



NORGES HØYESTERETT

Den 6. april 2005 avsa Høyesterett dom i

HR-2005-00541-A, (sak nr. 2004/1273), sivil sak, anke,

Gloppen kommune

(advokat Morten Søvik)

mot

staten v/Sogn og Fjordane
fylkesskattekontor

(advokat Rolf Husebø)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Stabel:** Saken gjelder spørsmål om en kommune er riktig skattesubjekt for naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven av 1911 §§ 19 A-2 til 19 A-4 for tre kraftverk som er utleid til et fylkeskommunalt energiverk. Videre reiser den spørsmål om kommunen er skattepliktig for leieinntekt etter samme lov § 26 første ledd bokstav c annet punktum, og den skattemessige betydningen av at denne er innbetalt som et engangsvederlag.
- (2) Gloppen kommune inngikk 17. februar 1995 en avtale med Sogn og Fjordane Energiverk (SFE) om langsiktig utleie av kommunens tre kraftverk Eidsfossen, Evebøfossen og Trysilfossen, de såkalte Gloppenstasjonene. De sentrale deler av avtalen er inntatt i tingrettens dom. Verkene var tidligere drevet av Gloppen Elverk, som var en kommunal forvaltningsvirksomhet. Leieavtalen var uoppsigelig og skulle gjelde for 20 år fra ikrafttredelsestidspunktet, som var 1. januar 1995. Vederlaget var 65 millioner kroner, som ble betalt som en engangssum samme dag avtalen ble inngått.
- (3) SFE lånefinansierte engangsbeløpet, etter at Kommunal- og arbeidsdepartementet hadde fått en uttalelse fra Justisdepartementets lovavdeling 2. februar 1996, som ga uttrykk for at kommuneloven § 50 nr. 1 ikke var til hinder for dette. For årene 1995 og 1996 regnskapsførte SFE leieavtalen som anleggsmidler, men fra og med 1997 ble gjenværende forskuddsbetaling ført som langsiktig fordring. Fra samme år ble SFE omdannet fra fylkeskommunal bedrift til et AS. Kommunen førte engangsbeløpet i kapitalregnskapet og har siden regnskapsmessig behandlet anleggene som overført til

SFE. Gloppen Elverk ble omdannet til et AS fra 1. januar 1998, men eiendomsretten til kraftstasjonene ble ikke overført.

- (4) Etter skatteloven § 26 første ledd bokstav c var kommunene i 1995 ikke skattepliktige for "eiendommer og innretninger innen kommunens område", og det ble ikke betalt skatt av engangsvederlaget. Etter gjennomføringen av kraftskattereformen, som hadde virkning fra inntektsåret 1997, ble det gjort unntak for inntekt "knyttet til" produksjon mv. av elektrisk kraft. Samtidig ble eier av vannkraftverk eller den som var berettiget til uttak av kraft, pålagt naturressursskatt og grunnrenteskatt, jf. skatteloven §§ 19 A-2 til 19 A-4. Ligningsmyndighetene var usikre på om disse skattene skulle knyttes til Gloppen kommune eller SFE. Fylkesskattekontoret kom etter hvert til at kommunen var den ansvarlige.
- (5) Kommunen ble i juni 1999 varslet om endring av ligningen for 1997, og ble pålagt fullstendig selvangivelse for årene 1997 og 1998. Det ble også tatt opp spørsmål om inntektsskatt for leiebeløpet. Gloppen ligningsnemnd kom i vedtak 13. juni 2001 til at kommunen var ansvarlig for naturressursskatt og grunnrenteskatt for 1997, 1998 og 1999. Det ble imidlertid ikke ilignet grunnrenteskatt, da grunnrenten var negativ. Kommunen ble videre funnet skattepliktig for 1/20 av det forskuddsbetalte leiebeløpet for hvert av de tre årene. Kommunen klaget til overligningsnemnda, som opprettholdt vedtaket 28. juni 2001. Vedtakene bygget på at kommunen fortsatt var å anse som skattemessig eier av anleggene.
- (6) Kommunen tok ut søksmål med påstand om at ligningen måtte oppheves. Ved Nordfjord tingretts dom 20. november 2002 fikk kommunen medhold. Retten la til grunn at kommunen ikke kunne anses som eier av anleggene. Skatteplikt oppsto derfor ikke. For engangsvederlaget fulgte dette av at anleggene måtte anses overdratt allerede i 1995, og at det da i sin helhet var innvunnet før lovendringen i 1997. Tingretten uttalte imidlertid at engangsvederlaget uansett eierforhold måtte anses innvunnet i 1995. Søksmålet omfattet også et fjerde kraftverk i kommunen – Sagefossen kraftverk – men her ble partene enige under forhandlingene for tingretten, og nedla felles påstand. Tingrettens dom hadde slik domsslutning:

- "1. **Ligning av Gloppen kommune for inntektsårene 1997, 1998 og 1999 oppheves for så vidt Gloppen kommune er ilignet grunnrenteskatt og naturressursskatt, samt er beskattet for engangsvederlaget på 65 millioner kroner i tilknytning til Gloppenstasjonene. Ny ligning blir å foreta slik at Gloppen kommune ikke ilignes grunnrenteskatt og naturressursskatt og ikke beskattes for noen del av engangsvederlaget.**
2. **Ligningen av Gloppen kommune for inntektsårene 1997, 1998 og 1999 oppheves for så vidt Gloppen kommune er ilignet grunnrenteskatt og naturressursskatt for Sagefossen kraftverk. Ny ligning blir å foreta slik at Gloppen kommune ikke ilignes grunnrenteskatt og naturressursskatt.**
3. **I saksomkostninger betaler staten v/Sogn og Fjordane fylkesskattekontor 229671,- – tohundreogniogtyvetusensekshundreogstøttien – kroner til Gloppen kommune innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrenten etter lov om renter ved forsinket betaling m.m. § 3 første ledd, for tiden 12 % årlig rente, fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer."**

- (7) Staten v/Sogn og Fjordane fylkesskattekontor anket til lagmannsretten. Gulating lagmannsrett kom i dom 25. juni 2004 under dissens til at kommunen fortsatt var eier av anleggene i skatterettslig forstand. Lagmannsrettens flertall kom videre til at engangsvederlaget måtte anses innvunnet suksessivt med 1/20 hvert år, og at det dermed ble skattepliktig inntekt for de aktuelle årene. Lovendringen av 1997 måtte anses å omfatte utleie, og forbudet mot tilbakevirkning i Grunnloven § 97 kom ikke til anvendelse. Dommen hadde slik domsslutning:
- "1. Nordfjord tingrett sin dom av 20. november 2002, domsslutninga punkt nr. 2 vert stadfesta.
 2. Gloppen overligningsnemnd sitt vedtak om likning av Gloppen kommune for åra 1997, 1998 og 1999 for det som gjeld kraftverka i Gloppenelva, vert stadfesta.
 3. Sakskostnader vert ikkje tilkjent korkje for tingrett eller lagmannsrett."
- (8) Gloppen kommune har anket dommen til Høyesterett. Anken er angitt å gjelde rettsanvendelsen og enkelte sider ved bevisbedømmelsen. Domsslutningen vedrørende Sagefossen, der partene var enige også for lagmannsretten, er ikke påanket.
- (9) Kommunen har for Høyesterett gjort gjeldende en ny subsidiær anførsel knyttet til den antatt økonomiske levetiden for kraftverkene Eidsfossen og Ebebøfossen. Det er fremlagt noen nye skriftlige forklaringer. Ankeforhandlingen for Høyesterett ble reassumert etter tvistemålsloven § 339 første ledd jf. § 377, til belysning av enkelte tilbakevirkningsspørsmål. Saken står for øvrig vesentlig i samme stilling som for lagmannsretten.
- (10) Gloppen kommune har i korte trekk gjort gjeldende:
- (11) Kommunen er ikke eier av kraftstasjonene i relasjon til de aktuelle skattereglene. Grunnrenteskatten og naturressursskatten retter seg mot den som er eier, og kan derfor ikke ilegges kommunen. Engangsvederlaget kan ikke undergis inntektsbeskatning, da den skattemessige overdragelsen fant sted allerede i 1995. Da var kommunen ikke skattepliktig.
- (12) Begrepet eier i skatteloven §§ 19 A-2 til 19 A-4 knytter seg ikke til det formelle eierskap og er heller ikke identisk med det vanlige privatrettslige eierbegrepet. Etter forarbeidene skal spørsmålet om hvem som er eier i relasjon til disse bestemmelsene, avgjøres etter en helhetsvurdering ut fra de konkrete forholdene i den enkelte sak. En slik helhetsvurdering tilsier klart at Gloppen kommune ikke er eier.
- (13) Både kommunen og SFE la ved kontraktsinngåelsen til grunn at kontrakten innebar at eiendomsretten til kraftverkene ble overdratt til SFE. De første årene ble den også av begge parter behandlet slik regnskapsmessig. SFE ble, på bakgrunn av en uttalelse fra Justisdepartementets lovavdeling, behandlet som reell eier i forhold til kommuneloven § 50, og fikk dermed adgang til å lånefinansiere ervervet. Dette må tillegges vekt ved vurderingen.
- (14) Avtaleperioden på 20 år dekker nesten hele den antatte gjenværende levetid for kraftverkene. Ifølge rapport fra Berdal Strømme var gjennomsnittlig gjenværende levetid for verkene på avtaletidspunktet 22 år. For to av verkene – Eidsfossen og Ebebøfossen –

må det legges til grunn at levetiden var kortere enn 20 år, slik at kommunen i allfall ikke kan anses som eier. Ved vurderingen må det uansett ses bort fra mer varige verdier som fallrettigheter og reguleringsanlegg. Disse inngår ikke i det skatterettslige begrepet kraftforetak.

- (15) Ved utløpet av kontrakten må kommunen godtgjøre SFE restverdien av utskiftede vitale deler og investeringer. Det er videre SFE som har ansvar for alle utgifter og alt vedlikehold. Kommunen har ingen innflytelse på driften og heller ikke rett til noen del av fortjenesten. Det er videre betalt et engangsvederlag, som bare ligger ubetydelig under hva en eventuell kjøpesum ville vært. Alt dette er forhold som er uvanlige ved leie og som tilsier at det dreier seg om et reelt kjøp.
- (16) Selv om kommunen skulle anses som eier, kan den ikke pålegges skatteplikt for kraftverkene. Hovedregelen i skatteloven § 26 første ledd bokstav c er fortsatt at kommuner er fritatt for skatt. Unntaksbestemmelsen i annet punktum forutsetter at inntekten er innvunnet i virksomhet, jf. § 42. Kapitalinntekter må fortsatt anses å være skattefrie. Bestemmelsen gjelder dessuten inntekter knyttet til produksjon mv. av elektrisk kraft. Bestemmelsene i § 19 A-1 ff. retter seg mot kraftforetak. Gloppen kommune har ikke drevet med kraftproduksjon, kun med utleie. Legalitetsprinsippet tilsier at kommunen ikke kan anses som skattesubjekt.
- (17) Når det gjelder engangsvederlaget, er det under enhver omstendighet avgjørende at det i sin helhet ble betalt i 1995, da det ikke forelå skatteplikt for kommunen. I skattemessig henseende må beløpet i sin helhet anses innvunnet da. Slik avtalen var utformet, var det ikke grunnlag for noen periodisering av leieinntektene. Ytelsen var endelig erlagt fra begge sider. En annen forståelse vil fremstå som en urimelig og urettferdig tilbakevirkning og dermed være i strid med Grunnloven § 97.
- (18) Kommer man til at engangsvederlaget er innvunnet i 1995, er det ikke hjemmel for grunnrenteskatt. Grunnrenteskatten er en skatt på inntekt, og ikrafttredelsesbestemmelsene må forstås slik at inntekter innvunnet før 1997 ikke omfattes. Et annet resultat ville være i strid med Grunnloven § 97. På grunn av sammenhengen må det samme gjelde naturressursskatten. I det minste må det gjøres fradrag for et beløp som tilsvarer den bortfalte fellesskatten.
- (19) Gloppen kommune har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Tingrettens dom stadfestes.**
 2. **Gloppen kommune tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”**
- (20) Staten v/Sogn og Fjordane fylkesskattekontor har i korte trekk gjort gjeldende:
- (21) Selv om den formelle eiendomsretten til kraftverkene alene ikke er avgjørende, er utgangspunktet at det skatterettslige eierbegrepet sammenfaller med det privatrettslige. Avtalen var formelt en leieavtale. Dette var et bevisst valg. SFE ønsket å kjøpe, men dette ble politisk umulig for kommunen. Prisen ville vært betydelig høyere ved kjøp – ca. 10-15 millioner kroner mer. I betraktning av at forskjellen mellom leie og kjøp først ville

oppstå i 2015, fører neddiskonteringseffekten til at prisdifferansen må ha vært bedømt som vesentlig større i 1995.

- (22) Kraftverkene har en betydelig lengre levetid enn 22 år. Berdal Strømme-rapporten er korrekt ut fra sine forutsetninger og til sitt formål, men gir ikke riktig resultat. Forutsatt nødvendig vedlikehold har kraftverkene vesentlig lengre levetid. Man må dessuten hensynta fallrettighetene og grunnrettigheter, som ikke har begrenset levetid. Avtalen forutsetter klart at tilbakeføring skal skje, og SFE har ingen rett til å bli eier. Regnskapsmessige og finansielle vurderinger har ingen betydning for de skatterettslige spørsmål som oppstår.
- (23) Unntaksbestemmelsen i skatteloven § 26 første ledd bokstav c annet punktum skiller ikke mellom kapitalinntekter og ervervsinntekter, og det er ikke noe krav om at inntekten skal være innvunnet i virksomhet. Formålet med kraftskattereformen var blant annet likebehandling mellom offentlige og private eiere. All inntekt knyttet til kraftproduksjon skulle beskattes, og det er ikke gjort noe unntak for utleie.
- (24) Engangsvederlaget må anses som innvunnet fortløpende, med 1/20 for hvert år. Det er dermed skattepliktig fra og med 1997. Det er ikke grunnlag for å fravike utgangspunktet om at ytelser i løpende kontraktsforhold skatterettslig periodiseres til det enkelte inntektsår som ytelsene er knyttet til, etter hvert som utleieobjektet stilles til disposisjon. Grunnloven § 97 er ikke til hinder for skatteplikt.
- (25) Dersom kommunen skulle få medhold i at den ikke er eier av kraftverkene i skattemessig forstand, aksepterer staten at engangsvederlaget ikke skal beskattes.
- (26) Både grunnrenteskatt og naturressursskatt kan ilegges uavhengig av når engangsvederlaget for leien ble betalt. Grunnloven § 97 er heller ikke her til hinder for skatteplikt.
- (27) Staten v/Sogn og Fjordane fylkesskattekontor har nedlagt slik påstand:
- ”1. Lagmannsrettens dom pkt. 1 og 2 stadfestes.
 2. Staten v/Sogn og Fjordane fylkesskattekontor tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 fra forfall til betaling skjer.”
- (28) *Jeg er kommet til at anken fører frem.*
- (29) Bakgrunnen for saken er bestemmelsene som ble innført ved endringene i skatteloven av 1911 ved lov 28. juni 1996 nr. 41, som ledd i den såkalte kraftskattereformen. Bestemmelsene innebar blant annet at også kommuner ble skattepliktige for inntekter knyttet til kraftproduksjon, selv om inntekten skrev seg fra eiendommer eller innretninger innenfor kommunen. De trådte i kraft 1. januar 1997 og fikk virkning fra og med skatteåret 1997. Saken gjelder Gloppen kommunes ligning for årene 1997, 1998 og 1999, men det er på det rene at resultatet vil ha betydning for kommunens skatteposisjon for alle årene frem til utløpet av kontrakten i 2014. Skatteloven av 1999 har innholdsmessig tilsvarende bestemmelser som 1911-loven på alle de punktene saken gjelder, jf. § 2-5 om kommuners skatteplikt, § 18-2 om naturressursskatt og § 18-3 om grunnrenteskatt.

- (30) Det er ikke anført at det oppstår skatteplikt for kommunen for de to første årene i avtaleperioden, 1995 og 1996. En forutsetning for at kommunen overhodet skal bli skattepliktig, er at inntekter på utleie av kraftverk kan beskattes etter unntaksbestemmelsen for kraftproduksjon i loven § 26 første ledd bokstav c annet punktum. For at kommunen skal kunne ilegges naturressurskatt etter §§ 19 A-2 og 19 A-3 og grunnrenteskatt etter § 19 A-4, må den dessuten være eier av anleggene i relasjon til disse bestemmelsene. Staten har akseptert at kommunen ikke blir skattepliktig for noen del av engangsvederlaget på 65 millioner kroner hvis den ikke anses som eier i forhold til disse bestemmelsene.
- (31) Innledningsvis bemerker jeg at kommunens anførsel om at utleie av kraftverk ikke omfattes av skatteloven § 26 første ledd bokstav c annet punktum, klart ikke kan føre frem.
- (32) Som jeg kommer tilbake til, forutsetter bestemmelsene i skatteloven §§ 19 A-2 til 19 A-4 utvetydig at inntekt fra utleie av kraftverk kan gi grunnlag for naturressurskatt og grunnrenteskatt. Jeg viser dessuten til den nye bestemmelsen i § 19 A-4 nr. 2 bokstav b, vedtatt ved endringslov 18. april 1997 nr. 22, som jeg også kommer tilbake til. Hovedregelen er at grunnrenteskatt fastsettes ut fra årlige brutto salgsinntekter, og at disse settes til summen av årets spotmarkedspriser per time multiplisert med faktisk produksjon. Det gjøres imidlertid unntak for kraft som leveres i henhold til langsiktig leieavtale, der kraften verdsettes til kontraktsprisen.
- (33) Spørsmålet er om kommuner skal stå i en særstilling fordi deres skatteplikt ikke kan bygges på særhjemmelen i skatteloven § 26 første ledd bokstav c annet punktum. Hovedregelen i første punktum er at kommuner verken kan pålegges formues- eller inntektsskatt for så vidt angår eiendommer og innretninger innen kommunens område. Etter annet punktum gjelder dette likevel ikke "inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av elektrisk kraft utover omsetning av konsesjonskraft". Jeg har tidligere redegjort for bakgrunnen for bestemmelsen, som kom inn ved endringslov 28. juni 1996 nr. 41. I § 26 første ledd bokstav c ble det gjort ytterligere den endring at kommuner ble skattepliktige for gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i selskaper som driver kraftproduksjon, men ikke for formue i kraftforetak.
- (34) Jeg kan vanskelig se annet enn at § 26 første ledd bokstav c annet punktum – ut fra det klare formål med bestemmelsen – må forstås slik at den gir hjemmel for å beskatte også kapitalinntekter knyttet til produksjon mv. av elektrisk kraft. Jeg kan heller ikke se at den forutsetter at kommunen selv driver produksjon av kraft, slik at ren utleie av anleggene er skattefri. Det fremgår av forarbeidene at formålet med kraftskattereformen var å likebehandle skattyterne, uavhengig av næring, organisasjonsform, eier og finansieringsmåte, på samme måte som etter prinsippene for skattereformen av 1992. Jeg viser til Ot.prp. nr. 23 (1995-96) side 7 og til sidene 9 – 10, der det heter at likebehandling også må skje mellom offentlige og private kraftforetak og mellom kommuner, uten særregler for anlegg innenfor kommunens område. Jeg kan vanskelig se at dette formålet oppnås dersom kommuner som eier kraftverk i egen kommune, skattefritt kan leie dem ut, mens all annen offentlig eller privat organisering av kraftproduksjon skattlegges.
- (35) Når ordlyden "inntekt knyttet til produksjon" osv. av kraft er benyttet, har det etter mitt syn nettopp vært meningen å åpne for en viss tøyelighet med hensyn til ulike organisasjonsformer for kommunenes utnyttelse av sine kraftressurser. Jeg viser til

Ot.prp. nr. 23 (1995-96) på side 62, der departementet, etter å ha redegjort for de ulike likebehandlingshensynene, uttaler at det med ordlyden er ment å innføre skatteplikt for primærkommuner for "inntekt av elektrisitetsverk i egen kommune". Endelig – og ikke minst – viser jeg til at en annen løsning ville gi utilsiktede resultater, ved at ingen, heller ikke leietaker, ville bli ansvarlig for de kraftspesifikke skatteartene. Leietaker ville videre ha rett til fradrag for leieutgifter, samtidig som inntekten ville være skattefri på kommunens hånd. Slike resultater kan lovgiveren åpenbart ikke ha tilsiktet. At ordlyden i § 26 første ledd bokstav c annet punktum også omfatter kommuners utleie av kraftverk, er også antatt i Ravnaas/Sollund: Kraftverksbeskatning, 1999, på side 188.

- (36) Både bestemmelsene om grunnrenteskatt og om naturressursskatt knytter skatteplikten til skattepliktig "som eier vannkraftverk." For de tre Gloppenstasjonene er det to aktuelle eiere: Gloppen kommune som den formelle eier, eller SFE som leier og driftsansvarlig for anleggene i 20 år fra 1995 til 2015. Jeg behandler først spørsmålet om Gloppen kommune kan pålegges grunnrenteskatt.
- (37) Grunnrenteskatten er en skatt som tar sikte på å treffe avkastning av vannkraftverk utover normalavkastning av investert kapital, såkalt "superprofit". Om bakgrunnen viser jeg til Ot.prp. nr. 23 (1995-96) Skattlegging av kraftforetak, sidene 117 ff. Som jeg har vært inne på, ble den innført med virkning fra 1997, og skulle etter skatteloven av 1911 § 19 A-4 nr. 1 betales av "skattepliktig som eier vannkraftverk eller som er berettiget til uttak av kraft". Bestemmelsen gikk uten endring inn i skatteloven av 1999 som § 18-3, men ved en lovendring i 2003 ble alternativet "berettiget til uttak av kraft" strøket. Jeg går ikke nærmere inn på dette alternativet, som kom inn under stortingsbehandlingen av 1996-loven, da det er alternativet eier av vannkraftverk som har betydning i vår sak.
- (38) Ot.prp. nr. 23 (1995-96), som altså bare omfattet skattesubjektet eier av vannkraftverk, sa ikke noe direkte om betydningen av langvarige leieforhold, annet enn at departementet senere skulle fremme forslag om hvordan utleie av kraftverk skulle behandles i forhold til grunnrenteskatten. Dette ble fulgt opp i Nasjonalbudsjettet 1997, der det uttales, slik det er gjengitt i Ot.prp. nr. 22 (1996-97) på side 12:

"I langvarige leieforhold der leietakeren likevel bærer en betydelig andel av drifts- og investeringskostnadene, kan leietakeren etter omstendighetene bli å betrakte som reell eier i skattemessig forstand i tråd med de ordinære reglene for skattemessig behandling av leieforhold."

- (39) Under stortingsbehandlingen av nasjonalbudsjettet sluttet Finanskomiteens flertall seg til departementets vurderinger, og dette syn ble lagt til grunn for Ot.prp. nr. 22 (1996-97) om oppfølging av nye regler om kraftverksbeskatning. I denne proposisjonen uttaler Finansdepartementet på side 12:

"Departementet legger til grunn at det er den reelle eieren av kraftverket som er pliktig til å betale de ulike skattene knyttet til kraftproduksjonen, herunder grunnrenteskatten og naturressursskatten. Dette vil normalt også være den formelle eieren. Som påpekt i Nasjonalbudsjettet 1997, kan formell eiendomsrett imidlertid ikke oppstilles som noe absolutt vilkår for å anses som eier i forhold til skattereglene. Etter en konkret vurdering av vilkårene i leieavtalen kan derfor leietakeren framstå som den reelle eieren i skattemessig forstand. I slike tilfeller er det leietakeren som er pliktig til å betale skattene knyttet til kraftproduksjonen. ..."

Ved vurderingen av om utleieren eller leietakeren skal anses som kraftverkets eier i skattemessig forstand, må det blant annet legges vekt på partenes rettigheter, plikter og

risiko etter avtalen i forhold til kraftverkets restverdi ved utløpet av leieavtalen. Dersom leieavtalen er så langvarig at den formelle eiendomsretten faktisk vil være uten realitet, eller dersom leietakeren har rett til ensidig å forlenge leieavtalen slik, vil dette således være et moment for å kunne anse leieforholdet som en kjøpsavtale i skattemessig forstand. I slike tilfeller vil leietakeren for skatteformål anses som den reelle eier av kraftverket fra det tidspunktet leieavtalen trådte i kraft. Dette gjelder også ved avtale om langvarig leie av andel i kraftverk, hvor den som formelt framtrer som leietaker har rett til en viss andel av produksjonen mot å dekke en viss andel av kostnadene. I så fall vil leietakeren etter en konkret vurdering kunne anses som den reelle eieren av andelen.”

- (40) De eksemplene departementet her nevner på forhold som kan medføre at en leietaker blir betraktet som den reelle eier, er i stor grad basert på de kriterier som har vært anvendt ved avgjørelsen av om en avtale om leiefinansiering skal behandles som kjøp eller leie i skatterettslig forstand. Behandlingen av spørsmålet om hvordan eierbegrepet skal avgrenses, blir avsluttet med følgende generelle uttalelse på side 13:

”Departementet antar etter dette at det vil bero på en konkret vurdering av den enkelte kontrakt hvorvidt kontrakten reelt må anses å innebære en overdragelse av eiendomsretten til kraftverket. Kontraktsparter som etter en slik vurdering må anses som eier av hele kraftverket eller en del av det, vil også være debitor for skattekrav knyttet til kraftverket, herunder grunnrenteskatt og naturressursskatt.”

- (41) Denne proposisjonen er avgitt 13. desember 1996, altså etter endringsloven av 28. juni samme år, men før denne hadde trådt i kraft. Bortsett fra beregningsregelen i § 19 A-2 nr. 2 bokstav b, som jeg allerede har vært inne på, ble det ikke foreslått endringer av betydning for vår sak i de allerede vedtatte reglene. Selv om det i formen dreier seg om "etterarbeider", må proposisjonen – ut fra sammenhengen med gjennomføringen av kraftskattereformen og med sin klare referanse til hva som ble forutsatt å være gjeldende rett på området – ha betydning for forståelsen av bestemmelsene.
- (42) Jeg nevner for øvrig at spørsmålet om hvordan eierbegrepet skal fastlegges i forhold til plikten til å betale grunnrenteskatt, også blir drøftet i forarbeidene til en endring i 2003 av den tilsvarende bestemmelsen i någjeldende skattelov § 18-3. I Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) sies det på side 63:

”Hvorvidt en uttaksberettiget vil være å anse som skattemessig eier av kraftverket uttaksretten knytter seg til, vil bero på alminnelige skatterettslige vurderinger av om den uttaksberettigede skal anses som reell eier. Ved denne vurderingen vil det være avgjørende om den uttaksberettigede har de vesentligste eierbeføyelsene knyttet til kraftverket eller en andel av dette, så som rett til å selge eller hindre salg av kraftverket eller andelen, rett til å pantsette, delta i videre utbygging, rett til å bestemme produksjonsvolum og –tid mv., samt om den uttaksberettigede har det vesentligste av den økonomiske risikoen, herunder plikt til å dekke en forholdsmessig andel av investerings- og driftskostnadene. Utgangspunktet er at uttaksretten må være varig, men kravet til varighet må også vurderes i sammenheng med den økonomiske risiko og de eierbeføyelser som den uttaksberettigede har i tilknytning til kraftanlegget.”

- (43) Det fremgår av uttalelsene at spørsmålet om en leietaker skal behandles som eier, beror på en bred helhetsvurdering. Selv om det er henvist til alminnelige skatterettslige vurderinger av hvem som skal anses som eier, gir drøftelsen etter mitt syn i noen grad anvisning på funksjonelle betraktninger i forhold til plikten til å betale grunnrenteskatt. De momentene som fremheves, er særlig:

- Hvilke eierbeføyelser leietakeren har overtatt, og hvem som har ansvar og risiko for anleggene.
 - Har leietakeren kjøperett eller rett til fornyelse ved leieforholdets avslutning.
 - Leieavtalens varighet sett i sammenheng med restverdien på utløpstidspunktet.
- (44) Når det gjelder eierbeføyelsene, tar jeg utgangspunkt i at kontrakten har en varighet på 20 år uten at den i løpet av denne perioden kan sies opp fra noen av partene (leieavtalens punkt 2).
- (45) I løpet av leieperioden er det SFE som disponerer over produksjonen, og som har ”det fulle vedlikeholdsansvar” for kraftverkene (avtalens punkt 8 første ledd). Vedlikeholdsansvaret innbefatter rett til å foreta utskifting av driftsmidler og deler av anlegget. Dersom SFE har foretatt utskifting av ”større vitale deler”, og disse ved utløpet av leieperioden har en restverdi, skal kommunen ved leieperiodens utløp ”godtgjøre SFE restverdien av den utskiftede del” (avtalens punkt 8 annet ledd).
- (46) Etter leieavtalens punkt 9 første ledd har SFE også ”rett til etter eget skjønn å oppgradere Kraftverkene ved å foreta investeringer”. Slike oppgraderinger har SFE rett til å foreta uten å spørre Gloppen kommune, men dersom SFE ved utløpet av leieperioden skal kunne kreve godtgjørelse for restverdien av investeringen, er det et vilkår at kommunen ”skriftlig har samtykket i investeringen” (avtalens punkt 9 andre ledd).
- (47) Det fremgår av avtalens punkt 10 at SFE ved leieforholdets opphør plikter å tilbakelevere kraftverkene ”i vesentlig samme stand som de var ved leieforholdets start, bortsett fra forringelse som følger av alminnelig slit og elde”.
- (48) På bakgrunn av at SFE har det fulle vedlikeholdsansvar for kraftverkene og ved leietidens utløp plikter å tilbakelevere disse i vesentlig samme stand som de var ved leieforholdets start, bortsett fra forringelse som følger av alminnelig slit og elde, kan det etter min oppfatning ikke være særlig tvilsomt at avtalen må forstås slik at det i leieperioden er SFE som har risikoen for tilfeldige begivenheter, og som i tilfelle må sørge for å tegne nødvendige forsikringer. Så lenge leieavtalen står ved lag, har Gloppen kommune ikke noe ansvar for kraftverkene. Risikoen og ansvaret er fullt ut overført til SFE.
- (49) Vedrørende rettighetene ved leieavtalens avslutning, er situasjonen etter avtalens punkt 2.1 at den opphører uten forutgående oppsigelse uten å gi SFE noen rett til forlengelse. Den gir etter punkt 11 heller ingen kjøperett, bare en forkjøpsrett på markedsvilkår for det tilfelle at kommunen skulle ønske å selge, og en rett til å ta opp forhandlinger om kjøp, samt en bestemmelse om at spørsmålet om kjøp skal vurderes i fellesskap etter 10 års leietid.
- (50) Det vanskeligste vurderingstemaet i vår sak er varigheten, sammenholdt med restverdien ved utløpet av leieperioden. Avtalen løper etter punkt 2.1 i 20 år, fra 1. januar 1995 til 31. desember 2014. Spørsmålet er derfor hvilke verdier som skal tilbakeføres kommunen per 1. januar 2015.
- (51) Kommunen har med styrke gjort gjeldende at verkene ikke har noen restverdi av betydning etter dette tidspunkt. Det er vist til en verddivurdering fra konsulentfirmaet Berdal Strømme, avgitt i september 1992. Vurderingen er avgitt i forbindelse med overgang til nytt regnskapssystem etter energiloven og aksjeloven, som gjorde det

nødvendig for energiverkene å fastsette en åpningsbalanse der verdien av anleggsmidlene inngikk. Ut fra beregningene i denne rapporten skulle gjenværende økonomisk levetid, regnet fra 1. januar 1995, være 30-31 år for Trysilfossen, 19-20 år for Eidsfossen og 17-18 år for Ebebøfossen. Partene er enige om at gjennomsnittstallet for de tre kraftverkene da vil være 22 år.

- (52) Etter mitt syn er det grunn til å anta at alle de kraftverkene saken gjelder, vil ha en ikke ubetydelig lengre levetid enn dette. Det er fremlagt erklæring fra takstmann Einar Østvold som gir uttrykk for at gjenværende levetid i sterk grad er avhengig av hva som investeres i vedlikehold. Med grundig vedlikehold kan kraftverk ifølge ham ha bortimot uendelig levetid. Ifølge erklæring fra handelssjef i SFE Johan Støyva er tilstanden på stasjonene i dag tilfredsstillende. Selv om kommunen skal godtgjøre SFE eventuell restverdi av investeringer ved utløpet av leieperioden, må jeg, som lagmannsretten, legge til grunn at det som skal tilbakeføres, vil ha en betydelig økonomisk verdi.
- (53) Det er videre helt på det rene at leieforholdet var ment å være reelt da avtalen ble inngått i 1995. Bakgrunnen for forhandlingene var at kommunen trengte et betydelig kontantbeløp blant annet til sykehjemsutbygging. Salg av kraftverkene ble diskutert, men dette viste seg å være politisk umulig. Man ønsket ikke å "selge arvesølvet", som det ble uttrykt for lagmannsretten. I stedet valgte man en langsiktig leieavtale, med engangsbetaling. SFE ønsket primært å kjøpe, og anslo for sin del salgsverdien til 75 millioner kroner. Leieverdien ble anslått til 60 millioner kroner, men etter langvarige forhandlinger ble prisen øket til 65 millioner kroner.
- (54) Staten har anført at siden det etter leieavtalen først er i 2015 at Gloppen kommune vil få rådigheten over kraftverkene tilbake, må partene ved inngåelsen av leieavtalen ha vurdert restverdien av kraftverkene i 2015 til et atskillig høyere beløp enn differansen mellom tilbudt kjøpesum og avtalt engangsvederlag for leie. Forutsetter man at den avtalte engangisleie gir uttrykk for nedkapitalisert verdi av retten å råde over kraftverkene i leieperioden, mens differansen mellom tilbudt kjøpesum og avtalt leievederlag – kr 10 millioner – gir uttrykk for nedkapitalisert verdi av retten til å råde over kraftverkene etter 2015, er dette riktig. Jeg finner imidlertid ingen holdepunkter i det fremlagte materiale for at det avtalte leievederlag er fremkommet på grunnlag av slike regneoperasjoner. Differansen kan ikke tas som uttrykk for annet enn at partene forutsatte at kraftverkene med fallrettigheter hadde en verdi ved utløpet av leieperioden.
- (55) Den omstendighet at kraftverkene må antas å ha en ikke ubetydelig verdi ved utløpet av leieperioden, medfører at man ikke kan anse den inngåtte leieavtale som salg i privatrettslig forstand. Dette løser imidlertid ikke spørsmålet om SFE i forhold til reglene om grunnrenteskatt skal behandles som eier i leieperioden. Det kan etter mitt syn ikke være noe absolutt vilkår for at en leietaker skal behandles som eier i forhold til grunnrenteskatten, at utleieren for godt har gitt avkall på retten til kraftverkene.
- (56) Som jeg har vært inne på, har grunnrenteskatten som siktemål å treffe avkastning av vannkraftverk utover normalavkastning av investert kapital. Ved kontrakter om utleie av kraftverk hvor leien blir fastsatt som en funksjon av verdien av den kraft som til enhver tid blir produsert, går jeg ut fra at denne meravkastningen normalt vil tilfalle eieren, og jeg antar at det er dette som er bakgrunnen for at det ved utleie er eieren som er skattesubjekt. Forholdet stiller seg imidlertid vesentlig annerledes ved langvarige

kontrakter hvor utleieren bare har et perifert forhold til anlegget, og hvor det er leietakeren som bestemmer over produksjonen og fullt ut disponerer over verdien av denne – uten at dette reflekteres i den leie som blir betalt. I slike tilfeller må en stor del av denne meravkastningen antas å tilfalle leietakeren.

- (57) Da leieavtalen ble inngått, ble engangsvederlaget lånefinansiert av SFE. I brev av 14. mars 1996 godkjente Kommunal- og arbeidsdepartementet låneopptaket, jf. kommuneloven § 50 nr. 1. Etter å ha innhentet uttalelse fra Justisdepartementets lovavdeling, kom Kommunal- og arbeidsdepartementet til at leieavtalen i forhold til denne bestemmelse måtte anses som ”investeringer i bygninger, anlegg og varige driftsmidler til eget bruk”, til tross for at SFE ikke hadde fått en varig rett til anlegget. Tilsvarende argumenter må kunne føre til at en leietaker også i forhold til grunnrenteskatten i særlige tilfeller betraktes som eier i leieperioden.
- (58) Oppsummeringsvis vil jeg si: Den leiekontrakt vi her står overfor, er særegen. I leieperioden råder leietakeren i faktisk henseende over kraftverkene fullt ut som en eier. Leietakeren har rett til å foreta investeringer og utskifting av driftsmidler og disponerer fullt ut over produksjonen. Avtalen er inngått for en periode på 20 år uten adgang til oppsigelse. Leien er betalt som et engangsvederlag, og i leieperioden har leietakeren risikoen for hendelige begivenheter. På grunnlag av den samlede vekt av disse kjennetegnene ved avtalen mener jeg at det i forhold til plikten til å betale grunnrenteskatt er SFE som må anses som eier av kraftverkene så lenge leieforholdet står ved lag, og at Gloppen kommune dermed ikke kan pålegges å betale grunnrenteskatt i leieperioden.
- (59) Når det gjelder naturressursskatten, har den som formål å sikre kommunene stabile skatteinntekter, uten at den skal føre til økt skattebelastning. Som påpekt i Rt. 2003 side 1714 avsnitt 41, jf. avsnitt 36, skal den bare fungere som en mekanisme for omfordeling av den alminnelige inntektsskatten mellom offentlige skattekreditorer. Da kommunene ikke har skatteplikt for andre inntekter enn kraftinntekter, vil Gloppen kommune, dersom inntekten fra kraftverksutleien er skattefri, ikke ha noen fellesskatt som naturressursskatten kan føres til fradrag i. Dette ville gi et noe underlig resultat, som lovgiveren neppe har overveiet. Jeg finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på spørsmålet, da jeg ikke kan se at det er grunnlag for å behandle naturressursskatten annerledes enn grunnrenteskatten. Skattesubjektet er angitt på samme måte i bestemmelsene, og det jeg har sagt om skatteplikt for grunnrenteskatten vil derfor gjelde tilsvarende for naturressursskatten. Konklusjonen må etter dette bli at Gloppen kommune heller ikke kan pålegges naturressursskatt så lenge leieavtalen med SFE står ved lag.
- (60) Staten har akseptert at engangsvederlaget på 65 millioner kroner ikke skal beskattes dersom kommunen ikke anses som eier av anleggene i forhold til bestemmelsene om grunnrenteskatt og naturressursskatt. Det aksepteres at transaksjonen da blir å bedømme som et skattemessig salg, der gevinsten i sin helhet er innvunnet i 1995 – før de nye bestemmelsene trådte i kraft. Jeg går derfor ikke nærmere inn på innvinningsproblematikken.
- (61) Etter dette er jeg kommet til at kommunen ikke har skatteplikt verken for grunnrenteskatt, naturressursskatt eller for engangsvederlaget. Tingrettens dom – domsslutningen punkt 1 – må derfor stadfestes.

(62) Anken har i sin helhet ført frem, og staten må i samsvar med hovedregelen i tvistemålsloven § 180 annet ledd, jf. § 172 pålegges å betale saksomkostninger for alle instanser. Tingrettens dom – domsslutningen punkt 3 – stadfestes. Gloppen kommune tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett. Prosessfullmektigen har fremlagt omkostningsoppgave for lagmannsretten med kr 187 207 inklusive mva, hvorav kr 138 000 er netto salær. For Høyesterett er oppgaven på kr 389 908 inklusive rettsgebyr og mva, hvorav kr 265 000 er netto salær. Oppgavene legges til grunn, og det tilkjennes kr 577 115 for de to instansene.

(63) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Tingrettens dom, domsslutningen punktene 1 og 3, stadfestes.
2. I saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Sogn og Fjordane fylkesskattekontor til Gloppen kommune 577 115 – femhundreogsyttisjutusenetthundreogfemten – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

(64) Dommer **Skoghøy:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(65) Dommer **Gussgard:** Likeså.

(66) Dommer **Flock:** Likeså.

(67) Dommer **Aasland:** Likeså.

(68) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Tingrettens dom, domsslutningen punktene 1 og 3, stadfestes.
2. I saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Sogn og Fjordane fylkesskattekontor til Gloppen kommune 577 115 – femhundreogsyttisjutusenetthundreogfemten – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: