgangen til, og implementeringen av, AMS fradragføres direkte som vedlikeholdskostnader eller må (deler av) kostnadene aktiveres?
- Herunder; dersom det foreligger (delvis) aktiveringsplikt, kan deler av kostnadene fradragføres direkte som "tenkt vedlikehold"?

Sakens faktum

Sakens bakgrunn

NVE har gjennomført tre høringsrunder, senest ved høringsnotat av februar 2011 ("høringsnotatet") med høringsfrist 6. mai 2011, før forskriftsendringer som innebærer pliktig innføring av AMS innen 1. januar 2017 ble vedtatt ved forskrift 24. juni 2011 nr. 726 om endring i forskrift om måling, avregning og samordnet opptreden ved kraftomsetning og fakturering av netttjenester. Dette har kommet til uttrykk i form av endringer av avregningsforskriften (forskrift 1999-03-11 nr 301 om måling, avregning og samordnet opptreden ved kraftomsetning og fakturering av netttjenester) først og fremst ved innføring av et nytt kap. 4 Avanserte måle- og styringssystemer. Dette innebærer at de tradisjonelle strømmålerne hos nettselskapenes sluttbrukere skal byttes ut med en ny målertype hvor det er toveiskommunikasjon mellom nettselskapet og sluttbrukeren. Dette betyr at nettselskapene

må utbedre målere hos alle sluttbrukere som ikke fra før av er utstyrt med forskriftsmessig AMS, jf. avregningsforskriften § 3-1 om at nettselskapet er ansvarlig for alle målere og måleverdier i sitt nettområde.

Om målsettingen med AMS heter det i NVEs høringsnotat s. 9:

"Konkret vil AMS bidra til å nå energilovens hovedmål gjennom å legge til rette for en riktig og mer effektiv avregning av kundene. Prosessen med bytte av strømleverandør blir enklere for sluttbruker, det vil bli mer effektiv styring av overføringsnett, kunden får økt informasjon om priser og eget forbruk, samt økt konkurranse mellom kraftleverandører vil gi lavere priser og nye produkter. Videre kan AMS være viktig for etablering av noen funksjoner relatert til intelligent nettstyring (smart grid)."

Målsettingen har kommet til uttrykk i en tilføyelse i avregningsforskriften § 1-1 Formål:
"Reglene om avanserte måle- og styringssystemer (AMS) skal bidra til korrekt avregning, nødvendig informasjon til styring av eget strømforbruk og økt mulighet for nettselskapet til å effektivisere driften av nettet."

Funksjonskravene som stilles til AMS fremgår av forskriften § 4-2 som har overskriften "Funksjonskrav":

"AMS skal:

- a) lagre måleverdier med en registreringsfrekvens på maksimalt 6 minutter, og kunne stilles om til en registreringsfrekvens på minimum 15 minutter,*
- b) ha et standardisert grensesnitt som legger til rette for kommunikasjon med eksternt utstyr basert på åpne standarder,*
- c) kunne tilknyttes og kommunisere med andre typer målere,*
- d) sikre at lagrede data ikke går tapt ved spenningsavbrudd,*
- e) kunne bryte og begrense effektuttaket i det enkelte målepunkt, unntatt trafomålte anlegg,*
- f) kunne sende og motta informasjon om kraftpriser og tariffier samt kunne overføre styrings- og jordfeilsignal,*
- g) gi sikkerhet mot misbruk av data og uønsket tilgang til styrefunksjoner og*
- h) registrere flyt av aktiv og reaktiv effekt i begge retninger.*

Norges vassdrags- og energidirektorat kan etter søknad i særlige tilfeller gi dispensasjon fra enkelte funksjonskrav".

AMS har to hovedfunksjoner; målefunksjonalitet og innsamling. Måle- og innsamlingsfunksjonaliteten forutsetter følgende basisutstyrskomponenter:

- Strømmåler plassert hos sluttbruker med samme funksjonalitet som i dag
- Kommunikasjonssystem mellom sluttbruker og nettselskap for overføring av blant annet måledata
- Innsamlingsentral hos nettselskapene

Dette er å oppfatte som grunnpakken som inngår i AMS og hovedoppgaven er å registrere energiforbruket hos sluttbruker, f. eks. energiforbruket per time, og overføre dataene til nettselskapene via den valgte kommunikasjonsløsningen. Overføring av måledataene kan skje med ulike tidsintervall, f. eks. time-, dag eller uke. I forskriften § 4-3 er det lagt til grunn at måledata skal overføres fra kunden til nettselskapet minst én gang pr. dag.

Innsamlingsentralen hos nettselskapet er blant annet mottakssentral for måledataene fra selskapets kunder og bindeleddet mot ulike IT-systemer hos nettselskapet. I tillegg til basisfunksjonene registrering, mellomlagring og overføring av energiforbruk, kan strømmåleren utvides til å registrere andre data og hendelser, f. eks. avbrudd, spenningsavvik, osv.

AMS skal i tillegg ha en styrefunksjonalitet. For å oppnå styrefunksjonalitet kreves at det installeres teknisk utstyr i tillegg til det som er nevnt ovenfor. I høringsnotatet s. 11 omtales styrefunksjonalitet derfor som ekstrautstyr. Inkluderingen av en styrefunksjonalitet i AMS innebærer blant annet at kunden kan motta informasjon om priser og forbruk (forskriften § 4-2 f) eller at nettselskapet kan fjernstyre enkeltlaste eller kurser hos den enkelte kunde. Styringsfunksjonaliteten ivaretar hensynene til leveringssikkerhet og energieffektivisering. Informasjonstjenesten kan benytte samme kommunikasjonsplattform som styringsdelen, men alternative kommunikasjonsformer kan være like aktuelt. Dette kan blant annet avhenge av hvilken informasjon sluttbrukeren måtte ønske og hvilket medium som velges.

I høringsnotatet av februar 2011 ble det lagt til grunn at nettselskapene skal legge til rette for at nettselskapets kommunikasjonsløsning skal kunne anvendes av andre tjenesteleverandører for deres salg av tilleggstjenester til nettkunden. Det vises i den forbindelse til kravene til nettselskapets nøytralitet i energilovforskriften § 4-4 e), avregningsforskriften § 7-1 og vilkår i omsetningskonsesjon. I høringsnotatet s. 18 har NVE lagt til grunn at "*Krav om tilgang for tjenesteleverandører vil derfor ikke medføre ekstra installasjonskostnader i noen særlig grad*".

I høringsnotatet s. 18 har NVE funnet det "*viktig å fastslå at nettselskapet skal legge til rette for at ulike former for tilleggstjenester kan tilknyttes AMS i fremtiden uavhengig av hvilke behov som måtte oppstå*". Punktet om tredjemanns adgang til kommunikasjonsløsningen ble nærmere presisert i forbindelse med fastsettelse av de endelige forskriftene, jf. NVE Dokument nr. 7-2011 s. 9:

"Flere av høringsinnspillene er negative til at nettselskapet skal legge til rette for tredjepartstilgang til kommunikasjonsløsningen i AMS. NVE ser at de tekstlige vurderingene om tilleggstjenester og tredjepartstilgang i forskriftsforslaget kan gi et annet meningsinnhold enn tilsiktet.

Vi vil derfor presisere at det ikke stilles krav om at andre enn nettselskapet skal ha fysisk tilgang til kommunikasjonsløsningen i AMS. Adgang for tjenesteleverandører innebærer derimot at nettselskapet skal formidle informasjon mellom tredjepartsleverandør og sluttbruker. NVE vil samtidig understreke at det ikke forventes at AMS-kanalen skal dimensjoneres utover den kapasitet som er nødvendig for å tilfredsstillе nettselskapenes og kraftleverandørenes behov for overføring av data.

En grunnleggende forutsetning for kravet om videreformidling av informasjon mellom AMS, tjenesteleverandører og eksternt utstyr tilknyttet lokalt er at kommunikasjonsløsningen skal dimensjoneres etter kravene om innhenting av forbruksdata daglig.

Kommunikasjonsløsningen skal kun benyttes når det er ledig kapasitet i AMS og når sikkerhetskravene er oppfylt. Innsamling av måleverdier skal ha prioritet fremfor andre formål".

Det fremgår av det siterte at det ikke stilles særskilte krav til kommunikasjonsløsningen i AMS for å ivareta adgang for andre tjenesteleverandører. I NVE-dokumentet er det også

antatt at mange tjenesteleverandører, for eksempel av alarmtjenester, ikke vil ønske å benytte kommunikasjonsløsningen i AMS uten å ha prioritet.

Dette gjenspeiles i kravet om at AMS skal kunne sende og motta informasjon om forbruk, kraftpriser og tariffer, samt at de skal kunne overføre styrings- og jordfeilsignal.

Nettselskapene må finansiere de investeringer som må gjøres til kjøp og installasjon av AMS-utstyr. For selskapene vil kostnadene knyttet til investering og drift av AMS-utstyr inngå i det kostnadsgrunnlaget som ligger til grunn for beregningen av selskapenes normkostnader og inntektsrammer.

Gjennomføring i Nett AS

Etter Netts oppfatning må måleren anses som en enhet og kommunikasjonsdelen anses som en enhet. De digitale strømmålerne vil i det alt vesentlige ikke ha tilleggsfunksjonalitet sammenlignet med dagens strømmålere. Det er kun kommunikasjonsdelen med noen mindre unntak som representerer tilleggsfunksjonalitet, jf. f.eks. høringsnotatets karakteristikker av styringsfunksjonalitet som ekstrautstyr. Måleren og kommunikasjonsenheten må ikke plasseres sammen, men kan lett plasseres hver for seg.

Sammenholdt med de tidligere målerne vil dagens målere ha en strupefunksjon, en batteri back up og en "memory" brikke for mellomlagring av informasjon. Etter Netts vurdering kan ikke dette anses som en standardforbedring sammenholdt med opprinnelig relativ standard, sett i lys av den tekniske utviklingen. Nett AS vil kun tilby et rent nettprodukt som bare skal levere måleinformasjon. Fra Nett AS sin side skal målerne dermed kun benyttes til strømmåling, struping og rapportering.

Nett AS skal finansiere utskifting av måler og installering av toveiskommunikasjon. De aktørene som eventuelt skal yte tilleggstjenester gjennom AMS-kanalen må finansiere dette selv. At funksjonskravene til AMS er begrensede fremgår også av at nettselskapene ikke har plikt til å installere display selv om kunden skulle ønske dette, jf. forskriften § 4-6.

Regnskapsmessig vil kostnadene aktiveres. Det er foreløpig ikke tatt stilling til avskrivningsperiode, men denne ventes ikke å overstige 15-18 år.

Dagens strømmålere avskrives skattemessig på saldogruppe D.

Skattemessige problemstillinger

Faktumet beskrevet ovenfor reiser skattemessige spørsmål av vesentlig betydning for Nett ASs skattemessige stilling.

1. Etersom Nett AS har en plikt til å dekke kostnader knyttet til overgangen til og implementeringen av AMS, blir spørsmålet om kostnadene kan fradragsføres direkte som vedlikeholdskostnader eller om (deler av) kostnadene må aktiveres.
2. Dersom det foreligger (delvis) aktiveringsplikt blir spørsmålet om deler av kostnadene kan fradragsføres direkte som "tenkt vedlikehold".

Direkte fradragsberettiget vedlikehold eller aktiveringspliktige kostnader

Det spørsmålet Nett AS ønsker avklart er altså om kostnadene knyttet til overgangen til og implementeringen av AMS er skattemessige vedlikeholdskostnader som er direkte fradragsberettiget eller om (deler av) kostnadene må aktiveres.

Rettslig utgangspunkt

Det følger av skatteloven § 6-1 første ledd at kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt er fradragsberettiget. Bestemmelsen oppstiller et krav om at det har skjedd en oppofrelse av en fordel og at oppofrelsen må ha tilknytning til inntektsskapende virksomhet. Kjernen i oppofrelseskravet er at det må foreligge en reduksjon i skattyters formuesstilling. I den grad skattyteren har mottatt et vederlag for utbetalingen foreligger det ingen oppofrelse, men en ombytting av verdier.

Kostnader som faller inn under denne bestemmelsen skal i utgangspunktet tidfestes etter realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2 annet ledd, altså på det tidspunkt det foreligger en ubetinget forpliktelse.

Er kostnadene pådratt til erverv av varige driftsmidler følger det derimot av skatteloven §§ 14-40 flg. at det foreligger en aktiveringsplikt som medfører utsatt tidfesting i forhold til realisasjonsprinsippet.

Kostnadene fordeles etter disse bestemmelsene over driftsmiddelets levetid, slik at kostnadene vil delvis tidfestes hvert eneste år.

Hvis driftsmidlene krever vedlikehold kan kostnader knyttet til dette direkte fradras ettersom de påløper. Hvis vedlikeholdet medfører at driftsmiddelet får en relativt sett høyere standard, eller andre funksjoner enn ved ervervet, skal i utgangspunktet kostnadene som relaterer seg til denne standardøkningen (påkostningen) aktiveres og avskrives over tid. Det er denne grensedragningen som følgende redegjørelse og vurdering vil knytte seg til.

Vedlikeholdsbegrepet

Kostnader til vedlikehold er, ifølge innsender, som hovedregel fradragsberettiget dersom vedlikeholdet er utført på driftsmiddel som skattyteren benytter i sin virksomhet.

Lignings-ABC 2010/11 s. 1383 (emnet Vedlikehold) pkt. 4 definerer vedlikehold som følger: *"Vedlikehold, herunder reparasjon, er arbeider som utføres for å bringe formuesobjektet tilbake i den stand det tidligere har vært som ny. F.eks. vil førstegangs maling av hus ikke være vedlikehold selv om det har gått lang tid siden huset ble oppført. Senere maling vil være vedlikehold. Ved denne bedømmelsen skal en også regne med den stand som nåværende objekt har vært i hos eventuelle tidligere eiere. Således vil en ny eier få bedømt som vedlikehold de samme arbeider som en tidligere eier ville fått, se HRD i Utv. V/243 (Rt. 1940/594). Dette gjelder også for et kjøpt formuesobjekt som har vært så dårlig vedlikeholdt at dette har påvirket kjøpesummen.*

Ved vurderingen av om det foreligger vedlikehold, må en ta standpunkt til:

- skillet vedlikehold/påkostning, herunder endringer av objektet*
- skillet vedlikehold/utskifting av selvstendig formuesobjekt, og*
- skillet vedlikehold/nytt objekt,*

se nedenfor.

Har formuesobjektet tidligere blitt endret etter at det var nytt, f.eks. bygget på eller ominnredet, er det den endrede stand som skal danne utgangspunktet for vurdering av hva som er vedlikehold."

Det sentrale for vedlikeholdskostnader er altså at arbeidet knyttet til kostnadene skal bringe driftsmiddelet tilbake til sin opprinnelige, relative standard.

Nærmere om skillet vedlikehold påkostning

Det følger av praksis at kostnader som knytter seg til endring av et formuesobjekt anses som påkostninger. Dette gjelder selv om endringene ikke innebærer noen standardheving eller verdiøkning. Kostnader som knytter seg til forbedring av et objekt, utover den stand objektet en gang var i, anses heller ikke som vedlikehold.

Lignings-ABC 2010/11 uttaler følgende om vurderingen av "forbedring":

"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 i Utv. 1975/586. Forutsetningen er at den eldre delen trengte utskifting." [Lignings-ABC 2010/11 s. 1384 (emnet Vedlikehold) pkt. 5.3]

Uttalelsen i Lignings-ABC bygger på Finansdepartementets prinsipputtalelse inntatt i Utv. 1975 s. 586:

"Departementet er enig i at i de tilfelle hvor et hus blir reparert med bedre og dyrere materialer enn det som opprinnelig var brukt, bør fradraget for utgifter til vedlikehold begrenses til hva det ville ha kostet å reparere med samme slags materialer som tidligere var benyttet. Det skal ikke gis fradrag for merutgifter som refererer seg til en standardforbedring."

Uttalelsen gjelder konkret situasjonen med *utskifting av komponent* av en del av et driftsmiddel (eller generelt vedlikehold av et driftsmiddel).

Uttalelsen er imidlertid, ifølge innsender, fortolket og praktisert slik at den anvendes tilsvarende for *endringsarbeider* som i utgangspunktet skal anses som påkostninger som må aktiveres. Dette bygger på et merutgiftssynspunkt i forhold til om det forelå et vedlikeholdsbehov på den eldre gjenstanden. Dette omtales også som "tenkt vedlikehold" og har kommet til uttrykk i Lignings-ABC 2010/11 s. 1384-1385; emnet Vedlikehold pkt. 5.4:

"Var det nødvendig å reparere eller vedlikeholde den delen av formuesobjektet som påkostningsarbeidet utføres på, har skattyteren krav på fradrag for hva det ville ha kostet å utføre reparasjonen eller vedlikeholdet (tenkt vedlikehold). Dette gjelder både hvor påkostningene består i forbedringer og hvor det gjelder endringsarbeider.

Frdraget kan ikke overstige de faktiske kostnader til forbedringen/endingen. Videre må fradraget begrenses til vedlikeholdskostnader innen samme standard som tidligere (lav, middels, høy). Hvis det er klart at et forbedringsarbeid/endringsarbeid utføres før det er naturlig ut fra et normalt vedlikeholdsintervall, reduseres fradraget forholdsmessig.

Ved endringsarbeider gis fradrag for tenkt vedlikehold med utgangspunkt i vedlikeholdsbehovet slik formuesgjenstanden var før endingen, basert på den funksjon den aktuelle del av formuesgjenstanden hadde. Hvis for eksempel et bad flyttes fra et rom i huset til et annet, gis ikke fradrag for merkostnadene forbundet med selve flyttingen, for eksempel ved å bygge om rommet til bad og ved å endre røropplegget. Derimot gis fradrag for tenkt vedlikehold som måtte vært utført på det gamle badet, for eksempel ved utskifting av

baderomsinnredningen om den hadde skader eller annet vedlikeholdsbehov. Settes det inn ny baderomsinnredning til kr 80 000, mens utskifting av den gamle ville kostet kr 30 000, innrømmes det således fradrag for kr 30 000.

For eksempel vil utskifting av vedovn til parafinbrenner eller pelletsovn være en påkostning. Det kan gis fradrag for vedlikehold dersom det var nødvendig å skifte ut eller reparere vedovnen, men bare med det beløp dette ville ha kostet. Tilsvarende gjelder [side 1385] hvor det er brukt bedre eller dyrere materialer enn opprinnelig, for eksempel dersom det er brukt glasert takstein istedenfor sementstein [...]."

I Nett AS tilfelle, mener innsender at utskiftningen av strømmålerne fra "mekanisk" til "digital" måling ikke innebærer noen relativ standardheving. De digitale strømmålerne har i utgangspunktet samme relative standard som dagens målere.

I den grad overgangen til AMS er en standardheving, utover dagens relative standard, relaterer dette seg til kommunikasjonsenheten. Funksjonskravene innebærer at AMS skal kunne sende og motta informasjon om forbruk, kraftpriser og tariffer, samt at de skal kunne overføre styrings- og jordfeilsignal. Funksjonskravene som er oppstilt innebærer at det i praksis ikke blir aktuelt med tredjemannsleveranser av produkter som telefoni, alarm m.v. Innsender viser her til at NVE ikke forventer at AMS-kanalen dimensjoneres utover den kapasitet som dekker nettselskapenes og kraftleverandørenes behov samt at innsamling av måledata har prioritet foran andre formål.

AMS har vært vurdert over lengre tid, jf. bl.a. St. meld. nr. 29 (1998-99) om energipolitikken, hvor det ble uttalt at "*Departementet vil arbeide for å øke bruken av teknisk utstyr for måling og for styring av strømforbruket*".

Overordnede begrunnelser for AMS er knyttet til økt last og effektstyring, at sluttbrukere skal avregnes etter sitt faktiske forbruk og ikke basert på stipulerte verdier, at leverandørbytter kan skje raskere samt å kunne gi sluttbrukerne bedre prissignaler. Dette må sees i sammenheng med den betydelige utviklingen som har funnet sted i sluttbrukermarkedet i Norge fra innføringen av energiloven fra 1991 med fri konkurranse og fritt leverandørvalg (og etterfølgende tilsvarende utvikling i andre land) samt et sterkt økende forbruk. Fra et energi- og miljøpolitisk ståsted er det gunstig å få reeltidsriktig prising av kraftforbruket. For at disse hensyn skal ivaretas effektivt forutsettes toveiskommunikasjon.

På denne bakgrunn mener selskapet at AMS representerer dagens krav til standard på målerutstyret og de funksjonaliteter dette må ha, herunder toveiskommunikasjon.

Pr. i dag skjer det løpende utskifting/vedlikehold av de ordinære strømmålerne. Overgangen til AMS kan innebære at det skjer utskiftninger/vedlikehold noe tidligere enn det ville vært naturlig ut fra et ordinært vedlikeholdsintervall grunnet forskriftsendringen fra NVE. Det må tas i betraktning at NVE i pkt. 3 "Hvorfor forskriftsfeste innføring av AMS?" i høringsnotatet fra oktober 2008 uttalte at direktoratet ventet at nettselskapene uansett ville innføre AMS:

"NVE mener det er grunn til å tro at over tid vil dagens måle- og kommunikasjonsutstyr bli erstattet med mer moderne AMS-løsninger. Dette vil bli gjort uavhengig av om NVE eller andre myndigheter stiller særskilte krav om dette. Tilsvarende kan for eksempel nevnes at nettselskap på eget initiativ har innført moderne driftssentraler og overvåkingsutstyr uten at dette har blitt pålagt. "

Den primære begrunnelsen for likevel å forskriftsfeste dette var at hensynet til andre aktører enn nettselskapene tilsa koordinert innfasing av AMS:

"I en slik situasjon må NVE som regulator ta i bruk de virkemiddel som antas å være best egnet for å oppnå en samfunnsmessig effektiv utbygging til nytte også for andre aktører som sluttbruker, kraftleverandører m.fl."

Det fremgår uttrykkelig av Lignings-ABC 2010/11 s. 1385 (emnet Vedlikehold) pkt. 5.6 at vurderingen av vedlikehold/påkostning må skje etter en helhetsvurdering:

"Ved vurderingen av om det foreligger vedlikehold eller påkostning skal det foretas en helhetsvurdering hvor en tar hensyn til eventuell standardforbedring av formuesobjektet som helhet, jf. LRD av 22. november 1982 (Eidsivating) i Utv. 1983/36."

Etter innsenders syn tilsier uttalelsene i Lignings-ABC at kostnadene knyttet til implementeringen av AMS må anses som vedlikehold og ikke påkostning/nyanskaffelse. Dette da AMS ikke i sin helhet representerer en relativ standardøkning, men er nødvendig for å fylle den funksjonalitet som er nødvendig etter den rivende utvikling som har funnet sted i sluttbrukermarkedet de siste 20 år.

Etter innsenders syn vil derfor heller ikke merutgifter knyttet til den omtalte nye funksjonaliteten i form av toveiskommunikasjon, representere en relativ standardøkning. Deler av disse funksjonene har over en lengre periode vært å anse som standardløsningen i nye boliger. På samme måte som de gamle målerne representerte sin tids standard, vil de nye målerne representere denne tids standardløsning.

De nye og gamle målerne vil representere tilnærmet det samme relative standardnivå og for at de som målere skal fylle sin funksjon etter dagens standard er toveiskommunikasjon påkrevet. Etter innsenders syn er dermed utgangspunktet at i hvert fall deler av kostnadene til AMS ikke representerer noen relativ standardforbedring, og at disse derfor i utgangspunktet er fradragsberettigede som vedlikeholdskostnader. I punktet under vil innsender kort omtale noen problemstillinger knyttet til utskifting av selvstendige formuesobjekter og anskaffelse av nye objekter.

Utskifting av selvstendig formuesobjekt

Som nevnt i pkt. over er Finansdepartementets prinsipputtalelse i Utv. 1975 s. 586, som gjaldt utskifting av komponent av en del av et driftsmiddel, også fortolket og praktisert slik at den anvendes tilsvarende for endringsarbeider som trer i stedet for vedlikehold. Det er likevel en grense i forhold til nyanskaffelser av et driftsmiddel.

Tilsvarende er uttalt i Lignings-ABC 2010/11 s. 1385 (emnet Vedlikehold) pkt. 6.1, hvor eksemplifiseringen etter innsenders syn ikke gjelder tvilstilfeller og således gir liten veiledning.

Dersom direktoratet mener at man ikke står overfor et vedlikeholdstilfelle som følge av dette, vil innsender peke på at det kan argumenteres for at hver enkelt strømmåler må anses som et selvstendig driftsmiddel. I den grad målerne skal anses som selvstendige driftsmidler og utskiftingen har karakter av å være nyanskaffelse, følger det av skatteloven § 14-40 første

ledd bokstav a at det ikke er aktiveringsplikt for driftsmidler som ikke er betydelige (kostpris under kr 15 000).

Hver enkelt måler vil ha en kostpris inkludert montasje langt under dette. I den grad man legger til grunn et slikt standpunkt vil kostnadene knyttet til målerne, ifølge innsender, kunne fradragsføres direkte det året de påløper, i henhold til realisasjonsprinsippet.

I Lignings-ABC 2010/11 s. 337 (emnet Driftsmiddel - direkte fradragsføring) pkt. 3.7 er det lagt til grunn at i forhold til førstegangsanskaffelse så vil samlede innkjøp av driftsmidler som hver for seg har en kostpris på under 15 000 kr, men til sammen mer enn 15 000 kr, anses å være en samlet beholdning. En utskifting av hele beholdningen vil i slike tilfeller anses som aktiveringspliktig nyanskaffelse. Utskiftinger av enkeltobjekter i en beholdning vil anses som vedlikehold.

Etter innsenders syn er det ikke naturlig å anse strømmålerne eller kommunikasjonsenhetene som en beholdning på lik linje med en samling inventar eller f. eks. datautstyr. De anskaffes på tilnærmet samme tidspunkt, men befinner seg på ulike lokasjoner. Hver strømmåler kan dermed anses å utgjøre ett separat driftsmiddel og har kun en funksjon i forholdet mellom Nett AS og hver enkeltstående kunde. Målerne er ikke tilknyttet hverandre og fungerer helt uavhengig av hverandre. At det ikke er fysisk og funksjonell sammenheng mellom objektene, og at det ikke dreier seg om noen førstegangsanskaffelse, tilsier at beløpsgrensen vurderes i forhold til hvert driftsmiddel også når flere driftsmidler kjøpes under ett, jf. Lignings-ABC 2010/11 s. 337 (emnet Driftsmiddel - direkte fradragsføring) pkt. 3.1.

Nett AS ser likevel at en evt. merutgift knyttet til kommunikasjonsenhetene kan anses som aktiveringspliktig og antar at Skattedirektoratet vil vurdere om dette bør aktiveres og avskrives i saldogruppe D. Som tidligere nevnt mener innsender at målerne, for at de skal fylle sin funksjon etter dagens standard, må ha toveiskommunikasjon og således ikke representerer noen relativ standardforbedring.

Kommunikasjonsenhetene finnes ikke per i dag og skiller seg slikt sett fra målerne. Hvis man ikke kan legge til grunn et beholdningssynspunkt for kommunikasjonsenhetene vil heller ikke disse være aktiveringspliktige som følge av at enhetsprisen er lavere enn 15 000 kr.

Nett AS er likevel innstilt på å akseptere aktivering av kostnadene knyttet til kommunikasjonsenhetene forutsatt at det innrømmes direkte fradrag for vedlikeholdskostnader knyttet til målerne. Nett AS antar at det vil utgjøre ca 30 % av de totale kostnadene knyttet til AMS. Etter innsenders syn vil dette også gi et rimelig resultat.

I den forbindelse peker innsender på at dersom Nett AS løpende hadde skiftet ut de mekaniske målerne med digitale målere, ville kostnadene knyttet til dette anses som fradragsberettiget vedlikehold. Selskapet bør, ifølge innsender, ikke stilles i en vesentlig dårligere stilling bare fordi utskiftningen må skje raskere og etter krav fra NVE. Ut fra et synspunkt om tenkt vedlikehold bør derfor forholdsmessig aktivering/utgiftsføring som nevnt kunne aksepteres.

Oppsummering

Basert på rettskildesituasjonen fremstilt ovenfor er Nett ASs vurdering at det synes mest korrekt å foreta en allokering av totalkostnadene knyttet til overgangen til og implementeringen av AMS slik at deler av kostnadene fradragsføres direkte som

vedlikeholdskostnader/tenkt vedlikehold og deler av kostnadene aktiveres som påkostninger i saldogruppe D.

Nett AS ønsker å fradragsføre kostnadene knyttet til strømmålerne direkte som vedlikehold/tenkt vedlikehold og ser at aktivering av kostnadene knyttet til kommunikasjonsenhetene som nyanskaffelser/påkostninger kan bli resultatet. Som nevnt antas kostnadene knyttet til kommunikasjonsenhetene å utgjøre ca 30 % av de totale kostnadene knyttet til AMS.

Skattedirektoratets vurderinger

1. Problemstilling og avgrensning

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om kostnader knyttet til overgangen til og implementering av AMS kan fradragsføres direkte som vedlikeholdskostnader eller om (deler av) kostnadene må aktiveres. Videre søkes det avklart dersom det foreligger (delvis) aktiveringsplikt, om deler av kostnadene kan fradragsføres direkte som ”tenkt vedlikehold”.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjonene ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene og faktum som er tatt inn ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Avansert måle- og styringssystem (AMS) omfatter blant annet en ny målertype med to hovedfunksjoner. I tillegg til å registrere energiforbruket hos sluttbruker (målefunksjonalitet) slik som i dag, skal den ha funksjon for toveiskommunikasjon mellom nettselskap og sluttbruker for automatisk rapportering av måledata (innsamlingsfunksjonalitet). Måleren skal også ha en bryterfunksjon. AMS forutsetter følgende basisutstyr:

- ny type strømmåler med kommunikasjonsdel og bryter
- kommunikasjonssystem mellom sluttbruker og nettselskap
- innsamlingsentral hos nettselskapene

Innsender har i møte presisert at anmodningen kun gjelder kostnadene knyttet til ny type strømmåler, jf. første strekpunkt, og Skattedirektoratet vil begrense uttalelsen til dette spørsmålet.

2. Rettslige utgangspunkter

Kostnader til vedlikehold av driftsmidler vil etter skatteloven § 6-11 kunne fradragsføres direkte. Med vedlikehold menes tiltak som utføres for å bringe formuesobjektet tilbake til den stand det tidligere har vært som nytt, jf. Lignings-ABC 2011/12 s. 1452. I forhold til beholdninger er i tillegg vedlikeholdsbegrepet knyttet til å opprettholde det samme antall enheter i beholdningen.

Kostnader til endring og modernisering som setter objektet i en annen eller forbedret stand i forhold til den stand objektet en gang har hatt, vil bli ansett som påkostninger som må aktiveres. Ved vurderingen av om det har skjedd en forbedring, vil det kunne tas hensyn til den alminnelige standardheving mht. bygningsmaterialer mv. som har funnet sted. Hvor det foretas en nødvendig utskiftning av eldre utstyr med nytt som etter dagens nivå tilsvarer samme (lav, middels eller høy) standard som den opprinnelige, vil hele kostnaden bli regnet

som vedlikehold, jf. Utv. 1975 s. 586 FIN. Se for øvrig omtale av skatteloven § 6-11 i note 394 i Norsk Lovkommentar.

Utskiftning av et selvstendig driftsmiddel anses ikke som vedlikehold. Vedlikeholdskostnader må således avgrenses mot kostnader til fullstendig utskiftning av gjenstanden. Utskiftning av del av selvstendig driftsmiddel kan som utgangspunkt fradragsføres som vedlikehold. Dette reiser problemstillingen om hva som er ett og hva som er flere driftsmidler.

I forhold til aktivering og beløpsgrensen i skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a, finnes det i praksis eksempler på at et samlet innkjøp av flere ikke-betydelige driftsmidler vurderes samlet som en beholdning slik at total kostpris aktiveres.

Skattedirektoratet vil først ta stilling til om den nye målertypen er ett eller flere driftsmidler, dernest om driftsmidlene samlet kan ses som en beholdning og deretter om kostnadene er kostnader til vedlikehold eller utskiftning av selvstendig driftsmiddel.

3. *Er den enkelte nye måleren ett eller flere driftsmidler?*

3.1 *Rettskildene*

Skatteloven gir ingen definisjon av begrepet ”driftsmiddel” og hva som skal anses som ett driftsmiddel.

Hålogaland lagmannsrett har i dom av 6. oktober 2011, Alcoa-dommen, uttalt seg om problemstillingen. Retten bygger i denne dommen i stor grad på Borgarting lagmannsretts dom av 23. april 2008 gjengitt i Utv. 2008 s. 981 flg. Begge dommene gjelder allokering av driftsmidler ifm. modernisering og utvidelse av aluminiumsverk. Det slås blant annet fast at en funksjonell sammenheng ikke vil være tilstrekkelig for å si at samtlige komponenter skal anses som ett driftsmiddel. Det må ses hen til hvorvidt komponentene har en likeartet funksjon, og graden av fysisk tilknytning og integrering.

Hålogaland lagmannsrett uttaler her bl.a.:

”... det avgjørende ved vurderingen av hva som skal anses som ett driftsmiddel må være hva som - etter en konkret helhetsvurdering - fysisk og funksjonelt utgjør en enhet.”

Borgarting lagmannsrett har i sin dom av 23. april 2008 også trukket frem at reglene må være enkle å praktisere:

”Ved vurderingen av spørsmålet om hva som kan anses som en enhet, har lagmannsretten vurdert i hvilken grad det skal tas hensyn til et mål om at reglene skal være enkle å praktisere. Enhetens størrelse vil ha innvirkning på dette, idet en større nedbrytning vil gi et kompliserende større detaljeringsnivå.”

I Lignings-ABC 2011/12 s 327 sies følgende:

”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. ... ”

3.2 *Subsumsjon*

Med AMS skal måleren i tillegg til å registrere strømforbruk som i dag, lagre måledata og overføre disse til nettselskapet.

Utover nevnte basisfunksjoner kan måleren videre utvides til å registrere andre data og hendelser som avbrudd, spenningsavvik osv. AMS skal i tillegg ha styrefunksjonalitet, dvs. funksjoner som sørger for at kunden kan motta informasjon om priser og forbruk, eller at nettselskapet kan fjernstyre enkeltlaste eller kurser hos den enkelte kunde. Nettselskapet skal også legge til rette for ulike former for tilleggstjenester fra andre tjenesteleverandører.

Skattedirektoratet legger til grunn at enheten som skal installeres hos kunden blir av typen ”alt-i-ett”, som omfatter en målerdel med målerverk, en kommunikasjonsdel som består av en pc/terminal og en bryterdel for kutting av strøm enten fra kundens eller nettselskapets side. Det er snakk om integrerte målere hvor alt finnes i en boks.

De nye målerne vil bestå av tre komponenter som i utgangspunktet har hver sin funksjon, nemlig målefunksjon, innsamling-/rapporteringsfunksjon og strupefunksjon (bryter). Grad av fysisk tilknytning og integrering må imidlertid også tillegges vekt. Måledelen skal måle totalt forbruk hos kunden, og uten denne dataen vil ikke kommunikasjonsdelen kunne fylle sin funksjon om å kommunisere (riktig) data til nettselskapets innsamlingsentral. Kommunikasjonsdelen er avhengig av at måleren fungerer tilfredsstillende. Måleren kan i prinsippet fungere uavhengig av kommunikasjonsdelen, men dette er ikke i tråd med den tenkte bruk og tekniske spesifikasjoner, og det må i så fall gjennomføres alternative avlesningsmetoder. Også bryterfunksjonen har en vesentlig tilknytning til måledelen i og med at måleren selv skal kutte strømmen når strømforbruket overstiger en predefinert verdi. Ut fra fysisk beskaffenhet, hvor også størrelsen er tatt i betraktning, framstår måleren med de tre komponentene som ett integrert driftsmiddel.

Den enkelte målers beskjedne størrelse taler også for at det synes unødig kompliserende å bryte den ned til flere driftsmidler.

Etter en totalvurdering av fysiske og funksjonelle kriterier, har direktoratet kommet til at den nye måleren må ses på som ett driftsmiddel.

4. Skal driftsmidlene behandles samlet som en beholdning

Anskaffelse av nytt driftsmiddel skal aktiveres når vilkårene i skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a er oppfylt, jf. ”Varige og betydelige...”. Det er ikke uenighet om at varighetskravet er oppfylt. Ut fra det framlagte faktum vil imidlertid ikke det enkelte driftsmiddel oppfylle vilkåret om betydelighet i og med at kostprisen vil være lavere enn kr 15 000. Spørsmålet blir derfor om de nye målerne skal vurderes samlet som en beholdning.

Selskapet har for øvrig opplyst at eksisterende målere er aktivert og avskrevet i saldogruppe d.

4.1 Rettskildene

Skatteloven bygger på et prinsipp om individuell avskrivning, og i forhold til beløpsgrensen i skatteloven § 14-40, skal hvert driftsmiddel i utgangspunktet vurderes individuelt. Loven gir ikke holdepunkter for at flere selvstendige gjenstander skal vurderes under ett. En slik betraktning må bygge på en særlig begrunnelse. Det kan altså ikke utledes en presumsjon om at samlet innkjøp av driftsmidler eller innkjøp av flere driftsmidler av samme art skal vurderes under ett i forhold til grensen på kr. 15 000.

I administrativ praksis og juridisk teori er det imidlertid antatt at samlet innkjøp av flere ikke-betydelige driftsmidler skal vurderes samlet som en beholdning slik at total kostpris aktiveres.

I vurderingen om man skal se på målerne samlet som en beholdning er den fysiske og funksjonelle sammenheng driftsmidlene har, herunder om de utfører samme funksjon og hvor likeartede de er, sentrale kriterier.

I S. Fagernæs "Håndbok i skatterett og ligning" (1989) s. 126 står det blant annet:

"[a]t flere gjenstander kjøpes under ett vil oftest være et vilkår for at de kan bedømmes som ett driftsmiddel. Som den nevnte dom illustrerer, er imidlertid samlet innkjøp ikke tilstrekkelig til at forskjellige gjenstander kan bedømmes under ett. Det må også være en nær sammenheng mellom gjenstandene, fortrinnsvis slik at brukeren er avhengig av å kunne benytte samtlige gjenstander for at han skal kunne nytte noen av dem. Når beholdninger utgjør et avskrivbart driftsmiddel, f.eks. når antall kaféstoler kjøpes inn under ett, må 10.000 kroner grensen bedømmes i forhold til samlet kostpris på objektene. Man vil ved oppstarting av virksomheten være mer tilbøyelig til å se driftsmidler som kjøpes inn under ett som en enhet i forhold til avskrivningsreglene enn når igangværende virksomhet supplerer dens driftsmidler."

Følgende siteres videre fra Skattelovkommentaren 2003/04, 3. utgave v/ Brudvik m.fl. s. 1148, under overskriften "Flere objekter kan utgjøre ett driftsmiddel":

"Noen ganger kan samlet innkjøp av flere små driftsmidler ses på som ett kjøp i forhold til 15 000-kronersgrensen, f.eks. hvor det kjøpes inn småredskaper i forbindelse med nyetablering eller samlet overdragelse av en virksomhet til ny eier (Utv. 1979 s. 694 SKD, Utv. 1983 s. 515 SKD og Utv. 1987 s. 709 SKD), eller hvor et nystartet hotell kjøper inn senger for hele hotellet. Avgjørende om det er en slik funksjonell og fysisk sammenheng mellom objektene at det er naturlig å se dem som en enhet. Kjøp av diverse software ble ansett som separate driftsmidler selv om de ble innkjøpt samtidig, fordi de enkelte programpakker dekket ulike funksjoner og ble benyttet i ulike avdelinger. Det var inngått selvstendige lisensavtaler for hvert program (Utv. 1995 s. 621 LB). Ved kjøp av videokassetter til utleie for en samlet sum på kr 15 000 eller mer, må anskaffelsen aktiveres (se Utv. 1984 s. 816 SKD og Utv. 1990 s. 546 SKD). Senere kjøp til utvidelse av beholdningen (antallet kassetter) må da også aktiveres selv om kostprisen ved anskaffelsen av slike kassetter er under kr 15 000 (blir regnet som påkostning). Utskiftning av kassetter i beholdningen blir derimot regnet som vedlikehold og kan utgiftsføres straks (Utv. 1984 s. 816 SKD). Dette gjelder uansett om de nyanskaffede kassetter har samme titler/innhold som de kasserte (Utv. 1990 s. 546 SKD). I et tilfelle ble en gjødselspreder og en kraftoverføringsaksel ansett som to særskilte driftsmidler (Utv. 1981 s. 545 URD).

I ovennevnte sak, inntatt i Utv. 1995 s. 621 (kjøp av diverse software), ga ligningsnemnda uttrykk for at det avgjørende i relasjon til beholdningsvurderingen måtte være om det samlede innkjøpet i bruk kunne sies å utgjøre en funksjonell enhet. Ligningsnemnda kom til at programvaren ikke kunne betraktes som en investering. Det ble lagt vekt på at programvarene dekket ulike funksjoner, i ulike avdelinger, og at det var inngått selvstendige lisensavtaler for hvert program slik at de blant annet kunne skiftes ut og selges separat. Nemnda viste til at programvarene skilte seg vesentlig fra innkjøp av verktøy, kafeteriastoler og videokassetter for utleie hvor selve virksomheten forutsetter at disse skal benyttes under ett. Programvarene framstod totalt sett ikke som noen funksjonell enhet som det økonomisk sett var naturlig å betrakte som en investering.

Det vises også til avgitt veiledende forhåndsuttalelse fra Sentralskattekontoret for storbedrifter gjengitt i Kristiansen m.fl.: Bedriftsbeskatning i praksis 2000 side 399:

”Et selskap hadde i et tidligere år anskaffet ca 2 900 PCer som en engangsanskaffelse. PCene ble aktivert uavhengig av kostpris, basert på et beholdningssynspunkt. Selskapet planla så å skifte ut ca. 1 800 av disse PCene på grunn av utidsmessighet, slit og elde. Blant annet medførte den tekniske utviklingen at maskinene ikke lenger kunne benyttes til de oppgavene de var ment for.

...

Kontoret bemerket først at aktivering etter beholdningssynspunktet er aktuelt i de tilfeller det enkelte driftsmiddel har en verdi som er lavere enn kr 15 000, men hvor anskaffelser av flere driftsmidler, med en samlet verdi på over kr 15 000, bør ses under ett. Ved første gangs anskaffelse av et visst antall slike driftsmidler er det i ligningspraksis blitt ansett som en aktiveringspliktig beholdning av driftsmidler, jf. blant annet Lignings-ABC 1999 s. 266 og 269. Kontoret påpekte deretter at ved utskiftning av enkeltdriftsmidler i en beholdning, er det blitt antatt at dette kan fradragsføres direkte som vedlikehold. Særlig er dette blitt uttalt i forhold til videokassetter, jf. SKDs uttalelse inntatt i Utv. 1990 s. 546. Kontoret antok at dette vil gjelde også for det foreliggende tilfellet. Det vil imidlertid være under forutsetning av at den enkelte PC som erverves ikke er aktiveringspliktig på eget grunnlag, for eksempel hvis den har en verdi på mer enn kr 15 000. Det ble også påpekt at hvis det erverves flere PCer enn de som skal skiftes ut, vil det bli å anse som en økning av beholdningen som vil være aktiveringspliktig.”

4.2 Subsumsjon

Innsender har opplyst at målerne vil bli byttet ut i løpet av en fire års periode med hovedomfanget i år 2 og 3.

De nye målerne blir installert hos den enkelte strømkunde, og gir eksakte målerdata som grunnlag for fakturering av den aktuelle kunden. Det inngås egne avtaler med hver enkelt strømkunde og hver måler får sin egen måler-ID. Funksjonene til den enkelte måleren er imidlertid i utgangspunktet identisk for alle kunder.

Målerne virker sammen for å gi totalt riktig avlesning av forbrukt strøm i nettet som nettselskapet eier. Dette muliggjør blant annet korrekt periodisering i nettselskapets regnskap. I tillegg kommer at en av målsetningene med AMS er å skape økt mulighet for nettselskapet til å effektivisere driften av nettet som sådan, og dette innebærer at det foreligger en funksjonell sammenheng mellom målerne.

Målerne har således både en funksjon mellom den enkelte strømkunde og nettselskapet, uavhengig av øvrige kunder/målere, men benyttes også under ett og har en samlet funksjon for nettselskapet. Målerne vil også med AMS i langt større utstrekning enn tidligere være integrert med systemet til nettselskapet.

Skattedirektoratet er på bakgrunn av ovennevnte vurdering av den oppfatning at målerne må anses som én beholdning, selv om målerne har ulik fysisk plassering. Beholdningen av målere behandles derfor skattemessig som ett driftsmiddel.

5. Vedlikehold eller ny beholdning

Direktoratet har foran konkludert med at den enkelte AMS-måler er ett driftsmiddel, og at alle målerne skal vurderes samlet som en beholdning. Neste spørsmål blir om anskaffelsen av AMS-målerne er å betrakte som vedlikehold av eksisterende beholdning målere eller en ny beholdning.

5.1 Rettskildene

I Lignings-ABC 2011/12 s 1455 punkt 6 ”Skillet vedlikehold/utskiftning av selvstendig formuesobjekt”, underpunkt 6.1 ”Generelt” står det at:

”Utskifting av et selvstendig formuesobjekt anses ikke som vedlikehold. Derimot vil utskifting av en del av et formuesobjekt med en ny del av samme slag, være vedlikehold, dersom reparasjon eller vedlikehold av denne er nødvendig.

Det som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet må i denne forbindelse anses som ett formuesobjekt. Utskifting av hjul, motor mv. på bil, anses som vedlikehold. På fiskefartøy vil utskifting av kraftblokk, fiskepumpe, ekkolodd, radar, asdic og radiotelefonanlegg som avskrives under ett med båten (saldogruppe skip mv.), anses som vedlikehold. Avskrives disse objektene under driftsløsøre, vil utskifting ikke anses som vedlikehold av fiskefartøyet, men aktiveres som nyinvestering.”

I en uttalelse fra Finansdepartementet fra 26.10.2011, uttaler departementet bl.a.

”Det skatterettslige utgangspunktet er at utskifting av en del av et driftsmiddel anses som vedlikehold eller påkostning, mens utskifting av hele driftsmidlet regnes som en realisasjon av det gamle driftsmidlet og anskaffelse av et nytt. ”

5.2 Subsumsjon

I denne saken foreligger en samlet plan for utskifting av samtlige målere med målere basert på en noe annen teknologi og funksjonalitet. Når alle eksisterende målerne er skiftet ut med AMS-målere vil alle delene være nye. Den eksisterende beholdning av målere skal utrangeres og erstattes med en ny beholdning. Samlet sett vil det være tale om en helt ny beholdning som må behandles som et nytt driftsmiddel. Selv om utskiftingen av målere skjer over flere år, er det tale om en samlet plan for utskifting av samtlige målere. Det er av praktiske hensyn at utskiftingen av målerne må foregå over noen år. Etter Skattedirektoratets oppfatning står man i dette tilfellet ikke ovenfor en vedlikeholdssituasjon. Anskaffelse av en ny beholdning målere må dermed aktiveres og avskrives, jf.skatteloven §§ 14-40 flg., og kan ikke fradragsføres som vedlikehold.

Målere som senere anskaffes som følge av et økt antall målepunkter, behov for reservelager eller andre forhold som øker selskapets totale antall målere, utgjør en utvidelse av, og påkostning på, beholdningen som også må aktiveres, jf.skatteloven § 14-40 tredje ledd.

6. Øvrige spørsmål

Basert på ovennevnte konklusjon finner direktoratet det ikke nødvendig å vurdere fradrag for tenkt vedlikehold.

Konklusjon

Nett AS skal ved anskaffelse av ny beholdning målere/AMS aktivere kostnadene og avskrive disse, jf.skatteloven §§ 14-40 flg.