



OSLO TINGRETT

DOM

Avsagt: 14.06.2021 i Oslo tingrett,
Saksnr.: 20-167175TVI-OTIR/04 og 20-186497TVI-OTIR/04
Dommer: Avdelingsleder/tingrettsdommer Espen Bjerkvoll
Saken gjelder: Beregning av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg

Sak nr. 20-167175TVI-OTIR/04

Bremanger kommune	Advokat Ina Bjørmo Storstrøm
Sogndal kommune	Advokat Ina Bjørmo Storstrøm
Landsamanslutninga av Vasskraftkommunar (partshjelper)	Advokat Caroline Lund

mot

Staten v/Skatteetaten	Advokat Karen Mellingen
-----------------------	-------------------------

Sak nr. 20-186497TVI-OTIR/04

Modalen kommune	Advokat Ina Bjørmo Storstrøm
Masfjorden kommune	Advokat Ina Bjørmo Storstrøm
Voss herad	Advokat Ina Bjørmo Storstrøm
Kvam herad	Advokat Ina Bjørmo Storstrøm
Vaksdal kommune	Advokat Ina Bjørmo Storstrøm
Vik kommune	Advokat Ina Bjørmo Storstrøm
Samnanger kommune	Advokat Ina Bjørmo Storstrøm
Ulvik herad	Advokat Ina Bjørmo Storstrøm
Eidfjord kommune	Advokat Ina Bjørmo Storstrøm

Høyanger kommune
Gulen kommune

Advokat Ina Bjørmo Storstrøm
Advokat Ina Bjørmo Storstrøm

Landsamanslutninga av Vasskraftkommunar
(partshjelper)

Advokat Caroline Lund

mot

Staten v/Skatteetaten

Advokat Karen Mellingen

DOM

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak for inntektsårene 2014-2016 om eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg i to forente saker. Hovedproblemstillingen er hvilke driftsmidler som skal inngå i beregningen av fradraget for fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler etter dagjeldende skatteloven § 18-5 fjerde ledd.

Sakens bakgrunn

Dommen gjelder to saker som er forent til felles behandling og avgjørelse, henholdsvis sak 20-167175TVI-OTIR/04 som gjelder kraftanleggene til SFE Produksjon AS (SFE) og sak 20-186497TVI-OTIR/04 som gjelder kraftanleggene til BKK Produksjon AS (BKK). Begge sakene gjelder søksmål fra kommuner om gyldigheten av to vedtak fattet av Skatteklagenemnda, som samlet sett gjelder inntektsårene 2014-2016.

Skatteloven kapitel 18 inneholder særregler for skattlegging av kraftforetak, hvor det fremgår at eier av kraftverk skal betale grunnrenteskatt og naturressursskatt. I tillegg skal eier av kraftanlegg betale eiendomsskatt til kommunene etter eiendomsskatteoven. Eiendomsskatten til kommunene går til fradrag i grunnrenteskatten til staten.

SFE er et heleid datterselskap av Sogn og Fjordane Energi AS, og eier kraftanleggene Mel, Sagefossen, Åskåra I og Åskåra II, som innebærer at det skal betales eiendomsskatt til Bremanger og Sogndal kommune. BKK driver kraftproduksjon som del av BKK-konsernet. Kommunene Voss, Kvam, Vaksdal, Modalen, Vik, Samnanger, Høyanger, Ulvik, Eidfjord, Masfjorden og Gulen skriver ut eiendomsskatt på kraftanlegg tilhørende BKK.

Selv om det er kommunene som er kreditor for eiendomsskatten, er verdsettelse av kraftanlegg lagt til skatteetaten ved skattekontoret. I motsetning til hva som ellers gjelder for verdsettelse for eiendomsskatteformål, fastsettes eiendomsskattegrunnlagene for kraftanlegg hvert år etter en avkastningsverdiberegning. Hovedprinsippene for verdsettelse av større kraftanlegg er inntatt i skatteloven § 18-5 første ledd:

Kraftanlegg verdsettes til antatt salgsverdi pr. 1. januar i ligningsåret ved taksering av fremtidige inntekter og utgifter over ubegrenset tid. Ved takseringen kapitaliseres brutto salgsinntekter fastsatt etter bestemmelsene i annet ledd, fratrukket kostnadene som nevnt i § 18-3 tredje ledd a nr. 1 og nr. 2 og pliktig skatt på grunnrenteinntekt for kraftverket fastsatt etter bestemmelsene i tredje ledd. Deretter fratrekkes nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler fastsatt etter bestemmelsene i (4).

Uenigheten knytter seg til det siste elementet i verdsettelsen, nemlig fastsettelsen av nåverdien av fremtidige utskiftingskostnader. Nærmere bestemt knytter uenigheten seg til hvilke driftsmidler som skal inngå i beregningen av fradraget for fremtidige kostnader til

utskifting av driftsmidler, slik dette for inntektsårene 2014-2016 var regulert i skatteloven § 18-5 fjerde ledd.

Partene er for retten enige om at de omstridte driftsmidlene er ulike typer bygninger og anlegg som ligger utenfor en fysisk avgrensning av kraftanlegget etter definisjonen i skatteloven §18-1 andre ledd. Mer konkret gjelder dette veier, broer, taubaner, kaianlegg, lagerbygg, hytter, kurscenter og konsernbygg.

Ved ordinær ligning for alle tre årene ble både SFE og BKK lignet etter påstand basert på opplysninger gitt i skjema RF-1153, hvor det spesifiseres en grunnrenteinntekt, naturressursskatt og eiendomsskattegrunnlag. Store deler av forvaltningsbehandlingene er for øvrig ganske lik for de to skattyterne.

Etter varsel og inngitt tilsvar nektet skattekontoret først fradrag for utskiftingskostnader knyttet til de omtvistede driftsmidlene for inntektsåret 2014, slik at skattyternes eiendomsskattegrunnlag ble økt. Begrunnelsen var at driftsmidlene ikke var en del av kraftanlegget og dermed ikke skulle inngå i beregningen av formuesverdien. Til støtte for resultatet viste skattekontoret til den nylig avsagte dommen i Rt-2015-1054 (SKS). I tråd med høyesterettsdommen åpnet skattekontoret for at driftsmidler som faller utenfor en fysisk avgrensning av kraftanlegget kan medtas i beregningen av utskiftingskostnadene, hvis de har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen.

SFE og BKK mente i klagen for 2014 at det ikke var grunnlag for den lovforståelsen skattekontoret la til grunn. Skattyterne gjorde gjeldende at driftsmidlene skulle medtas siden kostnadene knyttet til driftsmidlene reduserte markedsverdien på kraftanlegget, samt at driftsmidlene hadde en økonomisk tilknytning til kraftproduksjonen. I senere endringsvedtak for 2016 og 2017 og klagerundene godtok skattemyndighetene, etter nye og supplerende opplysninger fra skattyterne, at noen flere driftsmidler kunne fradras i nåverdiregningen etter § 18-5 fjerde ledd.

I innstillingen til vedtak opprettholdt sekretariatet for Skatteklagenemnda den lovtolkningen skattekontoret hadde lagt til grunn. Sekretariatet drøftet også betydningen av den lovendringen Finansdepartementet hadde foreslått i statsbudsjettet for 2018 (Prop. 1 LS 2017-2018), hvorefter det skal gis fradrag for fremtidige utskiftingskostnader for driftsmidler «knyttet til kraftproduksjonen».

Skatteklagenemnda behandlet først inntektsåret 2014 for SFE i stor avdeling med fem nemndsmedlemmer. I Skatteklagenemndas vedtak 19. mai 2020 ga et flertall på fire nemndsmedlemmer skattyter medhold i sitt syn om at utskiftingskostnader knyttet til de omtvistede driftsmidlene skulle medtas i beregningen av formuesverdien av kraftanleggene, og tok dermed klagen til følge. Om skatteklagenemndas behandling av saken står det til slutt i vedtaket:

Nemnda delte seg i et flertall og et mindretall.

Flertallet Andvord, Kristiansen, Schønemann og Østensen har kommet til at selskapet skal gis medhold i klagen. Flertallet mener at spørsmålet Høyesterett

behandlet i Rt-2015-1054 ikke direkte gjelder driftsmidlene som skal vurderes i den foreliggende saken. Dommen får derfor begrenset betydning her. Flertallet legger også vekt på at lovgiver relativt kort tid etter at dommen forelå presiserte lovteksten, slik at alle driftsmidler som er nødvendige for å realisere verdien av kraftproduksjonen skal regnes som en del av kraftanlegget etter § 18-5 (4).

Mindretallet Folkvord sluttet seg til sekretariatets innstilling.

I SFE-saken for inntektsårene 2015 og 2016 fattet Skatteklagenemnda i alminnelig avdeling vedtak 29. juni 2020. Denne gangen innstilte sekretariatet på at klagen skulle tas til følge under henvisning til Skatteklagenemndas vedtak den 19. mai 2020. I vedtaket ga Skatteklagenemnda skattyter fullt medhold.

Tilsvarende gikk det i klagesakene til BKK for henholdsvis inntektsårene 2014-2015 og 2016. I to vedtak 28. juni 2020 sluttet Skatteklagenemnda seg til innstillingen fra sekretariatet, som bygget på SFE-vedtaket for 2014, og tok klagen til følge.

Skatteklagenemndas fire vedtak innebærer en samlet reduksjon i eiendomsskattegrunnlaget for inntektsårene 2014 til 2016 på omtrent 1,6 milliarder kroner. Dette tilsvarer rundt 11,2 millioner kroner i redusert eiendomsskatt for de tre inntektsårene, som fordeler seg med ca. 2,1 millioner kroner på SFE og 9 millioner kroner på BKK.

De kommunene som skriver ut eiendomsskatt på kraftanlegg tilhørende SFE og BKK er uenige i Skatteklagenemndas vedtak og tok ut rettidig søksmål mot Staten ved Skatteetaten til Oslo tingrett henholdsvis 18. november og 22. desember 2020, med påstand om at vedtakene fra Skatteklagenemnda er ugyldige. Skatteetaten mener på sin side under tvil at vedtakene er korrekte, og la ned påstand om frifinnelse ved rettidig inngitt tilsvarende i begge sakene.

Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) har trådt inn i saken som partshjelper på saksøkersiden. LVK er en interesseorganisasjon som ivaretar interessene til kommuner som er vertskap for vannkraftutbygging. Organisasjonen har rundt 160 medlemskommuner, og kommunene Voss, Kvam, Vaksdal, Modalen, Vik, Samnanger, Høyanger, Ulvik, Eidfjord og Masfjorden er medlemmer av organisasjonen. Samtlige av LVKs medlemskommuner skriver ut eiendomsskatt på kraftanlegg og eiendomsskatt fra kraftanleggene er en viktig inntektskilde for medlemskommunene.

SFE og BKK er varslet om søksmålene, jf. skatteforvaltningsloven § 15-2 fjerde ledd. Ingen av kraftselskapene har valgt å erklære partshjelp til støtte for staten.

Oslo tingrett besluttet 26. januar 2021 å forene de to søksmålene. Det foreligger ytterligere to saker om samme tvistetema for Oslo tingrett, hvor partene har avtalt stansing.

Planleggingsmøte med avklaring av rammene for saken ble gjennomført som videomøte 18. februar 2021.

Hovedforhandling ble gjennomført 11. og 12. mai 2021 etter «høyesterettsmodellen» med ett hovedinnlegg fra hver side. Det ble ikke avgitt parts- eller vitneforklaringer. Retten fikk presentert de dokumentbevis som fremgår av rettsboken.

Saksøkerne i de to sakene – Kommunene Bremanger, Sogndal, Voss, Kvam, Vaksdal, Modalen, Vik, Samnanger, Høyanger, Ulvik, Eidfjord, Masfjorden og Gulen – har med tilslutning fra partshjelperen LVK i hovedtrekk gjort gjeldende:

Skatteklagenemndas fire vedtak må oppheves som ugyldige. Det er kun driftsmidler som er fysisk forbundet til kraftanlegg eller som har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen, som skal inngå i beregningen av fradraget for fremtidige kostnader til utskifting i nåverdiberegningen av eiendomsskattegrunnlaget/formuesverdien av kraftanlegg. En slik tilknytning foreligger ikke for noen av de omtvistede driftsmidlene. Eiendomsskatt på kraftanlegg er en objektskatt, ikke en virksomhetsskatt.

At driftsmidlene må inngå i den løpende kraftproduksjonen, følger både av ordlyden i skatteloven § 18-5 fjerde ledd, sammenholdt med legaldefinisjonen i § 18-1 andre ledd bokstav a) og Høyesteretts dom i SKS-saken. Lovendringen som trådte i kraft for inntektsåret 2017 underbygger at rettstilstanden var en annen i inntektsårene 2014-2016.

Skatteklagenemnda bygger på gal rettsanvendelse når det er lagt til grunn at spørsmålet Høyesterett behandlet i SKS-saken ikke direkte gjelder driftsmidlene som skal vurderes i den foreliggende saken. Vektleggingen av lovendringen for inntektsåret 2017 innebærer også at rettsanvendelsen er feil, og i strid med prinsippet om at lover ikke har tilbakevirkende kraft. Når denne rettsanvendelsen er feil, slik det også er innrømmet av skatteetaten, må vedtakene oppheves. Retten skal prøve vedtakets rettsanvendelse. Domstolene skal ikke vurdere om vedtakene kan opprettholdes med en alternativ rettslig begrunnelse.

Saksøkerne har nedlagt slik **påstand** i sak 20-167175TVI-OTIR/04:

1. *Skatteklagenemndas vedtak 19. mai 2020 om eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg tilhørende SFE Produksjon AS for inntektsåret 2014 er ugyldig.*
2. *Skatteklagenemndas vedtak 28. juni 2020 om eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg tilhørende SFE Produksjon AS for inntektsårene 2015 og 2016 er ugyldig.*
3. *Kommunene Bremanger og Sogndal tilkjennes sakskostnader.*

Saksøkerne har nedlagt slik **påstand** i sak 20-186497TVI-OTIR/04:

1. *Skatteklagenemndas vedtak 28. juni 2020 om eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg tilhørende BKK Produksjon AS for inntektsårene 2014 og 2015 er ugyldig.*
2. *Skatteklagenemndas vedtak 28. juni 2020 om eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg tilhørende BKK Produksjon AS for inntektsåret 2016 er ugyldig.*
3. *Kommunene Voss, Kvam, Vaksdal, Modalen, Vik, Samnanger, Høyanger, Ulvik, Eidfjord, Masfjorden og Gulen tilkjennes sakskostnader.*

Saksøkte – Staten v/Skatteetaten – har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Skatteklagenemndas vedtak er basert på korrekt rettsanvendelse. Det foreligger ikke grunnlag for å kjenne vedtakene ugyldige. Driftsmidler som ikke har noen annen økonomisk funksjon enn å være innsatsfaktorer i kraftproduksjonen, skal med i beregningen av fradraget for fremtidige utskiftingskostnader. Det er ikke riktig å begrense fradraget til driftsmidler som har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen.

Lovteksten gir ikke sikker veiledning, og hensynet til at det overordnede formålet med skatteloven § 18-5 er å treffe markedsverdien av kraftanlegget, bør tillegges stor vekt ved tolkningen av fradragselementet i bestemmelsens fjerde ledd. Det er ikke sammenheng mellom hvilke driftsmidler som kan medføre fradrag og hvilke driftsmidler som omfattes i verdsettelsen. Etter skattelovens § 18-5 andre ledd beregnes brutto produksjonsinntekter fra kraftanlegget, og for å treffe markedsverdien må alle kostnader og driftsmidler som er nødvendige for å innvinne inntektene hensyntas.

SKS-dommen tar ikke stilling til hvilke driftsmidler som skal inngå i beregningen av fradraget for fremtidige utskiftingskostnader, eller hvor nær tilknytning det må være mellom et driftsmiddel og kraftanlegget for at driftsmiddelets utskiftingsverdi skal komme til fradrag ved beregningen av formuesverdien. For- og etterarbeider, samt praktiseringen av fradragsregelen frem til SKS-dommen, støtter opp om at alle eiendeler som er nødvendige driftsmidler i kraftproduksjon omfattes av skatteloven § 18-5 fjerde ledd.

Skatteklagenemndas formuleringer i vedtaket begrenser ikke rettens adgang til å vurdere om den rettsregelen vedtakene bygger på er korrekt.

Staten v/Skatteetaten har nedlagt slik **påstand** i begge saken:

1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakens kostnader.

Rettsens vurdering:

Innledning – rammen for rettsens vurderinger

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas fire vedtak for inntektsårene 2014-2016 om eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg.

Hovedproblemstillingen er hvilke driftsmidler som skal inngå i beregningen av fradraget for fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler etter dagjeldende skatteloven § 18-5 fjerde ledd, som ett av flere elementer i verdsettelsesreglene for kraftanlegg.

Skatteklagenemnda konkluderte med at det ikke bare er driftsmidler som er en del av det fysiske kraftanlegget eller har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen, som skal medtas i nåverdiberegningen av eiendomsskattegrunnlaget, men også andre

driftsmidler som knytter seg til kraftproduksjonen. Tingretten er uenig med Skatteklagenemnda og er kommet til at alle fire vedtakene må oppheves.

Partene er enige om sakens faktum av betydning for vedtakenes gyldighet. Uenigheten består i all hovedsak av ulikt syn på hvor vid fradragretten i formuesberegningen skal være etter skatteloven § 18-5 fjerde ledd.

På samme måte som i skattekontorets vedtak, gjør kommunene gjeldende at fradragretten er begrenset til driftsmidler som er en del av det fysiske kraftanlegget eller har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen. Staten på sin side mener at det også skal beregnes fradrag for driftsmidler som har en mer indirekte funksjon i den løpende kraftproduksjonen, men som likevel har en økonomisk tilknytning og er å anse som innsatsfaktorer i kraftproduksjonen.

Det er under saksforberedelsen avklart at saksøkerne ikke bestrider den subsumsjonen som er foretatt i Skatteklagenemndas vedtak, hvis statens «vide» lovforståelse er korrekt. Staten har på sin side ikke fremsette subsidiære anførsler knyttet til subsumsjonen hvis kommunenes lovforståelse er korrekt. Retten forstår dette slik at ingen av de omstridte driftsmidlene er en del av det fysiske kraftanlegget eller har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen, men at de likevel har en økonomisk tilknytning til kraftproduksjonen, og er anskaffet som ledd i virksomheten med kraftproduksjon, uten at det er nødvendig å ta stilling til om de er å anse som nødvendige driftsmidler i kraftproduksjonen. Ut fra slik behandlingen av saken er lagt opp, vil ikke retten gå inn på en nærmere «finsubsumering» knyttet til de enkelte omstridte driftsmidlene.

Staten har for domstolen klargjort at den ikke gjør gjeldende at driftsmidlene behandlet i Rt-2015-1054 (SKS-dommen) ikke direkte gjelder driftsmidlene som skal vurderes i den foreliggende saken, slik det står i Skatteklagenemndas bemerkninger. Staten er også tydelig på at saken skal vurderes etter de reglene som var gjeldende for årene 2014-2016.

Domstolen har full prøvingskompetanse. Spørsmålet er om det resultatet Skatteklagenemnda har kommet til står seg, ut fra en korrekt vurdering av rettsreglene og det faktum som har vært fremme i saken. Hvis resultatet i vedtaket er riktig, spiller det ingen rolle hva skatteklagenemnda har skrevet i sin knappe begrunnelse om forholdet til SKS-dommen, eller om det er feil det som står om vektlegging av lovendringen for 2017. Disse prinsippene har klar støtte i flere høyesterettsdommer. Det vises blant annet til Rt-2010-999 (First Securities) avsnitt 46 og Rt-2002-456 (Hydro Canada).

Lovtekst, formål og systembetraktninger

Den sentrale lovbestemmelsen i saken er skatteloven § 18-5 fjerde ledd, slik den dagjeldende ordlyden var for inntektsårene 2014-2016:

Fradraget etter første ledd for fremtidige kostnader til utskiftning av driftsmidler gis for driftsmidler i kraftanlegget som i henhold til skattemessige avskrivningsregler må

anses å ha begrenset levetid. Gjenstående levetid for driftsmiddel som er i bruk i kraftanlegget, settes til gjenstående skattemessig levetid for driftsmidlet som følger av §§ 18-6 første ledd og 14-43 første ledd. ...

Det fremgår av ordlyden at fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler skal gis for «driftsmidler i kraftanlegget» som har begrenset levetid.

Det er naturlig å forstå begrepet «kraftanlegget» i fjerde ledd første punktum i henhold til definisjonen av kraftanlegg i skatteloven § 18-1 andre ledd bokstav a. Kraftanlegg er her definert som «kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg». Denne definisjonen er også av betydning for avgrensningen av kraftanlegget som eiendomsskatteobjekt.

Bruken av preposisjonen «i» taler for at fradragsberettigede driftsmidler må befinne seg innenfor en fysisk avgrensning av kraftanlegget, slik det fremgår av legaldefinisjonen. Som nevnt ovenfor, er partene enige om at de omstridte driftsmidlene befinner seg utenfor en slik fysisk avgrensning av kraftanlegget.

Formuleringen i fjerde ledd andre punktum er noe annerledes enn i første punktum, ved at det står «driftsmiddel som er i bruk i kraftanlegget». Lest i sammenheng er det naturlig å forstå første og andre punktum slik at det er driftsmidler innenfor den fysiske avgrensningen av kraftanlegget og driftsmidler som er til direkte bruk i kraftproduksjonen, som skal medtas i det siste elementet i verdsettelsesprosessen, nemlig fradraget for nåverdien av fremtidige utskiftingskostnader. Som nevnt ovenfor, er partene for retten enige om at de omstridte driftsmidlene heller ikke er til direkte bruk i kraftproduksjonen.

Staten gjør gjeldende at begrepet «driftsmiddel» som økonomisk term, som er et velkjent og sentralt begrep innenfor økonomi og regnskap, åpner for en videre forståelse av hvilke eiendeler som omfattes av fjerde ledd. Retten forstår staten slik at ordet «driftsmiddel» tilsier at en økonomisk tilknytning til produksjonen i kraftanlegget er tilstrekkelig, og at alle driftsmidler som ikke har noen annen økonomisk funksjon enn å være innsatsfaktorer i kraftproduksjonen, skal med i beregningen av fradraget for fremtidige utskiftingskostnader.

Retten mener en slik forståelse av ordlyden er lite naturlig. Tilknytningskravet i lovteksten er «driftsmidler i kraftanlegg» og ikke driftsmidler i kraftproduksjonen. Retten mener bruken av preposisjonen «i» foran kraftanlegg og formuleringen «i bruk i kraftanlegg» begrenser hvilke driftsmidler som omfattes av fradragsretten i fjerde ledd, slik at det kun er driftsmidler som faller innenfor en slik avgrensning som omfattes, og ikke andre driftsmidler som «bare» har en økonomisk tilknytning til kraftproduksjonen.

En isolert fortolkning av skatteloven § 18-5 fjerde ledd støtter etter rettens syn ganske klart opp om den snevre fradragsretten som kommunene gjør gjeldende.

Retten går deretter over til å se på resten av ordlyden i § 18-5 og de overordnede hensyn og systembetraktninger som bestemmelsen gir uttrykk for.

Innledningsvis i skatteloven § 18-5 første ledd står det at «*[k]raftanlegg verdsettes til antatt salgsverdi pr. 1. januar i ligningsåret ...*». Deretter følger de enkelte hovedelementene i verdsettelsesprosessen. Retten forstår dette slik at det overordnede målet er at den beregnede formuesverdien skal treffe markedsverdien for kraftanlegget.

I § 18-5 andre ledd står det at «*Brutto salgsinntekter settes til gjennomsnittet av summen av hver av de siste fem årenes spotmarkedspriser pr. time multiplisert med faktisk produksjon ved kraftverket i de tilhørende tidsavsnittene i de enkelte år, ...*». Selv om det ikke er faktiske salgspriser som benyttes som ledd i verdsettelsesprosessen, men gjennomsnittlige spotmarkedspriser, er det likevel slik at hele produksjonen legges til grunn for verdsettelsen på inntektssiden, slik det også fremgår av Ot.prp.nr.23 (1995-1996).

Målet om å finne markedsverdien kombinert med at hele produksjonen legges til grunn på inntektssiden, gir grunnlag for en systembetragtning i retning av at alle kostnader som er nødvendige for å generere produksjonen bør inkluderes på utgiftssiden i avkastningsverdiregningen. For løpende driftskostnader følger dette av § 18-5 tredje ledd og henvisningen videre til § 18-3 tredje ledd a nr. 1 og 2 for fradrag i grunnrenteinntekten, som nevner en rekke løpende kostnadstyper og «*andre produksjonskostnader som er henførbare til kraftverket*». Som nevnt ovenfor, er det valgt en annen ordlyd i fjerde ledd for den delen av fradraget som gjelder fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler.

Retten er enig med staten i at den videste tolkningen av fradragsregelen i fjerde ledd, hvor man ser hen til den økonomiske betydningen av driftsmidlene for kraftproduksjonen, er mest egnet til å treffe markedsverdien. Sann sett kan man si at denne systembetragtningen og det overordnede målet om å treffe markedsverdien, står mot den ganske klare snevrere ordlyden i fjerde ledd.

En snever fortolkning av fjerde ledd innebærer at driftsmidler som faller utenfor den fysiske avgrensningen av kraftanlegg, men som likevel er å anse som innsatsfaktorer i kraftproduksjonen, faller utenfor fradragsretten. Det fremgår av Rt-2015-1054 (SKS-dommen), som retten kommer nærmere tilbake til nedenfor, at slike driftsmidler kan ilegges eiendomsskatt på selvstendig grunnlag, selv om slike driftsmidler sjelden genererer en egen inntekt i tillegg til kraftproduksjonen. Slike driftsmidler må dermed etter omstendighetene være med å finansiere både eiendomsskatten for kraftanlegg og egen selvstendig eiendomsskatt. Retten er enig med skattyterne og staten i at dette innebærer en form for økonomisk dobbeltbeskatning, uten at retten mener man kan legge alt for mye i dette.

En annen systembetragtning som bør trekkes frem, som følge av den tilsynelatende ulike behandlingen av løpende driftskostnader i tredje ledd og kostnadene til fremtidig utskifting av eide driftsmidler i fjerde ledd, er at kraftforetak som i større grad leier driftsmidler, vil komme gunstigere ut ved beregning av formuesverdien av kraftanlegg, enn et sammenlignbart kraftforetak som eier driftsmidlene selv. Dette berører hensynet til nøytralitet mellom ulike organisasjons- og eierformer, som ofte trekkes frem som et

grunnleggende hensyn i skatteretten, og taler noe i retning av statens syn om en videre fradragsordning i fjerde ledd.

Formuleringen om å finne markedsverdien i første ledd, som også må anses som et overordnet formål med verdsettelsesbestemmelsen, kombinert med grunnleggende nøytralitetsbetraktninger, kan etter rettens syn likevel ikke veie opp for den klare ordlyden i fjerde ledd med et snevert tilknytningskrav «i kraftanlegg». Det er likevel slik at § 18-5 lest i sammenheng også åpner for statens vide tolkningsalternativ.

Skattyterne har tidligere argumentert med at Finansdepartementets skattelovforskrift § 18-5-11 taler for en vid fortolkning av tilknytningskravet i § 18-5 fjerde ledd.

Synspunktet er at forskriften legger til grunn at de angitte driftsmidlene/saldogrupperne skal kunne inngå i beregningen, samtidig som flere av saldogrupperne utelukkende inneholder driftsmidler som vil falle utenfor basert på en streng fysisk tilknytningsvurdering. Retten tillegger dette liten vekt. Begrunnelsen for dette er dels at de angitte driftsmidlene etter omstendighetene kan anses å være av direkte betydning for kraftproduksjonen, og sånn sett komme i betraktning også med kommunenes rettslige forståelse, og dels at det ikke er holdepunkter for at Finansdepartementets forskrift om levetider har intensjonsdybde i retning av å avklare hvilke driftsmidler som skal medtas i beregning av fradraget for fremtidige utskiftingskostnader.

Lovforarbeider

De sentrale lovforarbeidene til kraftskattereformen i 1997 er NOU 1992:34 (Rødseth-utvalget) og Ot.prp.nr.23 (1995-1996). Det er flere steder i forarbeidene gitt uttrykk for at prinsippet for verdsettelsen/eiendomsskattegrunnlaget er å finne markedsverdien av det enkelte kraftverk, slik det blant annet fremgår i Ot.prp.nr.23 (1995-1996) på side 138:

Departementet er enig med Rødseth-utvalget i at formuesverdien må beregnes ved hjelp av nåverdiregning. Markedsverdien til et kraftverk skal reflektere verkets forventede, framtidige netto inntjeningsmuligheter. Et kraftverks markedsverdi kan uttrykkes som nåverdien av alle forventede, framtidige inntekter fratrukket nåverdien av alle framtidige kostnader knyttet til kraftproduksjonen.

...

Forslaget til verdsettingsmetode for kraftverk kan virke relativt komplisert. Departementet har likevel lagt vekt på at verdsettingsmetoden bør bli vesentlig enklere og mindre skjønnspreget enn dagens system. Departementet har vurdert flere metoder for å fastsette markedsverdier. Etter departementets oppfatning er det imidlertid vanskelig å finne en metode som er enkel, og som samtidig på en tilfredsstillende måte treffer markedsverdien av verket. Departementet har bl.a vurdert om takstene kunne settes lik det årlige skattemessige avskrivningsgrunnlaget for hvert enkelt kraftverk. En slik metode ville vært enkel, men den blir ikke foreslått

fordi skattemessige verdier i mange tilfeller ville treffe markedsverdien dårlig. Blant annet ville en ikke få tatt hensyn til verdien av eventuell grunnrente.

I tilknytning til fradraget for fremtidige utskiftingskostnader heter det på side 142:

Ved å legge sjabloner til grunn for gjenstående levetid kunne en risikere at den takserte verdien avvek vesentlig fra markedsverdien.

Disse uttalelsene støtter opp om det som kan utledes av § 18-5 første ledd, nemlig at målet er å finne markedsverdien av kraftanlegget, samt at nåverdien av alle fremtidige kostnader knyttet til kraftproduksjonen etter et slikt prinsipp bør komme til fratrekk. Det er ingen holdepunkter i lovforarbeidene om at det skal være manglende nøytralitet ved verdsettelsen, avhengig av om det er snakk om leide eller eide driftsmidler.

På den annen side fremgår det i Boks 11.5.1 på side 139 at grunnlaget for eiendomsskatt skal være markedsverdien av det enkelte kraftverk, og i siste strekpunkt er det en særlig uttalelse om fremtidige utskiftingskostnader:

- *Nåverdien av kostnader knyttet til framtidig utskifting av driftsmidler skal etter forslaget trekkes fra. Det foreslås at det skal foretas en særskilt taksering hvert tiende år, og at takstmannen skal fastsette omfanget av og gjenstående levetid for driftsmidlene i det enkelte kraftverk. For senere utskiftinger foreslås det at de skattemessige levetidene settes lik de levetidene som kan avledes av de skattemessige avskrivningene. Gjenanskaffelseskostnadene settes lik historisk anskaffelseskostnad oppjustert til kroneverdien i takseringsåret.*

Retten forstår dette slik at fradraget for fremtidige utskiftingskostnader skal skje for det enkelte kraftverk. Det står ingen ting her om at driftsmidler kan tenkes å være innsatsfaktorer i flere kraftanlegg, slik at de eventuelt må fordeles mellom flere kraftanlegg. Dette siste trekker svakt i retning av at driftsmidler omfattet av fradraget i fjerde ledd må avgrenses snevert på samme måte som avgrensingen av eiendomsskatteobjektet «kraftanlegg».

Forarbeidene gir med andre ord ikke entydige holdepunkter i noen av retningene. Samlet sett mener retten likevel at Ot.prp.nr.23 (1995-1996) trekker i retning av statens syn om et mer økonomisk basert tilknytningskrav ved beregning av fradrag for fremtidige utskiftingskostnader. Vekten svekkes imidlertid av at det ikke er spor av en mer uttrykkelig vurdering av de to tolkningsalternativene, henholdsvis fysisk eller økonomisk tilknytning.

Den opprinnelige ordlyden i skatteloven § 18-5 om verdsettelse av kraftanlegg, slik det lød fra ikrafttredelsen av ny skattelov 1. januar 2000, hadde en annen ordlyd og oppbygging enn for de årene denne saken gjelder. Første ledd hadde da følgende ordlyd:

Kraftanlegg verdsettes til antatt salgsverdi pr. 1. januar i ligningsåret ved taksering av fremtidige inntekter og utgifter over ubegrenset tid. Ved takseringen kapitaliseres brutto salgsinntekter fastsatt etter bestemmelsene i annet ledd, fratrukket driftskostnader som nevnt i § 18-3 tredje ledd a nr. 1 og nr. 2 samt nåverdien av

fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler. Videre fratrekkes pliktig skatt på grunnrenteinntekt for kraftverket. Fastsettelse av nåverdi av kraftverkets kostnader til utskifting av driftsmidler skal skje hvert tiende år, men ny taksering kan kreves når forholdene i vesentlig grad har endret seg etter at siste takst ble holdt. Formue i kraftverk som ikke er satt i drift, settes lik investert kapital pr. 1. januar i ligningsåret.

Formuleringen midt i avsnittet om «nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler» kan gi assosiasjoner i retning av et videre tilknytningskrav, men dette svekkes noe både av at det er det enkelte kraftanlegg som verdsettes, samt av at det to setninger senere står «[f]astsettelse av nåverdi av kraftverkets kostnader til utskifting av driftsmidler». Den opprinnelige ordlyden inneholdt derimot ikke tilknytningskravet «driftsmidler i kraftverk».

§ 18-5 fikk nytt innhold og en omredigering ved endringslov 23. juni 2000, som i hovedsak er identisk med den lovteksten som gjaldt for årene 2014-2016. Departementet opphevet ved denne lovendringen regelen om rutinemessig befaring hvert tiende år, og innførte i stedet en hovedregel med utgangspunkt i gjenstående skattemessig levetid ved fastsettelsen av gjenstående levetid for alle driftsmidlene i et produksjonsanlegg, uansett om de avskrives lineært eller etter saldometoden.

Forarbeidene til denne endringsloven, Ot.prp.nr.47 (1999–2000), har et eget punkt 2.5.3.3 om fradrag for kostnader til utskifting av driftsmidlene. Heller ikke i denne proposisjonen er det en nærmere drøftelse av tilknytningskravet i det nye forslaget til fjerde ledd. Proposisjonen gir ingen holdepunkter for at det med lovendringen var meningen å innskrenke hvilke driftsmidler som omfattes av fradraget for fremtidige utskiftninger. Når det likevel ble foretatt endringer i ordlyden, kan dette tilsi at man bør være noe forsiktig med å fintolke ordlyden i § 18-5 fjerde ledd. Sånn sett kan man si at forarbeidene og historikken svekker ordlyden noe på bekostning av systembetragtninger og det overordnede målet om å finne markedsverdien av kraftanlegget.

Rt-2015-1054 (SKS-dommen)

Saksøkerne knytter sin rettslige argumentasjon i stor grad til Høyesteretts dom inntatt i Rt-2015-1054 (SKS-dommen), og mener at Skatteklagenemndas vedtak og statens argumentasjon for retten er i strid med denne dommen. SKS-dommen gjelder spørsmål om noen eiendeler knyttet til kraftproduksjon, produksjonslinjer og bygninger, kunne eiendomsbeskattes som selvstendige skatteobjekter, i tillegg til eiendomsskatten for selve kraftanlegget. Skattyter argumenterte med at disse eiendelene bidrar til å generere de kraftinntekter som ligger til grunn for verdsettelsen av kraftanleggene etter skatteloven § 18-5, og at de sånn sett er omfattet av kraftanlegg som eiendomsskatteobjekt. Det var ikke Høyesterett enig i.

Som ledd i denne vurderingen, vurderte Høyesterett rekkevidden av begrepet «kraftanlegg» i skatteloven § 18-5 jf. § 18-1, og kom til at produksjonslinjer ikke er en del av «kraftanlegget», idet grensesnittet går der hvor maskinspenningen blir opptransformert til overføringsspenning. Tilsvarende kom Høyesterett til at ingen av bygningene var en del av det egentlige produksjonsanlegget ved kraftstasjonen. I tilknytning til vurdering for bygningene uttaler Høyesterett at kraftanlegget omfatter «bygninger som har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen, slik som bygninger og haller for turbiner, generatorer, styring, overvåkning og annet utstyr som er nødvendig for selve genereringen av elektrisk kraft.», og det var ikke tilfelle for noen av bygningen i saken.

Som følge av dette kunne både produksjonslinjene og bygningene verdsettes særskilt etter byskatteloven § 5 og ilegges eiendomsskatt. Dommen bygger på at eiendelene ikke kunne eiendomsbeskattes som selvstendige skatteobjekter, hvis de inngikk som del av kraftanlegget som objekt for eiendomsskatten, ut fra en betraktning om å unngå dobbeltbeskatning.

Staten er tydelig på at den ikke ønsker en omkamp på den grensen som i dommen er trukket opp for hva som er omfattet av definisjonen kraftanlegg. Det er som nevnt enighet mellom partene om at de omstridte driftsmidlene faller utenfor den fysiske avgrensingen av kraftanlegg, på samme måte som i SKS-dommen, og at de heller ikke kan sies å ha en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen.

Partene er uenige om hvilken betydning SKS-dommer har for fortolkningen av tilknytningskravet i skatteloven § 18-5 fjerde ledd. Retten er enige med staten i at dommen ikke direkte gjelder tolkningen av § 18-5 fjerde ledd, men derimot spørsmålet om eiendelene skulle anses som en del av kraftanlegget, eller om de skulle anses som egne eiendomsskatteobjekter. Det omstridte spørsmålet i denne saken er om tilknytningskravet i fjerde ledd skal trekkes opp på tilsvarende måte, eller om fjerde ledd åpner for at det skal tas med eiendelene som ikke anses som en del av kraftanlegget. Det tolkningsspørsmålet tar ikke Høyesterett stilling til.

Spørsmålet er om det likevel går an å utlede noe av dommen knyttet til fortolkningen av fjerde ledd. Begge sider har vist til dommens avsnitt 72:

Det er etter min oppfatning ingen rettslige holdepunkter for at fradrag som gjøres i den tekniske beregningsmåten for vannkraftinntekten, medfører at driftsmidlet som fradraget er knyttet til, blir konsumert av verdsettelsen. Lovgiver har kun satt den neddiskonterte nåverdien av netto vannkraftinntekt som mål på formuesverdien av kraftanlegget.

Retten mener det er to forhold som kan utledes av dette avsnittet. For det første gis det uttrykk for at hvilke fradrag som gjøres i den tekniske beregningsmåten, er noen annet enn en avgrensning av hvilke driftsmidler som omfattes av kraftverket, og som dermed blir konsumert av verdsettelsen. Videre fremgår det at man skal frem til den neddiskonterte nåverdien av netto vannkraftinntekt. I netto vannkraftinntekt inngår alle kostnader som er forbundet med vannkraftinntekten. En økonomisk tilnærming tilser da at alle

innsatsfaktorer som er nødvendige for kraftproduksjonen skal tas med på fradragssiden. Ellers er det ikke naturlig å snakke om «*netto vannkraftinntekt*» som mål på formuesverdien. Også ved en slik tilnærming må det foretas en avgrensning på kostnadssiden for å beregne netto vannkraftinntekt, men dette var ikke direkte tema for Høyesterett. Retten mener derfor at avsnitt 72 gir uttrykk for at spørsmålet om hvilke eiendeler som inngår i formuesbeskatningen av kraftverk, og dermed ikke kan ilegges eiendomsskatt som selvstendige eiendeler, er noe annet enn spørsmålet om hvordan formuesverdien for kraftverk skal beregnes.

Fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler er omtalt i avsnitt 43 og 94. I avsnitt 43 er dette bare som en del av fremstillingen av de overordnede prinsippene i § 18-5 første ledd. I avsnitt 94 berøres fjerde ledd i forlengelsen av at det i avsnitt 93 uttales at kraftanlegget omfatte bygninger som har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen, slik som bygninger og haller for turbiner, generatorer, styring, overvåkning og annet utstyr som er nødvendig for selve genereringen av elektrisk kraft. Høyesterett velger i avsnitt 94 å «*illustrere*» dette med en sak fra Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter inntatt i Utv. 2005 s. 162. Om dette heter det i avsnitt 94:

Uttalelsen i Utvalget 2005 side 162 er egnet til å illustrere dette. Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter kom der til at et bygg som styrte produksjonen ved flere kraftverk, var nødvendig for driften av kraftanlegget. Et slikt administrasjonsbygg måtte derfor kunne medtas i beregningene av utskiftingskostnadene etter § 18-5 fjerde ledd.

Retten oppfatter dette først og fremst som en illustrasjon av bygninger som har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen. Det er ikke naturlig å forstå dette slik at det trekkes opp en grense for hvilke driftsmidler som kan fradragføres etter fjerde ledd, noe som heller ikke var et tvistespørsmål for Høyesterett. Det er ingen holdepunkter for at Høyesterett begir seg inn på en drøftelse av yttergrensen for tilknytningskravet i fjerde ledd, med gjennomgang av rettskilder og momenter som trekker i ulike retninger. Den omstendighet at en type bygninger kan tas med i beregningen, er rett og slett ikke egnet til å belyse om andre bygninger eller driftsmidler skal medtas.

Samlet sett mener retten at SKS-dommen er lite egnet til å belyse det omstridte lovtolkingsspørsmålet i denne saken knyttet til § 18-5 fjerde ledd. SKS-dommen tar ikke stilling til hvilke driftsmidler som skal inngå i beregningen av fradraget for fremtidige utskiftingskostnader, eller hvor nær tilknytning det må være mellom et driftsmiddel og kraftanlegget for at driftsmiddelets utskiftingsverdi skal komme til fradrag ved beregningen av formuesverdien. Dommen har sannsynligvis større indirekte betydning ved at staten for retten legger til grunn den avgrensningen av begrepet kraftanlegg som følger av dommen.

Tingretten legger liten vekt på at Hålogaland lagmannsrett i den forutgående behandlingen av SKS-saken konkluderer med at fradragretten for utskiftingskostnader etter § 18-5 fjerde ledd er avgrenset til driftsmidler som er del av kraftanlegget slik det defineres i

skatteloven § 18-1 annet ledd bokstav a), all den stund dette ikke var av direkte betydning for om produksjonslinjene, administrasjonsbygg og garasjer var egne eiendomsskatteobjekter, og heller ikke uttalt av Høyesterett.

Senere lovendring og etterarbeider

I etterkant av SKS-dommen ble det igangsatt en lovgivningsprosess som resulterte i endring både av legaldefinisjonen av kraftanlegg i § 18-1 andre ledd bokstav a og § 18-5 fjerde ledd om fradrag for fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler. Endringene skjedde ved lov 19. desember 2017 nr. 121 og trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017. I endringsloven heter det:

§ 18-1 annet ledd bokstav a skal lyde:

- a. *Med kraftanlegg menes kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, men unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg. Produksjonslinjer skal likevel regnes som en del av kraftanlegget.*

§ 18-5 fjerde ledd første punktum og nytt annet og tredje punktum skal lyde:

Fradraget etter første ledd for fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler gis for driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen, jf. § 18-3 tredje ledd, bokstav a. nr. 3, når disse i henhold til skattemessige avskrivningsregler må anses å ha begrenset levetid. Driftsmiddel som nevnt i foregående punktum kan bare verdsettes særskilt med den andel av driftsmiddelet som ikke er knyttet til kraftproduksjonen. Dette gjelder likevel ikke for driftsmiddel som ligger i en annen kommune enn kraftanlegget.

Partene er enige om at den endrede ordlyden ikke kommer til anvendelse for inntekstårene 2014-2016. Retten er noe usikker på om kommunene har akseptert at de omstridte driftsmidlene omfattes av fradraget i fjerde ledd etter lovendringen, men det er uten betydning for denne saken.

Partene argumenter veldig ulikt knyttet til lovendring og prosessen frem til denne. Kommunene gjør gjeldende at lovendringen og behovet for denne viser at rettstilstanden var en annen før inntektsåret 2017. Staten på sin side mener det kun skjedde en presisering av rettstilstanden og ikke en materiell utvidelse av fradragsretten i fjerde ledd, og viser særlig til at de fremhevede grunnleggende hensynene var de samme både før og etter lovendringen.

Omtalen av gjeldende rett i forarbeidene til lovendringen har relevans som etterarbeider i tilknytning til rettstilstanden for inntektsårene 2014-2016. Allerede i Prop.1 LS (2016-2017) Skatter, avgifter og toll 2017 uttaler Finansdepartementet seg om produksjonslinjer og eiendomsskatt på kraftanlegg på bakgrunn av SKS-dommen. Selv om ikke fradraget for

fremtidige utskiftingskostnader omtales særskilt, er det likevel grunn til å trekke frem departementets systembetraktninger:

Departementet mener at Høyesterettsdommen er uheldig ut fra et systemsynspunkt. Metoden for å verdsette kraftanlegg for eiendomsskatteformål tar utgangspunkt i markedsverdien av anlegget samlet sett. Alle driftsmidler som er nødvendige for å realisere verdien av kraftproduksjonen, må da regnes med i kraftanlegget. Uten nødvendige driftsmidler, for eksempel turbiner, generatorer, dammer, men også produksjonslinjer, vil ikke verdien av vannfallet (potensiell kraftproduksjon) kunne realiseres.

Denne overordnede systembetraktning er i tråd med det tingretten har lagt til grunn ovenfor knyttet til § 18-5 første ledd og målet om å finne markedsverdien av kraftanlegget. Behovet for lovendring ble videre fulgt opp av Finansdepartementet i Høringsnotat - Eiendomsskatt på produksjonslinjer mv. 25. april 2017 og Prop.1 LS (2017–2018) Skatter, avgifter og toll 2018. Finansdepartementet omtaler gjeldende rett på side 6 i høringsnotatet:

Fradraget for fremtidige utskiftingskostnader i formuesverdien er imidlertid regulert i fjerde ledd der det heter at «fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler gis for driftsmidler i kraftanlegget som i henhold til skattemessige avskrivningstider må anses å ha begrenset levetid». Fradragsretten for fremtidige utskiftingskostnader begrenses altså til hvilke driftsmidler som er en del av kraftanlegget. Når Høyesterett har slått fast at produksjonslinjer og visse andre driftsmidler ikke er en del av kraftanlegget, får dette betydning for fradraget for fremtidige utskiftingskostnader.

Før høyesterettsdommen har Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) praktisert fradragsretten i formuesverdien tilsvarende som i grunnrenteinntekten. Det har fram til høyesterettsdommen vært gitt fradrag for fremtidige utskiftingskostnader knyttet til driftsmidler som det har vært anledning til å fradragsføre i grunnrenteinntekten. Høyesterettsdommen gjør at dette ikke lenger er mulig, og SFS har startet arbeidet med å endre fastsetting av fradrag for utskiftingskostnader for produksjonslinjer, samt trekke opp grensen mellom driftsmidler som har direkte og indirekte funksjon i kraftproduksjonen. Fradrag for fremtidige utskiftingskostnader for driftsmidler som ikke har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen, kan ikke lenger trekkes fra ved beregning av formuesverdien.

Finansdepartementet gir i disse to avsnittene ganske klart uttrykk for at avgrensningen av kraftanlegget har direkte betydning for fradragsretten etter fjerde ledd. Noen nærmere analyse av dette spørsmålet er derimot ikke inntatt i proposisjonen. Det fremgår dessuten flere steder i forarbeidene til endringsloven at lovforslaget innebærer en endring av rettstilstanden sammenlignet med det som var gjeldende rett etter SKS-dommen. Ut fra rettens forståelse av SKS-dommen ovenfor, kan det virke som om departementet har trukket litt for vide slutninger av hva denne dommen egentlig avgjør.

Samlet sett gir etterarbeidene grunnlag for noe motstridende slutninger. For det første gis det solid støtte til de grunnleggende systembetraktningene, som taler for en vid forståelse av tilknytningskravet i § 18-5 fjerde ledd. Retten har ovenfor allerede tatt i betraktning de grunnleggende hensynene i vurderingen av hva som kan utledes av lovteksten, og likevel kommet til at lovteksten samlet sett taler for et snevert tilknytningskrav. Det er naturlig å tillegge disse overordnede hensynene enda noe større vekt som følge av omtalen i forarbeidene til lovendringen.

På den annen siden gir etterarbeidene klart uttrykk for at gjeldende rett i tråd med SKS-dommen, var at fradragsretten etter fjerde ledd må begrenses til driftsmidler som er en del av kraftanlegget. Retten mener dette siste må ha størst gjennomslagskraft, slik at forarbeidene til endringsloven samlet sett taler for et snevert tilknytningskrav. Siden dette er å anse som etterarbeider, vil vekten av dette uansett være ganske beskjeden.

Ligningspraksis

I tillegg til den ovennevnte omtalen av praksis i etterarbeidene, som ikke er nærmere konkretisert knyttet til hva som foreligger av bevisste vurderinger fra skattemyndighetene, har begge sider vært innom noen enkeltavgjørelser og uttalelser fra skattemyndighetene. I en enkeltstående uttalelse fra Skattedirektoratet til Rennebu kommune fra 2001 fremgår at eiendeler som ikke anses for å være driftsmidler i kraftanlegg, ikke skal medtas ved beregningen av fremtidige utskiftingskostnader, samt at administrasjonsbygg normalt ikke skal medtas etter en slik vurdering. For øvrig mener retten det er vanskelig å slutte noe klart ut av de avgjørelsene og uttalelsene som er påberopt. Lignings-ABC'en gir ikke veiledning for forståelsen av tilknytningskravet i § 18-5 fjerde ledd. Det som måtte foreligge av praksis eller uttalelser fra skattemyndighetene er på denne bakgrunn av helt underordningen betydning for det foreliggende tolkningsspørsmålet.

Avveining og sammenfatning

Retten går på denne bakgrunn over til samlet avveining av de foreliggende rettskildene. Aller først påpekes at det i prinsippet ikke er en nødvendig sammenheng mellom avgrensingen av kraftanlegget som eiendomsskatteobjekt og beregningen av det fradraget som skal gis tilsvarende nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler, og da særlig hvilke driftsmidler som skal inngå i dette fradraget. Dette er i utgangspunktet to ulike problemstillinger. Hva som skal verdsettes er rett og slett noe annet enn hvordan det skal verdsettes.

Retten er ovenfor kommet til at den ganske klare ordlyden i § 18-5 fjerde ledd og hele bestemmelsen samlet sett, inkludert det der uttalte utgangspunktet om salgsverdi/markedsverdi i første ledd, som også må kunne sies å være det sentrale formålet knyttet til verdsettelsesbestemmelsen, slik det også fremgår av lovforarbeidene, samt systembetraktningen knyttet til leide og eide driftsmidler, samlet sett taler for å begrense

fradraget for fremtidige utskiftingskostnader til driftsmidler som er fysisk forbundet til kraftanlegg eller som har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen. Det er likevel slik at § 18-5 lest i sammenheng også åpner for statens vide tolkningsalternativ. Videre er det rettens syn at lovforarbeidene og historikken svekker ordlyden noe på bekostning av systembetragtninger og det overordnede målet om å finne markedsverdien av kraftanlegget, uten at dette kan tillegges alt for stor vekt. På den annen side mener retten at forarbeidene til endringsloven samlet sett taler for et snevert tilknytningskrav, og sånn sett støtter noe opp om ordlyden i § 18-5. Og endelig mener retten at SKS-dommen egentlig er lite egnet til å belyse det omstridte lovtolkningsspørsmålet i denne saken knyttet til § 18-5 fjerde ledd.

Samlet sett tilsier dette at fradragetsretten for inntektsårene 2014-2016 må begrenses til driftsmidler som har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen. Saksøkerne har dermed nådd frem med sitt syn på lovtolkningen. Skatteklagenemndas vedtak bygger på feil rettsanvendelse når det er lagt til grunn at klagen skal tas til følge, slik at det ble god tatt fradrag for alle driftsmidler som er nødvendige for å realisere verdien av kraftproduksjonen. På denne bakgrunn oppheves alle de fire vedtakene fra Skatteklagenemnda som ugyldige.

Sakskostnader

Etter det resultatet tingretten er kommet til har kommunen vunnet begge de to sakene fullstendig, og skal som utgangspunkt tilkjennes sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Det er ikke grunnlag for å redusere erstatningsansvaret for sakskostnadene etter bestemmelsens tredje ledd. Retten har ikke vært i særlig tvil med hensyn til utfallet av saken, og det foreligger heller ikke andre tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta helt eller delvis fra sakskostnadsansvaret.

De 13 kommunene har totalt krevet dekket 298 692 kroner, som består av advokatsalær og rettsgebyr i de to sakene. Beløpet er uten merverdiavgift siden kommunene har momskompensasjon. Staten har ikke fremsatt innvendinger mot salærets størrelse. Retten er enig i at kostnadene fremstår som nødvendige og rimelige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Beløpet er i sakskostnadsoppgaven ikke fordelt mellom de to sakene. Retten mener det er naturlig å fordele beløpet med en halvpart på hver av sakene.

Staten ved Skatteetaten dømmes på denne bakgrunn til å erstatte saksøkerne sine sakskostnader i samsvar med sakskostnadsoppgaven, fordelt med like stor del på de to sakene, dvs. 149 346 kroner pr. sak.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist som følge andre oppgaver.

DOMSSLUTNING:

I sak 20-167175TVI-OTIR/04:

1. Skatteklagenemndas vedtak 19. mai 2020 om eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg tilhørende SFE Produksjon AS for inntektsåret 2014 er ugyldig.
2. Skatteklagenemndas vedtak 28. juni 2020 om eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg tilhørende SFE Produksjon AS for inntektsårene 2015 og 2016 er ugyldig.
3. I sakskostnader betaler staten ved Skatteetaten til kommunene Bremanger og Sogndal 149 346 – etthundreogførtinitusentrehundreogførtiseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

I sak 20-186497TVI-OTIR/04:

1. Skatteklagenemndas vedtak 28. juni 2020 om eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg tilhørende BKK Produksjon AS for inntektsårene 2014 og 2015 er ugyldig.
2. Skatteklagenemndas vedtak 28. juni 2020 om eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg tilhørende BKK Produksjon AS for inntektsåret 2016 er ugyldig.
3. I sakskostnader betaler staten ved Skatteetaten til kommunene Voss, Kvam, Vaksdal, Modalen, Vik, Samnanger, Høyanger, Ulvik, Eidfjord, Masfjorden og Gulen 149 346 – etthundreogførtinitusentrehundreogførtiseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Espen Bjerkvoll

Dokument i samsvar med original
15.06.2021, Ida H. Midtbø

Veiledning om anke i sivile saker vedlegges.

Veiledning om anke i sivile saker

I sivile saker er det reglene i tvisteloven kapitler 29 og 30 som gjelder for anke. Reglene for anke over dommer, anke over kjennelser og anke over beslutninger er litt ulike. Nedenfor finner du mer informasjon og veiledning om reglene.

Ankefrist og gebyr

Fristen for å anke er én måned fra den dagen avgjørelsen ble gjort kjent for deg, hvis ikke retten har fastsatt en annen frist. Disse periodene tas ikke med når fristen beregnes (rettsferie):

- fra og med siste lørdag før palmesøndag til og med annen påskedag
- fra og med 1. juli til og med 15. august
- fra og med 24. desember til og med 3. januar

Den som anker, må betale behandlingsgebyr. Du kan få mer informasjon om gebyret fra den domstolen som har behandlet saken.

Hva må ankeerklæringen inneholde?

I ankeerklæringen må du nevne

- hvilken avgjørelse du anker
- hvilken domstol du anker til
- navn og adresse på parter, stedfortredere og prosessfullmektiger
- hva du mener er feil med den avgjørelsen som er tatt
- den faktiske og rettslige begrunnelsen for at det foreligger feil
- hvilke nye fakta, bevis eller rettslige begrunnelser du vil legge fram
- om anken gjelder hele avgjørelsen eller bare deler av den
- det kravet ankesaken gjelder, og hvilket resultat du krever
- grunnlaget for at retten kan behandle anken, dersom det har vært tvil om det
- hvordan du mener at anken skal behandles videre

Hvis du vil anke en tingrettsdom til lagmannsretten

Dommer fra tingretten kan ankes til lagmannsretten. Du kan anke en dom hvis du mener det er

- feil i de faktiske forholdene som retten har beskrevet i dommen
- feil i rettsanvendelsen (at loven er tolket feil)
- feil i saksbehandlingen

Hvis du ønsker å anke, må du sende en skriftlig ankeerklæring til den tingretten som har behandlet saken. Hvis du fører saken selv uten advokat, kan du møte opp i tingretten og anke muntlig. Retten kan tillate at også prosessfullmektiger som ikke er advokater, anker muntlig.

Det er vanligvis en muntlig forhandling i lagmannsretten som avgjør en anke over en dom. I ankebehandlingen skal lagmannsretten konsentrere seg om de delene av tingrettens avgjørelse som er omtvistet, og som det er knyttet tvil til.

Lagmannsretten kan nekte å behandle en anke hvis den kommer til at det er klart at dommen fra tingretten ikke vil bli endret. I tillegg kan retten nekte å behandle noen krav eller ankegrunner, selv om resten av anken blir behandlet.

Retten til å anke er begrenset i saker som gjelder formuesverdi under 250 000 kroner

Hvis anken gjelder en formuesverdi under 250 000 kroner, kreves det samtykke fra lagmannsretten for at anken skal kunne bli behandlet.

Når lagmannsretten vurderer om den skal gi samtykke, legger den vekt på

- sakens karakter
- partenes behov for å få saken prøvd på nytt
- om det ser ut til å være svakheter ved den avgjørelsen som er anket, eller ved behandlingen av saken

Hvis du vil anke en tingretts kjennelse eller beslutning til lagmannsretten

En *kjennelse* kan du som hovedregel anke på grunn av

- feil i de faktiske forholdene som retten har beskrevet i kjennelsen
- feil i rettsanvendelsen (at loven er tolket feil)
- feil i saksbehandlingen

Kjennelser som gjelder saksbehandlingen, og som er tatt på bakgrunn av skjønn, kan bare ankes dersom du mener at skjønnsutøvelsen er uforsvarlig eller klart urimelig.

En *beslutning* kan du bare anke hvis du mener

- at retten ikke hadde rett til å ta denne typen avgjørelse på det lovgrunnlaget, eller
- at avgjørelsen åpenbart er uforsvarlig eller urimelig

Hvis tingretten har avsagt dom i saken, kan tingrettens avgjørelser om saksbehandlingen ikke ankes særskilt. Da kan dommen isteden ankes på grunnlag av feil i saksbehandlingen.

Kjennelser og beslutninger anker du til den tingretten som har avsagt avgjørelsen. Anken avgjøres normalt ved kjennelse etter skriftlig behandling i lagmannsretten.

Hvis du vil anke lagmannsrettens avgjørelse til Høyesterett

Høyesterett er ankeinstans for lagmannsrettens avgjørelser.

Anke til Høyesterett over *dommer* krever alltid samtykke fra Høyesteretts ankeutvalg. Samtykke gis bare når anken gjelder spørsmål som har betydning utover den aktuelle saken, eller det av andre grunner er særlig viktig å få saken behandlet av Høyesterett. Anke over dommer avgjøres normalt etter muntlig forhandling.

Høyesteretts ankeutvalg kan nekte å ta anker over *kjennelser* og *beslutninger* til behandling.

Hvis de blir tatt til behandling, er det som regel hvis spørsmålet har betydning utover den aktuelle saken, hvis andre hensyn taler for at anken bør prøves, eller hvis saken reiser omfattende bevisspørsmål.

Når en anke over kjennelser og beslutninger i tingretten er avgjort ved kjennelse i lagmannsretten, kan avgjørelsen som hovedregel ikke ankes videre til Høyesterett.

Anke over lagmannsrettens kjennelser og beslutninger avgjøres normalt etter skriftlig behandling i Høyesteretts ankeutvalg.

