

Skattemessige avskrivninger

Publisert: 28.02.2017 kl 14:30

Oppdatert: 14.02.2022 kl 10:18

Det gis skattemessig fradrag for avskrivninger for verdiforringelse ved slit og elde på varige og betydelige driftsmidler. Avhengig av type driftsmidler vil fradrag gis enten gjennom saldoavskrivning, lineære avskrivninger eller gjennom skjønnsmessig fastsatt beløp.

[Hvilke driftsmidler kan avskrives?](#) [Saldoavskrivning](#) [Særlig om anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft](#) [Avskrivning](#)

Hvilke driftsmidler kan avskrives?

Et driftsmiddel er et formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til, eller faktisk brukt i, skattyters inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet). Dersom formuesobjektet er anskaffet for salg, er det å anse som et omløpsmiddel (vare), og er derfor ikke driftsmiddel. Formuesobjekt som først er anskaffet for salg, kan senere tas i bruk som driftsmiddel, men må da omklassifiseres fra omløpsmiddel til anleggsmiddel. Det vil kunne utløse gevinst eller tap.

Hvilke driftsmidler som kan avskrives etter saldoreglene fremkommer av *skatteloven § 14-40*. Av denne bestemmelsen fremkommer det at varige og betydelige driftsmidler er aktiveringspliktige. Et driftsmiddel er "varig" når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Et driftsmiddel anses som "betydelig" når kostprisen er kr 15 000 eller høyere. For næringsdrivende som ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, inngår merverdiavgiften som en del av kostprisen ved vurderingen av om det aktuelle driftsmiddel er betydelig. Driftsmidler med en kortere brukstid enn tre år, eller en lavere kostpris enn kr 15 000, kan i sin helhet fradragsføres i anskaffelsesåret. Oppfylles ingen av kriteriene, skal ikke driftsmidlet avskrives.

Skattemessig fradrag gis hovedsakelig gjennom saldoreglene. Men for rettigheter som er ervervet og har en formelt sett begrenset levetid, som følge av for eksempel lov, forskrift eller avtale, er det anledning til å foreta lineære avskrivninger. Dette kan gjelde for driftsmidler som for eksempel patenter, konsesjoner og lisensavtaler. Lineær avskrivning innebærer avskrivning med et fast beløp hvert år basert på antatt gjenværende levetid. Noen rettigheter har kanskje ikke bestemt levetid. Andre immaterielle eiendeler er det som hovedregel ikke anledning til å avskrive skattemessig, imidlertid vil man kunne ha krav på avskrivning dersom eiendelen har et åpenbart verdifall. I et slikt tilfelle gis det et skjønnsmessig fastsatt fradrag tilpasset verdifallet på driftsmidlet. Beløpets størrelse vurderes i utgangspunktet for hvert år. Se mer om dette under avsnitt om immaterielle eiendeler.

Eiendeler som antas ikke å være utsatt for verdifall, er ikke avskrivbare. Dette gjelder for eksempel tomt, boliger, kunst og finansielle eiendeler (aksjer, obligasjoner mv.) og visse immaterielle eiendeler.

Saldoavskrivning

Fysiske driftsmidler avskrives etter saldometoden, og disse inndeles i forskjellige saldogrupper som fremkommer av *skatteloven § 14-41*. Saldoavskrivning vil si at samme avskrivningssats anvendes på et stadig avtakende beløp. Saldogrupperne a) til d) er samlersaldoer hvor alle anskaffelser skal føres på samme saldo. Saldogrupperne e) til j) er individuelle saldoer, slik at det opprettes en saldo for hvert enkelt driftsmiddel.

Grunnlaget for årets saldoavskrivning består av fjorårets saldo (31.12) tillagt kostpris på eventuelle nye driftsmidler ervervet i året. Offentlig støtte til erverv, med unntak av driftstilskudd, trekkes fra kostprisen.

Et driftsmiddel skal legges til avskrivningsgrunnlaget det året det er ervervet. Det vil si året for levering eller, hvis driftsmiddelet er egentilvirket, ved ferdigstillelse. Hvis driftsmiddelet påkostes, skal påkostningene føres på saldo det året kostnaden er

pådratt. Vedlikeholdsutgifter er direkte fradragsberettiget.

Avskrivningsgrunnlag på under kr 15 000 kan fradragsføres direkte.

Saldogruppe a) omfatter kontormaskiner o.l. og satsen er 30 %. Inkludert er datautstyr som brukes til kontorformål, forutsatt at levetiden er mer enn tre år.

Saldogruppe c) (vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.) kan avskrives med opptil 24 %. I tillegg er det mulighet til å avskrive elektrisk drevne varebiler anskaffet etter 20. desember 2016 med inntil 30 %.

Videre omfatter saldogruppe d) personbiler, maskiner, inventar mv. og satsen er 20 %.

Saldogruppe f) har en avskrivningssats på 12 %, og omfatter fly og helikopter. Avskrivningssatsen for saldogruppe i) (forretningsbygg) er 2 %.

Særlig om avskrivningsregler for faste tekniske installasjoner i bygg

Faste tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg skal skilles ut som egen saldogruppe j) med avskrivningssats på 10 %, jf. *skatteloven § 14-41*.

Av bestemmelsen fremkommer det som eksempler på faste tekniske installasjoner varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg og lignende. Tilføyelsen «og lignende» innebærer at også andre, lignende tekniske eller elektriske anlegg som er integrert i bygningen og som tjener bygningens generelle brukelighet som bygning, omfattes. Driftsmiddel som er installert i bygningen hovedsakelig av hensyn til produksjonen av varer og tjenester i virksomheten, skal normalt ikke klassifiseres som faste, tekniske installasjoner i bygg, men skal føres i saldogruppe d) (maskiner), selv om de er fast installert. Det sentrale kjennetegnet ved faste tekniske installasjoner er at disse er en integrert del av bygningen og tjener bygningens brukelighet som bygning, i motsetning til installasjoner som tjener den aktuelle virksomheten i bygget. Bygningsmessige arbeider som har funksjonell sammenheng med produksjonsmaskiner på nye og bestående bygg, som for eksempel spesielle røropplegg, spesielle elektriske anlegg, avskjermingsutstyr etc. samt spesielle fundamenter og forsterkninger som blir oppført sammen med bygget før produksjonsmaskineriet, skal anses å være gjort i forbindelse med montering av produksjonsmaskinene, og avskrives sammen med maskinene (saldogruppe d). Den nærmere bedømmelse her er konkret.

Faste tekniske installasjoner avskrives på samlesaldo for hvert bygg, jf. *skatteloven § 14-41 fjerde ledd*. Videre skal vederlag ved realisasjon av slikt driftsmiddel nedskrives på saldo så langt det ikke er inntektsført, jf. bestemmelsen i *skatteloven § 14-44 annet ledd første punktum*. På grunn av sammenhengen mellom faste, tekniske installasjoner og bygningen, skal reglene om betinget skattefritak ved brann m.m. i *skatteloven § 14-70* gjelde tilsvarende for faste, tekniske installasjoner.

For installasjoner som avskrives sammen med bygget, regnes utskiftninger som vedlikehold, og kan fradras direkte, jf. *skatteloven § 6-11*. Fradragsretten gjelder også fullstendige utskiftninger av anlegg. Retten til fradrag for vedlikehold gjelder kostnader som er nødvendige for å holde objektet i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til samme stand. Påkostning som gir verdiøkning ut over dette (standardheving), anses ikke som vedlikehold og er derfor ikke direkte fradragsberettiget. En forholdsmessig del av kostnadene aktiveres som påkostning, mens den del av kostnadene som ikke representerer en standardheving, kan fradras direkte.

Særlig om anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft

I saldogruppe d) avskrives personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv. med en avskrivningssats på 20 %, og i saldogruppe h) avskrives bygg og anlegg, hoteller, losjhus, bevertningssteder mv. med 4 %. Dette spriket mellom avskrivningssatsene har medført et press, særlig i industrien, til å legge driftsmidler i den høyeste avskrivningssaldoen. Vilkåret for at noe skal betraktes som maskiner er at driftsmidlet er løsløst, det vil si ikke nagelfast. Er driftsmidlet nagelfast eller på annen måte å anse som tilbehør, følger det bygningen og avskrives med 4 %. Grensedragningene kan være svært vanskelig, i tillegg har vi reglene om faste, tekniske installasjoner, som nevnt ovenfor.

Saldogruppe g), som gjelder anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft i kraftindustrien har fått en presisering der det fremkommer at gruppen også gjelder for denne type anlegg som benyttes i annen type virksomhet (enn i kraftindustrien)

og avskrives med 5 %.

Saldogruppe h), som gjelder bygg og anlegg, gjelder også tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg slik som renseanlegg, trykkluftanlegg, kjølesystem og lignende. Slike innretninger er ansett for å ha mer til felles med bygget enn løsøre og skal derfor henføres til denne gruppen. Hver installasjon skal avskrives under ett selv om det består av flere deler slik som filter, rør, tanker mv.

Saldoreglene skal ideelt sett gjenspeile den økonomiske levetiden av driftsmidlet. På denne bakgrunn har vi regler der driftsmidler i saldogruppen for bygg og anlegg som har en antatt levetid på mindre enn 20 år, skal kunne avskrives med 10 %.

Dette ligger som en forhøyet sats innenfor saldogruppe h) bygg og anlegg. Den tradisjonelle henføringen mellom maskin og anleggsgruppen skal fremdeles gjøres som etter tidligere praksis, men slik at anlegg med lavere levetid enn 20 år får den høyere avskrivningssats.

Avskrivning av immaterielle eiendeler

Reglene for avskrivning av immaterielle eiendeler er uensartede. Ervervet forretningsverdi (goodwill) avskrives etter saldometoden. Den maksimale årlige avskrivningssatsen for goodwill er 20 %. Andre immaterielle eiendeler er kun avskrivbare dersom de er tidsbegrensede eller er utsatt for åpenbart verdifall. Tidsbegrensede rettigheter (typisk patentretter) avskrives lineært over driftsmiddelets levetid, det vil si med et like stort beløp hvert år. Erverves eiendelen i løpet av året, blir avskrivningen å dele på antall måneder. For immaterielle eiendeler som er utsatt for åpenbart verdifall, skal avskrivningens størrelse som utgangspunkt vurderes separat for hvert år. I praksis aksepteres imidlertid ofte avskrivninger i henhold til regnskapet, det vil si lineær avskrivning over antatt levetid. Immaterielle eiendeler som verken er utsatt for åpenbart verdifall eller er tidsbegrensede, er ikke avskrivbare. Dette er ofte tilfellet for varemerker, firmanavn, konsesjoner og lignende.

Når det gjelder forsknings- og utviklingskostnader til immaterielle eiendeler, har den skattemessige behandlingen vært en kilde til uenighet mellom skattemyndighetene og skattyter. Utgangspunktet er at det foreligger en aktiveringsplikt når det er sannsynlig at driftsmidlet blir virkeliggjort. Særlig når det gjelder utvikling av dataprogrammer har det vært reist mange spørsmål, og Finansdepartementet har i brev av 26.10.2011 gitt en presiserende uttalelse om den skattemessige behandlingen hos utvikler av produkter ment for salg eller lisensiering. Årsaken til uenigheten mellom skattyter og skattemyndigheter bunner i at kostnader til utvikling og vedlikehold/påkostning og nyanskaffelse behandles ulikt med et ulikt skattemessig resultat og er en vanskelig grensedragnings. Påkostning skal for skattemessige formål aktiveres. Anses vedlikeholdet som så omfattende at det i realiteten er en nyanskaffelse eller utskiftning, skal det foretas realisasjonsberegning av det gamle driftsmidlet, og vedlikeholdsutgifter er direkte fradragsberettiget.

Det pekes på at dette er en uensartet gruppe som må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Uttalelsen tar for seg grensen mellom påkostning og vedlikehold av programmet, og når det beveger seg mot nyanskaffelser/utskiftning.

Ved overdragelse av virksomhet (enkeltmannsforetak, innmat AS og DA), skal vederlaget fordeles på de ervervede gjenstander forholdsmessig etter omsetningsverdien ved ervervet. Den delen av vederlaget som ikke lar seg henføre til bestemte immaterielle eiendeler, fysiske eiendeler eller finansielle eiendeler, utgjør ervervet forretningsverdi som er en residualpost og klassifiseres som goodwill. De store forskjellene i avskrivningsregler, ikke minst for immaterielle eiendeler, gjør at identifiseringen og verdsettelsen av de ulike eiendeler i forbindelse med et bedriftsoppkjøp blir svært viktig. Dersom fordelingen av kjøpesummen er godt fundert og dokumentert, vil det normalt være vanskelig for skattemyndighetene å overprøve denne. Det er derfor viktig å legge ned betydelig innsats ved fordelingen av kjøpesummen ved oppkjøp.

Avvikende regnskapsår

Går skattyteren over til å benytte et annet regnskapsår enn tidligere, gis det fradrag etter antall måneder skattyteren har benyttet driftsmiddelet i regnskapsåret.

Avskrivning av driftsmidler som tas inn og ut av norsk beskatningsområde

Utlendinger som driver skattepliktig virksomhet i Norge, har rett til avskrivninger på de driftsmidler som brukes i denne virksomheten. Det er i den anledning gitt særregler om fastsettelse av avskrivningsgrunnlag og avskrivningssatser for driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde. I tillegg er det gitt regler om inntektsoppgjør når driftsmidlet tas ut av norsk

beskatningsområde. Videre er det særskilte regler for skattytere som er bosatt innenfor EØS/EU-området.

Med driftsmiddel som tas inn i norsk beskatningsområde, menes driftsmiddel som etter anskaffelse får slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til driftsmidlet.

Avskrivningsgrunnlaget skal i utgangspunktet settes til eierens anskaffelseskost, omregnet etter valutakurs på anskaffelsestidspunktet. Det skal deretter gjøres fradrag for beregnede avskrivninger i eiertiden, frem til inntakstidspunktet.

Avskrivningene beregnes lineært etter særskilte satser som fremgår av forskrift til *skatteloven § 14-62*. Hvis et driftsmiddel kun har vært i norsk beskatningsområde deler av inntektsåret, skal den totale årlige avskrivningen reduseres forholdsmessig. Dette gjøres ved at den årlige avskrivningen multipliseres med antall dager driftsmidlet har vært i norsk beskatningsområde, dividert med 365.

De alminnelige saldoavskrivningsreglene skal gjelde fra og med det fjerde inntektsåret etter innføringen av driftsmidlet. Dersom skattyteren på forhånd sannsynliggjør at driftsmidlet vil være del av norsk beskatningsområde ut over fire inntektsår, kan han kreve avskrivning etter de alminnelige saldoreglene fra og med det inntektsåret slik sannsynliggjøring foreligger.

Hvis et driftsmiddel er avskrevet etter de alminnelige saldoavskrivningsreglene, men likevel tas ut av norsk beskatningsområde innen fire år fra det år avskrivningene etter de alminnelige reglene ble påbegynt, skal det foretas et inntektsoppgjør. For skip, fartøy, rigger, etc. i saldogruppe e) er fristen åtte år. Differansen mellom de foretatte avskrivninger og de beregnede lineære avskrivninger regnes da som skattepliktig inntekt i uttaksåret.

Som nevnt ovenfor, beregnes de lineære avskrivningene etter fastsatte avskrivningssatser. Det er imidlertid verdt å merke seg at satsene kan økes med inntil 50 % dersom driftsmidlet har betydelig kortere levetid enn avskrivningssatsen skulle tilsi. Dette kan for eksempel være tilfellet der driftsmidlet utsettes for ekstraordinær slitasje. Dersom driftsmidlet er anskaffet brukt, kan skattemyndighetene sette avskrivningssatsen til en sats som gjenspeiler gjenværende økonomisk levetid for driftsmidlet. Skattyter må i begge tilfeller sannsynliggjøre overfor skattemyndighetene at den gjenværende økonomiske levetid på driftsmidlet er kortere enn hva den lovbestemte avskrivningssatsen skulle tilsi.

Driftsmidler tilhørende skattytere som er bosatt innenfor EØS-/EU-området omfattes ikke av reglene om lineære avskrivninger i *skatteloven §§ 14-60 til 14-66*. Driftsmidler som skal omfattes av reglene om saldoavskrivning, og som tas inn og ut av norsk beskatningsområde, skal saldoavskrives.

I slike tilfeller skal det ved inntak inn i norsk beskatningsområde beregnes en saldoverdi på inntakstidspunktet, basert på anskaffelseskost, antall år driftsmidlet har vært i skattyters eie og maksimale saldoavskrivninger etter norske regler for disse årene. Det skal tas hensyn til gjennomførte påkostninger. Er driftsmidlet tidligere avskrevet lineært, skal de faktiske, lineære avskrivningene benyttes ved fastsettelse av inntaksverdien. Det gis fradrag for forholdsmessige saldoavskrivninger basert på antall dager driftsmidlet er innenfor norsk beskatningsområde i inntektsåret.

Når det gjelder ikke-varige og ubetydelige driftsmidler tilhørende skattytere bosatt innenfor EØS-/EU-området, kan en forholdsmessig andel av kostprisen fradragføres i anskaffelsesåret. Det gis ikke fradrag for ikke-varige og ubetydelige driftsmidler som tas inn i et senere inntektsår enn anskaffelsesåret.

Ved flytting av driftsmidler som ikke har vært gjenstand for lineære avskrivninger, ut av norsk beskatningsområde, vil det for skattytere hjemmehørende i EØS-/EU-land ikke bli gjennomført et inntektsoppgjør.

Vi viser ellers til artikkel om [exit-beskatning](#).

Om KPMG



Hold deg oppdatert





© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.
