



NORGES HØYESTERETT

Den 24. september 2015 avsa Høyesterett dom i

HR-2015-01945-A, (sak nr. 2015/334), sivil sak, anke over dom,

SKS Produksjon AS

Energi Norge (partshjelper)

(advokat Finn Backer-Grøndahl)

mot

Gildeskål kommune

(advokat Silje Aga Rogan – til prøve)

Landssamanslutninga av

Vasskraftkommunar (LVK) (partshjelper) (advokat Caroline Lund)

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

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av kommunalt vedtak om beregning av eiendomsskatt. Spørsmålet er hva som utgjør et "kraftanlegg" etter skatteloven § 18-5 første ledd, jf. § 18-1 annet ledd bokstav a.
- (2) Gildeskål kommune innførte eiendomsskatt for verk og bruk i 1980. SKS Produksjon AS – heretter SKS – eier tre kraftanlegg i kommunen; henholdsvis Sundsfjord, Forså og Langvann. De ble taksert i 1983, og SKS har betalt eiendomsskatt for anleggene til kommunen i en årrekke. Eiendomsskattegrunnlaget er blitt fastsatt av Sentralskattekontoret for storbedrifter etter oppgave fra kraftforetaket.
- (3) Gildeskål kommune innførte generell eiendomsskatt på fast eiendom fra og med 2009. Det ble da – i tillegg til eiendomsskatt på de tre kraftanleggene – også skrevet ut eiendomsskatt på annen eiendom som tilhører SKS. Dette gjaldt først og fremst to 22 kV kraftlinjer fra henholdsvis Forså og Langvann kraftstasjoner og frem til det ordinære nettet i Sundsfjord. Videre ble det skrevet ut eiendomsskatt på et administrasjonsbygg og

et garasjeanlegg ved Sundsfjord kraftstasjon, en snøscootergarasje på fjellet og en hytte ved Langvann – begge de sistnevnte til bruk ved vedlikeholdsarbeider på reguleringsanleggene. Den samlede eiendomsskatten på de to kraftlinjene og de fire bygningene var 23 333 kroner per år.

- (4) Jeg nevner allerede her at SKS i saken omtaler de to kraftlinjene som produksjonslinjer, produksjonsrelaterte nett eller nettanlegg, eventuelt matelinjer. Kommunen synes derimot å være noe mer tilbakeholden med å klassifisere linjene som produksjonsrelaterte nettanlegg. Ettersom denne karakteristikken – som jeg skal komme tilbake til – er legaldefinert i forskrift 11. mars 1999 nr. 302 (kontrollforskriften) § 17-1, vil jeg inntil videre omtale de to 22 kV kraftlinjene saken gjelder som "produksjonslinjene" eller "kraftlinjene".
- (5) SKS påklagde kommunens vedtak og gjorde gjeldende at linjene og bygningene var omfattet av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanleggene, og at det derfor var foretatt dobbeltbeskatning. Som grunnlag for klagen ble det vist til eiendomsskatteoven § 4 annet ledd tredje punktum om at bygninger og anlegg som hører til eller trengs til verksdriften, skal "reknast saman med verket".
- (6) Kommunens sakkyndige ankenemnd for eiendomsskatt traff 24. november 2010 vedtak der klagen ikke førte frem.
- (7) SKS reiste ved stevning 25. mai 2011 til Salten tingrett søksmål mot kommunen med påstand om at vedtaket er ugyldig og må oppheves.
- (8) Saken ble stanset i påvente av en avgjørelse i Frostating lagmannsrett vedrørende utskrivning av eiendomsskatt på en kraftlinje i et lignende sakskompleks; den såkalte KVO-saken. Etter at saken ble satt i gang igjen, avsa tingretten 14. april 2014 dom med slik domsslutning:
- "1. Gildeskål kommune frifinnes.**
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke."**
- (9) SKS anket dommen til Hålogaland lagmannsrett med Energi Norge som partshjelper. Gildeskål kommune tok til motmæle med Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar som partshjelper. Lagmannsretten avsa 1. desember 2014 dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler SKS Produksjon AS og Energi Norge – som solidarisk ansvarlige – kr 467 793,24 til Gildeskål kommune og Landssamanslutninga for Vasskraftkommunar i fellesskap. Oppfyllelsesfristen er to uker fra dommens forkynnelse.**
- 3. I sakskostnader for tingretten betaler SKS Produksjon AS kr 381 124,32 til Gildeskål kommune. Oppfyllelsesfristen er to uker fra dommens forkynnelse."**
- (10) SKS har anket til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Energi Norge og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar har erklært partshjelp også for Høyesterett. Saken står ellers i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.

- (11) Den ankende part – *SKS Produksjon AS* – har med tilslutning fra partshjelperen Energi Norge i korthet gjort gjeldende:
- (12) Skatteloven definerer "kraftanlegg" i § 18-1 annet ledd. Definisjonen er ikke entydig. Det er flere holdepunkter for at begrepet også omfatter de to produksjonslinjene og bygningene saken gjelder:
- (13) Vurderingen må ta utgangspunkt i eiendomsskattelovens angivelse i § 4 annet ledd tredje punktum av hva eiendomsskatteobjektet omfatter. Det som hører sammen med eller trengs til verksdriften, "skal reknast saman med verket". Produksjonslinjene og bygningene er driftsmidler som hører til eller trengs til kraftanlegget som "verk og bruk". Eiendomsskattelovens regel må ut fra symmetribetraktninger danne rammen for hva som utgjør et "kraftanlegg" i skattelovens forstand.
- (14) For så vidt gjelder produksjonslinjene uttales det i forarbeidene til kraftskattereformen at grensen for produksjonsanlegget bør settes der "linjene frå verket vert tilknytta eit overføringsnett som også kan brukast av andre enn kraftverket", jf. NOU 1992: 34 side 133. I lovproposisjonen gis dessuten uttrykk for at "kraftverk" skal defineres noe videre enn hva som fulgte av Riksskattestyrets rundskriv 400, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) side 98.
- (15) Beregningsmåten for anleggets ligningsverdi bekrefter at produksjonslinjer er del av kraftanlegget i skattelovens forstand. Beregningen skjer med grunnlag i spotmarkedsprisen på det punktet der kraften innmattes i det ordinære nettet. Etter skatteloven § 18-5 tredje ledd jf. § 18-3 tredje ledd nr. 1 gis fradrag for kostnader som påløper ved innmating av kraft til nettet. Dette viser at verdsettelsen etter § 18-5 også må omfatte de driftsmidler som er nødvendige for å føre kraften frem til dette referansepunktet.
- (16) Grensedragningen styrkes av at kraftskattereformen bygger på et helt systematisk skille mellom kraftanlegg på den ene siden og nettanlegg på den andre. Skillet trekkes mellom monopolvirksomhet og produksjonsvirksomhet i kraftforsyningen. Produksjonslinjene er ikke underlagt monopolkontroll og skal følgelig ses som del av kraftanlegget.
- (17) Skillet er også lagt til grunn for skattemessige avskrivninger i grunnrenteskatten og fradragsberettigede kostnader i grunnrenteskatten. Det er videre lagt til grunn for verdsettelse av driftsmidler for skattemessige formål – såkalte gjenanskaffelsesverdier for særskilte driftsmidler i kraftverket. Etter disse reglene er produksjonslinjene en del av kraftverket.
- (18) Uttalelser fra Finansdepartementet, Skattedirektoratet og Sentralskattekontoret for storbedrifter, samt i juridisk teori, bekrefter at "kraftanlegg" også omfatter produksjonslinjer som i foreliggende sak.
- (19) De bygningene saken gjelder, må for eiendomsskatteformål bedømmes på samme måte som de to kraftlinjene. Bygningene har funksjoner i direkte tilknytning til drift og vedlikehold av kraftanlegget og er derfor en del av dette.
- (20) SKS og partshjelperen Energi Norge har nedlagt slik felles påstand:

- "1. Sakkyndig ankenemnd i Gildeskål kommunes vedtak av 24. november 2010 vedrørende taksering av eiendommer tilhørende SKS Produksjon AS oppheves.
2. SKS Produksjon AS og Energi Norge tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett. SKS Produksjon AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten."

- (21) Ankemotparten – *Gildeskål kommune* – har i korthet gjort gjeldende:
- (22) Skatteloven § 18-1 annet ledd definerer "kraftanlegg" som "kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg". Eiendomsskatteloven § 4 bestemmer hva som kan være objekt for eiendomsbeskatning, men gir ikke veiledning for hvordan verdsettelsen skal foregå. Det er ikke noe i veien for at ulike deler av et eiendomsskatteobjekt etter § 4 verdsettes etter ulike regelsett.
- (23) Kraftlinjene og bygningene som saken gjelder, faller utenfor skattelovens definisjon av kraftanlegg og inngår derfor ikke i verdsettelsen av anlegget. Disse driftsmidlene kan dermed verdsettes som egne eiendomsskatteobjekter etter byskatteloven § 5.
- (24) Anleggsdefinisjonen har et klart grensesnitt mot nett. De to produksjonslinjene er nettanlegg og faller dermed utenfor definisjonen. Det er ikke grunnlag for å forstå forarbeidene til kraftskattereformen slik at begrepet "kraftverk" – og senere "kraftanlegg" etter skatteloven 1999 – også skulle omfatte nettanlegg.
- (25) Skillet mellom ordinært og produksjonsrelatert nett er uegnet for fastsettelse av hvordan verdsettelsen av det enkelte objekt skal foregå med tanke på eiendomsskatt. Produksjonslinjene er uansett underlagt monopolkontroll, og et eventuelt skille mellom monopolvirksomhet og produksjonsvirksomhet gir derfor ingen veiledning i vår sak.
- (26) Grensesnittet for hva som etter anleggsdefinisjonen anses som overføringsnett, endres heller ikke av at innmatingspunktet i sentralnettet er referansepunktet for den spotprisen som ligger til grunn for inntektsfastsettelsen. Kraftanleggets verdi isoleres ved hjelp av fradragsreglene i § 18-5 tredje ledd jf. § 18-3 tredje ledd. Fradragsreglene innebærer ikke at driftsmidlene er verdsatt som en del av kraftanlegget.
- (27) Enkeltstående uttalelser i myndighetspraksis og i juridisk teori som kunne støtte SKS' oppfatning av at produksjonslinjene er del av kraftanlegget, har begrenset rettskildev verdi.
- (28) De aktuelle bygningene omfattes heller ikke av anleggsdefinisjonen og inngår derfor ikke i verdsettelsen av kraftanlegget.
- (29) Konsekvensen av SKS' syn er at jo flere driftsmidler som konsumeres gjennom fradragsregler for utgifter, jo lavere vil eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegget bli. Det kan ikke være riktig.
- (30) Partshjelperen – *Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar* – har i hovedsak sluttet seg til kommunens anførsler og har særlig fremhevet:
- (31) Det har helt tilbake til 1960-tallet vært lang og fast praksis for å beskatte nettanlegg som egne eiendomsskatteobjekter. Det er i den forbindelse vist til Rt. 1999 side 192 (Statnett),

Rt. 2002 side 94 (Neset) og Rt. 2006 side 813 (Canal Digital). Ettersom nettanlegg verdsettes etter substansverdi og kraftanlegg etter avkastningsverdi, kreves et klart grensesnitt som ikke er basert på skjønn.

- (32) Lagmannsretten har lagt til grunn at Hydroconsult i takstrappen fra 1983 bygget på at skillet mellom kraftverk og fjernledninger ble trukket ved transformatorer for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere. Bevisvurderingen er ikke påanket og Høyesterett må derfor bygge på hva lagmannsretten kom til på dette punktet.
- (33) Finansdepartementets høringsnotat 6. november 2002 punkt 11.4 bekrefter at taksering "etter gjeldende verdsettelsesregler i byskatteloven § 5 synes å ha vært rimelig ensartet for overføringsanlegg". Det må med et slikt utgangspunkt kreves sterke holdepunkter for at lovgiver med kraftskattereformen mente å endre verdsettelsesmåten for denne type driftsmidler. Slike holdepunkter finnes ikke.
- (34) For det tilfellet at monopolkontroll skulle anses avgjørende for grensdragningen, er det ikke tvilsomt at "produksjonsrelaterte nettanlegg" er underlagt monopolkontroll og derfor ikke kan anses som del av kraftanlegget.
- (35) Gildeskål kommune og partshjelperen Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar har nedlagt slik felles påstand:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Gildeskål kommune og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett."**
- (36) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*
- (37) Jeg redegjør først for eiendomsskattelovens system med hensyn til hvilke objekter som kan eiendomsbeskattes.
- (38) I § 4 første ledd bestemmes at eiendomsskatt "vert skriven ut på dei faste eigedomane ut frå tilhøva den 1. januar i skatteåret". Hva som regnes som fast eiendom, er angitt i annet ledd og omfatter blant annet "verk og bruk". Det er sikker rett at som "verk og bruk" anses anlegg for så vel produksjon som overføring av elektrisk kraft. For kraftanlegg kan det vises til Rt. 1988 side 1123 (Øvre Otra) der dette er lagt til grunn "uten at det er nødvendig å ta standpunkt til hvilken kategori i oppregningen slike anlegg nærmest hører under". For overføringsnett kan det vises til Rt. 2002 side 94 (Neset) på side 101 og Rt.2006 side 813 (Canal Digital) avsnitt 35. Løsningen er også lagt til grunn i Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) på side 155.
- (39) I eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum heter det så:
- "Bygningar og anlegg skal reknast saman med verket eller bruket når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta."**
- (40) Av bestemmelsen følger at bygninger og anlegg som alene ikke er "verk og bruk", likevel er del av verket som eiendomsskatteobjekt "når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta".

- (41) Jeg går så over til å se på eiendomsskattelovens system for hvordan verdsettelsen av skattepliktig eiendom skal skje.
- (42) På tidspunktet for klagevedtaket i 2009 bestemte eiendomsskattelovens § 8 første ledd generelt at eiendomsskatten "skal reknast ut etter verdet (taksten) som eiedomen vert sett i ved likninga året før skatteåret". Bestemmelsen var imidlertid med virkning fra 1. januar 2001 bare satt i kraft for "anlegg for produksjon av elektrisk kraft", jf. kongelig resolusjon 27. juni 2003.
- (43) Verdien som slike anlegg "vert sett i ved likninga", bestemmes av reglene i skatteloven § 18-5 om verdsettelse av kraftanlegg. Taksten bygger på en lønnsomhetsberegning som er nærmere regulert i § 18-5 første til fjerde ledd. Rent skjematisk skal skattetaksten i henhold til første ledd beregnes som nåverdien av anleggets netto inntekt – det vil si differansen mellom salgsinntekter og driftsutgifter multiplisert med en kapitaliseringsfaktor – fratrukket nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler. Annet til fjerde ledd gir detaljerte regler om hva som skal inngå i disse beregningene. Lovgiver har tilstrebet at takseringsreglene skal bygge på objektive og registrerbare størrelser. Blant annet er det i annet ledd bestemt at brutto salgsinntekter som utgangspunkt skal fastsettes som et produkt av spotmarkedspriser multiplisert med faktisk produksjon ved kraftverket.
- (44) For annen eiendom enn anlegg for produksjon av elektrisk kraft, bestemte eiendomsskatteloven § 33 at verdsettelsen skulle foretas i henhold til skattelov for byene av 18. august 1911 – byskatteloven – §§ 4 og 5. Etter byskatteloven § 4 skulle eiendommens skatteverdi fastsettes ved taksering. Taksten skulle etter § 5 settes til "det beløp, som eiendommen etter sin beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet antages at kunne avhændes for under sedvanlige omsætningsforhold ved frit salg"; ofte omtalt som substansverdi.
- (45) Eiendomsskatteloven kapittel 3 ble endret med virkning fra og med skatteåret 2013. Lovrevisjonen var av teknisk og ikke materiell karakter. Vår sak må uansett løses etter de regler som gjaldt på vedtakstidspunktet i 2009.
- (46) Jeg skal nå se nærmere på problemstillingen i vår sak.
- (47) Det er ingen uenighet om at bygningsmassen og de to kraftlinjene er omfattet av eiendomsskatteloven § 4 og derfor er objekter for eiendomsskatt. Hovedspørsmålet i saken er imidlertid om disse driftsmidlene er del av kraftanleggene og derfor inngikk i verdsettelsen etter eiendomsskatteloven § 8 jf. skatteloven § 18-5, eller om de – slik som lagt til grunn for vedtaket – faller utenfor og derfor kunne eiendomsbeskattes særskilt etter de verdsettelsesreglene som fulgte av eiendomsskatteloven § 33 jf. byskatteloven § 5 for annen eiendom. Spørsmålet er det samme etter dagens regler som etter de bestemmelsene som gjaldt på vedtakstidspunktet.
- (48) Før jeg går inn på hovedspørsmålet, bør nevnes at skatteloven § 18-5 har sin bakgrunn i kraftskattereformen av 1997. Denne reformen skyldtes delvis at det samlede skatte- og avgiftssystemet for kraftforsyningen ikke var tilpasset liberaliseringen av kraftmarkedet som fulgte av energiloven av 29. juni 1990 nr. 50, i kraft fra 1. januar 1991. Ved energiloven ble kraftomsetningen endret fra å være monopolbasert til å bli konkurranseorientert og markedsbasert.

- (49) Ved endringslov av 28. juni 1996 nr. 41 til skatteloven 1911 fikk § 37 bokstav a om verdsettelse av formue en tilføyelse der det blant annet ble bestemt at verdsettelsen av "[k]raftverk med tilhørende reguleringsanlegg eller rettigheter i slike anlegg" skulle foretas etter nye og detaljerte retningslinjer. Reglene trådte i kraft fra og med inntektsåret 1997. De erstattet de tidligere retningslinjene for beregning av formue i kraftverk som var utviklet gjennom lignings- og rettspraksis. Reformen bygget på en utredning fra det såkalte Rødseth-utvalget, jf. NOU 1992: 34 Skatt på kraftselskap og på departementets lovforslag i Ot.prp. nr. 23 (1995–1996).
- (50) Det var i proposisjonen forutsatt at verdsettelsen av kraftanlegg for ligningsformål også skulle benyttes for beregningen av eiendomsskatt på slike anlegg, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) side 141. Dette ble gjennomført ved at eiendomsskatteloven § 8, som allerede nevnt, ble satt i kraft 1. januar 2001 for så vidt gjaldt anlegg for produksjon av elektrisk kraft.
- (51) På dette tidspunktet hadde skatteloven 1999 trådt i kraft. 1999-loven er en teknisk lovfornyelse der man har ment å videreføre de skattepolitiske og materielle løsningene i den tidligere loven, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) side 5. Utgangspunktet for 1999-loven kapittel 18 har vært å samle alle særreglene om skattlegging av kraftforetak, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 84. Bestemmelsene som ble føyet til i 1911-loven § 37 bokstav a, er videreført i § 18-5.
- (52) Jeg går så over til spørsmålet om noen av de omtvistede driftsmidlene på vedtakstidspunktet var del av et "kraftanlegg" i skatteloven § 18-5s forstand og dermed omfattet av Sentralskattekontorets verdsettelse av anlegget.
- (53) Innledningsvis vil jeg understreke at eiendomsskatt er en objektskatt underlagt et objektivitetsprinsipp. Prinsippet går ut på at det er eiendommens verdi i seg selv – her kraftanlegget – og ikke eierens nytte eller konkrete bruk, som er styrende for verdsettelsen. Høyesterett har slått dette fast i en lang rekke dommer. Jeg nøyer meg her med å vise til Rt. 2011 side 51 (Sydvaranger) avsnitt 34 der det i tilknytning til tolkningen av byskatteloven § 5 gis følgende oppsummering av rettstilstanden:
- "Prinsippene for hvordan bestemmelsen skal forstås og verdsettelsen skal foretas, er utviklet gjennom langvarig rettspraksis. I Rt. 1912 side 501 (LKAB 1-dommen) ble første gang uttalt at taksten skal gi uttrykk for eiendommens objektiviserte omsetningsverdi. Prinsippet er gjentatt en rekke ganger senere, blant annet i Rt. 1987 side 129 (Tyssefall-dommen) der det på side 132 heter at man ved takseringen skal søke å finne frem til den verdi eiendommen eller anlegget har i seg selv, objektivt bedømt. Videre uttales det at den aktuelle eiers interesse i eiendommen i prinsippet ikke er gjenstand for vurdering, se tilsvarende Rt. 1999 side 192 (Statnett-dommen) på side 201."**
- (54) Begrepet "kraftanlegg" er definert i § 18-1 annet ledd bokstav a. Annet ledd inneholder flere legaldefinisjoner av betydning for saken, og lyder i sin helhet:
- "Definisjoner:**
- a. Med kraftanlegg menes kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, men unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg.
 - b. Med kraftverk menes selve kraftstasjonen.
 - c. Med reguleringsanlegg menes anlegg for regulering av vannføringen i et vassdrag med tilhørende rettigheter.

d. Med kraftforetak menes bedrift som driver produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft."

- (55) Jeg ser først på om *produksjonslinjene* er omfattet av hva som menes med "kraftanlegg" etter bokstav a.
- (56) Slik jeg forstår SKS' anførsler, gjøres det gjeldende at man ved tolkningen må ta utgangspunkt i eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum. Dette er jeg ikke enig i. Eiendomsskattelovens bestemmelse om hva som hører til eller trengs til driften, angir hva som er objektet for eiendomsskatt. En slik bestemmelse kan ikke overstyre legaldefinisjonen i skatteloven § 18-1 om hva som er objektet for den verdsettelse som skal foretas etter § 18-5. Heller ikke formuleringen om at bygninger og anlegg skal "reknast saman med verket" gjør eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum til en verdsettelsesregel.
- (57) Jeg nevner også at ulike deler av et eiendomsskatteobjekt etter eiendomsskatteloven § 4 kan verdsettes etter ulike prinsipper. Dommen i Rt. 1974 side 332 (Hydro) gir god støtte for dette. I avgjørelsen som gjelder eiendomsskattetakst etter byskatteloven, slås det fast at det ikke er noe til hinder for at man ved fastsettelsen av substansverdien for et anlegg som består av bygninger og maskiner, anvender ulike verdsettelsesregler på de to delene – henholdsvis kapitalisering av netto leieinntekt og anskaffelsesverdi med fradrag for slit og elde. Selv om det i vår sak ikke er spørsmål om å komme frem til en samlet substansverdi for verket, må kraftanlegg og andre driftsmidler som inngår i verket, på samme måte som i Hydro-dommen, kunne verdsettes etter ulike regler.
- (58) Spørsmålet om produksjonslinjene er "kraftanlegg" etter § 18-1 må etter dette avgjøres med utgangspunkt i en tolkning av lovens egen begrepsbruk. Et "kraftanlegg" er i annet ledd bokstav a definert som kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg "unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg". Fjernledninger mv. regnes altså ikke som del av kraftanlegget. Men hvordan begrepet "fjernledninger" skal forstås, sier loven ikke noe om.
- (59) Rent språklig må formuleringen ta sikte på de ledningene som forbinder anlegget med omverden – fjerntilknytningen – dette i motsetning til ledninger som måtte finnes internt i anlegget. Det ville etter min oppfatning ha formodningen mot seg om man med fjernledninger bare hadde ment ledninger som utgjør sentral- og distribusjonsnett, for på den måten å gi et tildekket uttrykk for at ledninger mellom slike nett og kraftstasjonen skal anses som del av kraftanlegget i lovens forstand.
- (60) Spesialmerknadene til § 18-1 annet ledd bekrefter at produksjonslinjer ikke er del av et "kraftanlegg". Departementet uttaler der at definisjonene "svarer til Riksskattestyrets definisjoner som er inntatt i Rundskriv 400 avd I av 21. juni 1965, og er i samsvar med gjeldende rett", jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 85. Rundskrivet inneholder et kapittel om "Betydningen av en del tekniske uttrykk m.v.", og i definisjonene det siktes til, uttales blant annet følgende om begrepene "kraftanlegg", "kraftverk" og "reguleringsanlegg":

"2. 'Kraftanlegg'.

Hermed forstås det egentlige produksjonsanlegg – kraftstasjonen – med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, men unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg. ...

3. 'Kraftverk'.

Dette uttrykket er betegnelsen på selve produksjonsanlegget og er således et snevrere begrep enn 'kraftanlegg'. Til kraftverket henregnes etter vanlig språkbruk transformatorer som oppstilles i eller ved dette for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere m.v. Dessuten vil kraftverket som regel omfatte anlegg og rettigheter fra og med inntaksdammen, herunder tilløpstunnelen, til og med undervannet fra kraftstasjonen, der dette faller ut i elven eller sjøen.

4. 'Reguleringsanlegg' m.v.

Reguleringsanlegg antas å omfatte anlegg for regulering av vannføringen i et vassdrag med tilhørende rettigheter."

- (61) Punkt 3 i sitatet avgrensner kraftverket ved "transformatorer som oppstilles i eller ved dette for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere m.v". Punkt 2 og 3 sett i sammenheng viser at grensesnittet for hva som er fjernledninger i rundskrivets – og dermed lovens – forstand, trekkes der maskinspenningen er opptransformert til overføringsspenning. Kraft som sendes videre på en produksjonslinje vil nettopp være opptransformert til overføringsspenning. Et slikt nettanlegg vil derfor ikke være del av et "kraftanlegg" etter § 18-1.
- (62) Jeg kan ikke se at det er holdepunkter i forarbeidene for at det likevel må legges til grunn en videre forståelse av anleggsbegrepet, slik som anført av SKS. Selskapet har i den forbindelse vist til Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) side 98. Departementet gjengir der definisjonen av "kraftverk" i Rundskriv 400 og uttaler:
- "I arbeidet med forslaget i denne proposisjonen har departementet lagt til grunn en noe videre definisjon av 'kraftverk' enn det som er brukt i rundskrivet fra Riksskattestyret. Departementet har lagt til grunn at et kraftverk omfatter alle tilhørende regulerings- og pumpeanlegg eller andel i slike, men unntatt overførings- og distribusjonsnett. Departementet foreslår at denne noe utvidede definisjonen av kraftverk legges til grunn for vannkraftinntekten. Det vil være fradragsrett for utgifter og avskrivninger som knytter seg til reguleringsanlegg mv., eller andel i slike, fordi dette er utgifter til kraftproduksjonen. Tilsvarende skal det være fradragsrett for kostnader som påløper ved å bringe kraften fra kraftverket til norminntektens referansepunkt, herunder påløpt innmatingsavgift. Disse kostnadene bør komme til fradrag fordi norminntekten beregnes på grunnlag av spotmarkedspriser som er referert innmatet i nettet."**
- (63) Her fremgår direkte at man har ment å utvide "vannsiden" i kraftverksdefinisjonen i Rundskriv 400; nærmere bestemt fra å omfatte "anlegg og rettigheter fra og med inntaksdammen til og med undervannet fra kraftstasjonen" til også å omfatte "alle tilhørende regulerings- og pumpeanlegg". Ved dette tas også vanntilfanget over inntaksdammen med i kraftverksdefinisjonen. Denne utvidelsen ble innarbeidet i § 37 bokstav a nytt tredje ledd i skatteloven 1911 ved at verdsettelsen skulle gjelde kraftverk "med tilhørende reguleringsanlegg".
- (64) Jeg finner det klart at utvidelsen av kraftverksdefinisjonen ikke også innebar at anleggets "nettside" ble flyttet. Det er verdt å merke seg at departementet i det siterte avsnittet uttrykkelig uttaler at overførings- og distribusjonsnett skulle være unntatt.
- (65) For ordens skyld nevnes at Frostating lagmannsrett i den såkalte KVO-saken inntatt i Utvalget 2011 side 1563, kom til at en kraftlinje ikke var del av kraftanlegget. Anken til Høyesterett ble ikke tillatt fremmet. Selv om dommen i sitt resultat bedømmer kraftlinjer

som et eget eiendomsskatteobjekt adskilt fra kraftanlegget, kan jeg ikke se at premissene gir veiledning for foreliggende sak.

- (66) Det følger av drøftelsen så langt at begrepet "kraftanlegg" i § 18-5 jf. § 18-1 ut fra alminnelige tolkningsprinsipper ikke omfatter produksjonslinjer. Dette var også utgangspunktet for Rødseth-utvalget, jf. NOU 1992: 34 side 71 der det uttales at linjenett og transformatorer "takseres normalt for seg på grunnlag av teknisk verdi". Dette er videreført i rettspraksis, jf. blant annet Rt. 1999 side 192 (Statnett) som riktignok gjelder sentralnettet. Det er imidlertid på bakgrunn av min gjennomgang ingen holdepunkter for at produksjonslinjer kommer i noen annen stilling.
- (67) SKS har like fullt gjort gjeldende som sitt bærende syn at produksjonslinjer er del av kraftanlegget. Ut fra det resonnement jeg allerede har gjort rede for, og som etter min oppfatning ikke volder særlig tvil, er det i utgangspunktet vanskelig å finne plass for en fortsatt diskusjon av tolkningsspørsmålet. På bakgrunn av prosedyren for Høyesterett vil jeg likevel bemerke:
- (68) SKS' anførsel tar, slik jeg forstår den, utgangspunkt i at kostnadene ved å føre kraften frem til sentralnettet skal komme til fradrag i vannkraftinntekten som verdsettelsen av anlegget bygger på. Om dette heter det i skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 annet og tredje punktum som § 18-5 viser til:
- "Det gis ikke fradrag for salgs-, overførings- eller finanskostnader. Det gis likevel fradrag for kostnader som påløper ved innmating av kraft til nettet."**
- (69) Tredje punktum må ses i sammenheng med hva jeg allerede har sitert fra proposisjonen om at det skal være "fradragsrett for kostnader som påløper ved å bringe kraften fra kraftverket til norminntektens referansepunkt".
- (70) SKS har pekt på at loven her viderefører bestemmelsene som ble vedtatt som del av kraftskattereformen i 1997, jf. daværende § 37 bokstav a tredje ledd og § 19 A-4 nr. 3 bokstav a. Det gjøres gjeldende at legaldefinisjonen i § 18-1 annet ledd er yngre enn dette. Ut fra lovgivers forutsetninger for skatteloven 1999 skulle § 18-1 da ikke kunne forstås på noen annen måte enn det som var rettsstilstanden forut for lovvedtaket.
- (71) Som jeg allerede har påvist, ble imidlertid grensen for anleggets "nettside" også ved kraftskattereformen trukket der kraften ble opptransformert til overføringsspenning. Produksjonslinjer med overføringsspenning var etter dette ikke omfattet av kraftanlegget. Avgrensningen av slike anlegg bygget den gang som i dag, på fysiske og funksjonelle kriterier. Det er disse kriteriene som avgjør hva verdsettelsen omfatter. Bestemmelsen i § 18-1 har ikke endret på dette.
- (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.
- (73) Takstmannens uttalelser i Hydroconsults utredning av 24. mai 1983 der I/S Sundsfjord Kraftlags anlegg vurderes som grunnlag for eiendomsskattetakst, underbygger dette. Han uttaler der:

"Alternativt kan rentabilitetsberegningen utføres med en redusert kraftpris (Statkraftpris minus den prisandel som tilskrives overføringskostnader). Resultatet vil da gi verdien av kraftanlegget alene.

Vi finner det her riktigst å bruke det sistnevnte prinsipp"

- (74) Uttalelsen viser at man ved å trekke fra nettkostnaden ved kapitaliseringen, bare får frem verdien på selve anlegget – ikke også verdien av nettet. Dette bekrefter at en slik verdsettelsesmetode for anlegget ikke er til hinder for at nettet kan verdsettes og eiendomsbeskattes særskilt etter byskatteloven § 5.
- (75) Det ville gi en kunstig økonomisk løsning dersom adgangen til å trekke fra kostnader i vannkraftinntekten skulle innebære at driftsmidlet som fradraget er knyttet til, anses omfattet av verdsettelsen. I så fall ville formuesverdien på objektet for eiendomsskatt bli lavere, jo flere driftsmidler det kunne knyttes fradrag til. Etter mitt syn ville dette ikke gi god mening.
- (76) Videre har SKS til støtte for sin tolkning vist til overgangsreglene til kraftskattereformen, jf. lov 28. juni 1996 nr. 41 del III bokstav A. Disse reglene inneholdt bestemmelser om fastsettelse av "inngangsverdier i skattemessig åpningsbalanse for driftsmidler i kraftforetak" som måtte utarbeides i forbindelse med at kraftforetakene ved reformen gikk over til regnskapsligning. I Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) side 184 uttales at kostnadsgrunnlaget bare omfatter driftsmidler i selve kraftverket, og at driftsmidler som faller utenom, "herunder driftsmidler som er tilknyttet overføring/distribusjon", må finne andre grunnlag for fastsettelse av åpningsbalanse.
- (77) NVE traff vedtak om endelige gjenanskaffelsesverdier pr. 1. januar 1997 i de tre kraftanleggene. Produksjonslinjene er i vedtakenes punkt 5.9 verdsatt som del av anleggene. Verdsettelsen ble foretatt i henhold til NVEs publikasjon "Gjenanskaffelsesverdier for særskilte driftsmidler i kraftforetak – Beregningsmetode", utgitt i januar 1997. Publikasjonen inneholdt et rapporteringsskjema om "Tekniske data for særskilte driftsmidler i kraftverk". Skjemaets punkt 5.9 omhandler "[k]raftlinjer som ikke regnes til monopoldel (matelinjer)" og som ut fra sammenhengen skulle regnes som del av kraftstasjonsområdet. SKS mener dette underbygger selskapets oppfatning av at produksjonslinjene inngår som del av kraftanlegget i § 18-5s forstand.
- (78) Lagmannsretten har bemerket at det er "uklart hva NVE bygde på i denne sammenheng". Denne karakteristikken er jeg enig i. Etter det jeg kan se er klassifiseringen direkte i strid med motivuttalelsen om at driftsmidler som er "tilknyttet overføring/distribusjon" skulle finne andre grunnlag for åpningsbalanse. NVEs opplegg for rapporteringen kan uansett ikke være bestemmende for hvordan begrepet "kraftanlegg" i § 18-5 jf. § 18-1 annet ledd bokstav a skal forstås.
- (79) SKS har dernest gjort gjeldende at grensen mellom nettanlegg og kraftanlegg må trekkes mellom monopolvirksomhet og produksjonsvirksomhet i kraftforsyningen. Det anføres at produksjonslinjene ikke er underlagt monopolkontroll, men må anses som produksjonsvirksomhet og dermed skal tilordnes "kraftanlegg" i skattelovens forstand.
- (80) Spørsmålet om monopolkontroll reguleres av energiloven med tilhørende forskrifter. I Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) side 148 Skattlegging av kraftforetak heter det blant annet:

"Produksjon og omsetning av kraft er basert på konkurranse, mens overføring og distribusjon er monopolvirksomhet som følge av at produksjonsteknologien kan betraktes som et naturlig monopol. ... Monopolkontrollen kan skje både ved at kunder har anledning til å klage overføringstariffene inn for NVE, og ved at NVE på eget initiativ foretar kontroll."

(81) Monopolkontroll skal etter kontrollforskriften – jf. forskrift 11. mars 1999 nr. 302 – sikre at kraft overføres til riktig leveringskvalitet og pris, og at nettet utnyttes og utbygges på en sikker og samfunnsmessig rasjonell måte, jf. § 1-1. Det er vanskelig å se at energilovens regler om kontroll med tilgangen til – og tarifferingen i – nettet, skal kunne overstyre hva som følger av en ellers klar tolkning av begrepet "kraftanlegg" i skatteloven § 18-5 jf. § 18-1.

(82) Jeg oppfatter det dessuten slik at spørsmålet om monopolkontroll i noen grad bygger på skjønn, avhengig av nettanleggets karakter, jf. NVEs "Rundskriv – EMP 1/2006 – Behandling av produksjonsrelaterte nettanlegg" av 5. juni 2006. Der heter det at omstendighetene i de ulike sakene ofte er svært forskjellige, "noe som gjør det nødvendig å utøve et visst skjønn ved vurdering av om et anlegg er produksjonsrelatert nettanlegg eller ordinært nettanlegg". Det samme er også fremhevet i Sentralskattekontorets brev 15. november 2009 og 15. februar 2013. I sist nevnte brev heter det:

"Rettsstilstanden er etter kontorets syn at det må gjøres en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle av om et nett eller en overføringslinje er underlagt NVEs monopolkontroll.

...

Den konkrete vurderingen er komplisert og kan slå ulikt ut. Kontoret ser derfor et behov for en klarere regel som gir større forutsigbarhet for selskapene, kommunene og for ligningsmyndighetene."

(83) Den usikkerhet som et skjønnsbasert avgrensningskriterium ville skape, forteller at monopolkontroll ikke er noe egnet kriterium for å avgjøre hva som er "kraftanlegg" etter skatteloven § 18-5. Behovet for klare kriterier oppnås enklest ved å la grensesnittet trekkes ved opptransformering til overføringsspenning utenfor kraftstasjonsveggen, slik Rundskriv 400 gir anvisning på og som lovgiver har gitt sin tilslutning til.

(84) Det kan etter min oppfatning ikke legges vekt på den forvaltningspraksis mv. som SKS har trukket frem til støtte for sitt syn:

(85) I Finansdepartementets høringsnotat av 6. november 2002 som SKS har vist til, uttales i punkt 8.2.3 at produksjonslinjer og transformatorer mv. som er nødvendige for overføring av elektrisk kraft fra kraftanlegget til sentralnettet, ikke er omfattet av NVEs monopolkontroll og "anses hensyntatt ved verdsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg". Av uttalelsen fremgår imidlertid at departementets forståelse bygger på en oppfatning av at eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum om eiendeler som skal "reknast saman med verket", er bestemmende for hva verdsettelsen etter § 18-5 omfatter. Den samme oppfatningen ligger til grunn for at Skattedirektoratet i brev 5. september 2001 også uttalte at produksjonslinjer faller inn under lovens begrep "kraftanlegg". Jeg har allerede konkludert med at eiendomsskatteloven § 4 ikke kan forstås på den måte departementet og direktoratet la til grunn.

- (86) Sentralskattekontoret for storbedrifter har videre i uttalelser av henholdsvis 15. november 2009 og 15. februar 2013 bygget på at den skatterettslige konsekvens av at et linjestykke ikke er underlagt monopolkontroll, vil være at linjen må anses som særskilt driftsmiddel i kraftproduksjon og dermed er en del av "kraftanlegg". Jeg har tidligere vist til disse uttalelsene og der konkludert med at monopolkontroll ikke er et relevant avgrensningskriterium for hva et "kraftanlegg" omfatter.
- (87) I og med at grensesnittet mellom kraftanlegg og nettanlegg etter min oppfatning trekkes der maskinspenningen er opptransformert til overføringsspenning, gir subsumsjonen i foreliggende sak seg selv: Overføringslinjene mellom Forså og Langvann kraftstasjoner og det ordinære nettet ved Sundsfjord er ingen del av de respektive kraftanleggene. Følgelig kan disse linjene som eiendomsskatteobjekter verdsettes særskilt etter byskatteloven § 5.
- (88) Det er ut over denne konklusjonen grunn til å kommentere lagmannsrettens uttalelse om at man ved verdsettelsen av kraftanleggene kan gjøre et skjønnsmessig fradrag for de deler av verdien av produksjonslinjene som ikke kommer til uttrykk gjennom fradraget for kostnader til drift av linjene. I dommen heter det:
- "I den grad kapitalisert verdi av kraftanlegget etter slikt fradrag reflekterer verdien av linjen, skyldes det at fradraget for påløpte kostnader ikke fullt ut reflekterer det som ville vært markedsmessig leie."**
- (89) Jeg forstår lagmannsretten ut fra sammenhengen slik at det her er tale om å gjøre fradrag for å unngå eventuell dobbeltbeskatning skapt av at fradraget for linjekostnader er satt for lavt når kraftanleggene og produksjonslinjene tilhører samme selskap. Det er imidlertid med utgangspunkt i de lovbestemte fradragsreglene vanskelig å se hva som er det rettslige grunnlaget for slike skjønsmessige fradrag. Og lagmannsretten har heller ikke gjort forsøk på å angi hvordan eventuelle fradrag skal kvantifiseres.
- (90) Her nøyer jeg meg med å peke på at et skjønsmessig fradrag vil være uforenlig med lovgivers klare uttalelse om at takseringen "skal være bygget på klart definerte størrelser som i minst mulig grad skal gi rom for skjønn", jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) side 138.
- (91) Det er dessuten verdt å minne om at hele takstsystemet er bygget på sjablonger, og ikke på eksakte verdier. Jeg viser her til at vannkraftinntekten skal stipuleres med utgangspunkt i kraftproduksjonen ved uttakspunktet ved kraftstasjonen multiplisert med spotmarkedsprisen ved innmatingspunktet i det ordinære nettet. Ved verdsettelsen – som også gjelder for eiendomsskatten – kompenseres det altså hverken for spenningstap eller for faktisk oppnådd pris.
- (92) Jeg går til slutt over til spørsmålet om hvilke *bygninger* som kvalifiserer som "kraftanlegg" i lovens forstand.
- (93) Det må ved tolkningen tas utgangspunkt i hva som etter en språklig forståelse utgjør "kraftstasjonen" i § 18-1 annet ledd bokstav a. Som jeg allerede har gjort rede for, vil dette måtte avgjøres i lys av anvisningene i Rundskriv 400, og da ut fra hva som omfattes av "det egentlige produksjonsanlegg" i punkt 2. Etter mitt syn vil dette omfatte bygninger som har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen, slik som bygninger og haller for turbiner, generatorer, styring, overvåking og annet utstyr som er nødvendig for selve genereringen av elektrisk kraft.

- (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.
- (95) Den utvidede kraftverksdefinisjonen som fulgte av Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) og som jeg tidligere har gjennomgått, innebar ingen utvidelse av hvilken bygningsmasse kraftstasjonen etter dette skal omfatte.
- (96) I foreliggende sak er det som tidligere nevnt, tale om et administrasjonsbygg, to garasjebygg og en fjellhytte. Jeg finner det klart at ingen av bygningene er noen del av det egentlige produksjonsanlegget ved kraftstasjonen. Bygningene kan ved eiendomsbeskatningen da verdsettes særskilt etter byskatteloven § 5.
- (97) Ettersom ingen av SKS' anførsler har ført frem, må anken forkastes.
- (98) Gildeskål kommune har vunnet saken fullstendig og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 tilkjennes sakskostnader. Det er ikke fremsatt innsigelser til oppgaven, og det er ikke grunnlag for å gjøre unntak fra lovens hovedregel.
- (99) Kommunen og partshjelperen har etter oppgave krevd kostnader dekket med til sammen 479 775 kroner inklusive merverdiavgift. Oppgaven legges til grunn.
- (100) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler SKS Produksjon AS og Energi Norge i fellesskap til Gildeskål kommune 479 775 – firehundreogsyttinitusensjuhundreogsyttifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (101) Dommer **Bergsjø:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (102) Dommer **Bull:** Likeså.
- (103) Dommer **Bårdsen:** Likeså.
- (104) Dommer **Stabel:** Likeså.

(105) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler SKS Produksjon AS og Energi Norge i fellesskap til Gildeskål kommune
479 775 – firehundreogsyttinitusensjuhundreogsyttifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: