



NORGES HØYESTERETT

Den 22. juni 2017 avsa Høyesterett dom i

HR-2017-1231-A, (sak nr. 2016/2035), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Sentralskattekontoret
for storbedrifter

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Hallvard Gilje Aarseth)

Statkraft Energi AS (partshjelper)

(advokat Vidar Strømme)

Sauda kommune (partshjelper)

(advokat Silje Aga Rogan)

mot

Aktieselskabet Saudefaldene

(advokat Erik Thyness)
(Rettslig medhjelper:
advokat Morten Goller)

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

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av vedtak truffet av Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter. Spørsmålet er hvem som er skattemessig eier av kraftverk.
- (2) Aktieselskabet Saudefaldene, heretter kalt Saudefaldene, fikk i 1914 konsesjon til erverv og regulering av Storelvasvassdraget i Sauda for kraftproduksjon. Selskapet eies i dag av Orkla Energi Sauda AS med 85 prosent og SKL Produksjon AS med 15 prosent. Sistnevnte er et datterselskap av Sunnhordland Kraftlag AS. Tidligere har Saudefaldene vært eid av Elkem.
- (3) Konsesjonen ble gitt en varighet på 65 år. Det var satt vilkår om at fallrettigheter, dammer, reguleringsanlegg, eiendommer og kraftverk mv. skulle tilfalle staten "med full eiendomsrett og uten vederlag" i 1979, som var konsesjonstidens utløp.
- (4) Saudefaldene bygget i årene 1919–1930 tre kraftverk med tilknyttede regulerings- og røranlegg i Saudavassdraget; henholdsvis Sauda I ved Hellandsbygd, Sauda II ved

Dalvatn og Sauda III ved Saudasjøen nede ved Saudafjorden. Utbygging av et fall fra Slettedalen til Storlivann med den planlagte kraftstasjonen Sauda IV, gjenstod. Fullføringsfristen for dette anlegget ble forlenget flere ganger, siste gang til oktober 1963.

- (5) Etter hvert ble det klart at selskapet ikke ville bygge ut Sauda IV så lenge bestemmelsen om hjemfall i 1979 stod ved makt "da en ikke kan regne med inntekter som er tilstrekkelig til amortisering av anleggskostnadene i løpet av den gjenstående tid", jf. St.prp. nr. 90 (1965–1966) side 1.
- (6) For kraftforsyningen på Vestlandet var det av stor viktighet at Sauda IV ble bygget. Det daværende Norges vassdrags- og elektrisitetsvesen – heretter NVE – som den gang ivaretok statens interesser innenfor kraftsektoren, innledet derfor på 1960-tallet forhandlinger med Saudefaldene om dette. Etter at saken hadde vært forelagt Stortinget, jf. St.prp. nr. 90 (1965–1966), ble løsningen at partene 22. juni 1966 inngikk avtale "om overdragelse og utleie av kraftanlegg". Samtlige av de anlegg og verdier som opprinnelig skulle hjemfalle til staten i 1979 – det vil si Sauda I-III – hjemfalt etter avtalen i stedet straks. Samtidig leide staten anleggene tilbake til selskapet frem til 31. desember 2009. Saudefaldene påtok seg å finansiere og bygge ut Sauda IV innen fem år etter avtaleinngåelsen. Kraftverket skulle tilfalle staten vederlagsfritt samtidig med at leietiden for de øvrige anleggene løp ut i 2009. Sauda IV ble satt i drift i 1968.
- (7) 1966-avtalen er senere benevnt som "Hjemfallsavtalen". Den fulgte samme mønster som tidligere var vedtatt for A/S Bjølvfossen, A/S Norsk Aluminium Co. og A/S Tyssefaldene, jf. St.prp. nr. 90 (1965–1966) side 9. I tillegg ble det inngått hjemfallsavtale om Svelgen-reguleringen i Bremanger kommune.
- (8) Hjemfallsavtalen ble inngått mellom Saudefaldene og staten ved NVE. Forvaltningen av statens eierinteresser i vannkraftsektoren ble senere overtatt av Statkraft, som på 1990-tallet ble delt i to statsforetak, henholdsvis Statkraft SF og Statnett SF, jf. St.prp. nr. 100 (1990–1991) Omorganiseringen av Statkraft. Statkraft SF – heretter Statkraft – trådte inn i avtalen med Saudefaldene i 1992.
- (9) Avtalen om hjemfall omfattet ikke reguleringsanleggene. Disse hjemfalt ved kongelig resolusjon 11. juli 1986, samtidig som også disse ble leid tilbake til Saudefaldene til 31. desember 2009. Leieforholdet vedrørende reguleringsanleggene ble formalisert i avtale 24. november 1993.
- (10) Som det allerede vil ha fremgått, var Hjemfallsavtalen en av flere kontrakter som staten hadde inngått om foregrepne hjemfall. Kontraktene ville løpe ut i perioden 2007–2009. I St.prp. nr. 104 (1990–1991) foreslo regjeringen at disse ble forlenget frem til og med 31. desember 2010. Stortinget sluttet seg til forslaget i Innst. S. nr. 30 (1991–1992). Hjemfallsavtalen ble ved særskilt avtale 29. oktober 1993 forlenget i tråd med dette.
- (11) På 1990-tallet inntraff flere endringer av betydning for energipolitikken. Regjeringen foretok en bred gjennomgang av saksfeltet i en egen melding, jf. St.meld. nr. 29 (1998–1999) Om energipolitikken. Det ble der pekt på at flere industribedrifter og lokalsamfunn hadde behov for å få klarlagt vilkårene for krafttilgangen når kontraktene med Statkraft gikk ut i perioden mellom 2004 og 2011. Hjemfallsavtalen ville være en av disse.

- (12) I meldingen foreslo regjeringen blant annet at Elkem – som da var eier av Saudefaldene – skulle tilbys å inngå avtale om leie av vannfallrettigheter og kraftanlegg i Saudavassdraget, og av Svelgen I og II i Bremanger, i 30 år fra 1. januar 2001. Tilsvarende skulle AS Tyssefaldene tilbys å inngå avtale om leie av Tysso II med vannfallrettigheter i 30 år fra 1. januar 2001. Kraftverkene i Bjølvefossen og Høyanger, som det også var inngått hjemfallsavtale om, var på dette tidspunkt overtatt av Statkraft.
- (13) Avtalene vedrørende Saudefaldene, Svelgen og Tyssefallene inngikk i en rekke avtaler med industrien som skulle inngås på myndighetsbestemte vilkår. Det nærmere innholdet ble presentert i St.prp. nr. 52 (1998–1999) Om Statkrafts industrikontrakter og leieavtaler. Om nye leieavtaler angir proposisjonen i punkt 2.3 at bedriftene også får mulighet til å foreta kraftutbygginger. Videre heter det:
- "Det forutsettes at Statkraft står som eier av anleggene som inngår i den nye leieavtalen. Kraftanleggene Sauda IV og Tysso II er tilleggsutbygginger som industrien selv eier. Ordinært tidspunkt for når disse kraftanleggene skal tilfalle Statkraft, er henholdsvis 31.12.2009 og 31.12.2006. ... "**
- (14) Forslaget gikk ut på at Saudefaldene skulle tilbys leieavtale for Saudavassdraget fra 1. januar 2010. Leieavtalen ville det første året kun omfatte Sauda IV, da dette kraftverket tilfalt Statkraft 31. desember 2009. Fra 1. januar 2011 omfattet leieavtalen også Sauda I-III.
- (15) Om ny kraftutbygging heter det for øvrig i proposisjonen:
- "Dersom videre kraftutbygging i vassdragene realiseres av leietakerne, vil Statkraft ved utløpet av leieperioden 31.12.2030 refundere et beløp tilsvarende skattemessig bokført verdi pr. 1.1.2031 knyttet til investeringer i utbygging, forutsatt at skattelovens maksimale avskrivningssatser er nyttet i leieperioden. Tilsvarende gjelder for eventuelle investeringer knyttet til pålegg om utskifting av smisveiste rør.**
- Leieavtalene til vannfallrettigheter og reguleringsanlegg, og eventuelle opprustningsprosjekter og tilleggsutbygginger, må konsesjonsbehandles på vanlig måte i henhold til industrikonsesjonsloven og vassdragsreguleringsloven."**
- (16) Forslaget gikk opprinnelig ut på at hjemfallsavtalen skulle termineres per 1. januar 2001, og at hjemfall av de kraftverk som industrien eide, skulle skje fra samme dato. Dette ble imidlertid ikke akseptert av EFTAs overvåkningsorgan grunnet mulighetene for at de nye leievilkårene da kunne inneholde skjult statsstøtte gjennom en konvertering av fordeler i de hjemfalte avtalene. De tidligere avtalene løp derfor uendret videre i parallell med de nye leieavtalene.
- (17) På grunnlag av Stortingets behandling av St.prp. nr. 52 (1998–1999) søkte Saudefaldene og Sunnhordland Kraftlag AS 29. februar 2000 sammen om konsesjon for videre utbygging av de vassdragene som Saudefaldene gjennom Elkem var tilbudt å leie frem til 31. desember 2030.
- (18) Søknaden omhandlet bygging av en ny Sønnå kraftstasjon nede ved Saudafjorden. Stasjonen skulle bestå av to kraftverk; henholdsvis Sønnå Høy, som skulle utnytte et høyt vannfall fra Dalvatn, og Sønnå Lav, som skulle utnytte et lavere fall fra Storlivatn. Sauda I ved Storlivatn og Sauda III ved Saudasjøen skulle fases ut. Sauda II, som ble hetende

Dalvatn kraftverk, og Sauda IV, som ble hetende Storlivatn kraftverk, skulle bestå.

- (19) Det ble også søkt om konsesjon til å tilføre det nye kraftverket Sønnå Høy noen flere vannressurser.
- (20) Parallelt med konsesjonsbehandlingen forhandlet Statkraft og Saudefaldene om en ny leieavtale for Saudavassdraget. "Leieavtale mellom Aktieselskabet Saudefaldene (Saudefaldene) og Statkraft SF (Statkraft) vedrørende kraftverk og fallrettigheter mv. i Sauda" – heretter Leieavtalen – ble inngått 19. september 2000 og trådte i kraft 1. januar 2001. Avtalen forutsatte at Saudefaldene fikk de nødvendige konsesjoner og offentlige tillatelser. Slike konsesjoner og tillatelser ble meddelt ved kongelig resolusjon 1. august 2003. Stortinget gav samtykke til konsesjonen på grunnlag av forslaget i St.prp. nr. 55 (2002–2003).
- (21) Utbyggingen som det ble gitt tillatelse til, var av noe mindre omfang enn det var søkt om.
- (22) For fullstendighetens skyld nevnes at det i forbindelse med utbyggingen også ble etablert tre småkraftverk som eies og drives av Saudefaldene. Dette er Svartkulp, Kleiva og Storli. Disse er ikke en del av saken.
- (23) Videre nevnes at Sauda I-III opprinnelig fikk sin vannforsyning gjennom rørgater bestående av rør som var "smisveiste". Disse representerte etter hvert en sikkerhetsrisiko grunnet fare for rørbrudd. NVE påla på 1990-tallet Statkraft, som eier av anleggene etter hjemfallet, å skifte ut disse rørene. Utskiftingsplanene ble etter hvert tatt inn i planene for sanering og nyutbygging av kraftverk i Saudavassdraget.
- (24) Leieavtalen bestemmer i § 3 jf. § 1 nr. 1 at Statkraft leier ut Sauda I-IV med tilhørende anlegg, eiendommer og rettigheter etter hvert som Saudefaldenes rettigheter etter Hjemfallsavtalen løper ut; det vil si fra 1. januar 2010 vedrørende Sauda IV, og fra 1. januar 2011 vedrørende Sauda I, II og III.
- (25) Leiegrunnlaget for perioden 1. januar 2011 til 31. desember 2030 ble beregnet ut fra en årlig kraftproduksjon på 1 026 GWh og var basert på middelproduksjonen i Sauda I–IV per 1. januar 1999, jf. avtalens § 5. Den årlige kraftproduksjonen etter at ombyggingen og nybyggingen var avsluttet, utgjorde 1 850 GWh.
- (26) Avtalens § 4 om nyutbygginger bestemmer at Saudefaldene fra og med 1. januar 2001 skal ha førsteretten til å foreta nyutbygginger i de leide vassdragene, slik Saudefaldene og Sunnhordland Kraftlag hadde søkt konsesjon om i fellesskap.
- (27) Videre heter det i § 4 nr. 2 blant annet:

"Saudefaldenes førsterett til nyutbygging forutsetter at utbyggingen påbegynnes og gjennomføres innen de frister konsesjonsmyndigheten setter. Saudefaldene skal i såfall eie og disponere nyutbyggingene til 31. desember 2030, uten leiebetaling utover det som fremgår av §§ 5 og 6.

...

Ved utløpet av leietiden 31. desember 2030 skal nyutbyggingene, herunder nye anlegg til erstatning for smisveiste rør, med samtlige tilhørende eiendommer, rettigheter, anlegg og utstyr overdras til Statkraft, mot at Statkraft refunderer Saudefaldene et beløp

tilsvarende skattemessig bokført verdi pr. 1. januar 2031 knyttet til de investeringer i nyutbyggingene som Saudefaldene har foretatt frem til ferdigstillelse, inklusive kostnader til riving og opprydding m. v. som nevnt i foregående ledd. ..."

- (28) Saudefaldenes advokatforbindelse tilskrev 30. november 2005 Sentralskattekontoret for storbedrifter. Man ønsket til bruk for selvangivelsen "å få bekreftet at Statkraft SF fortsatt skal anses som skattemessig eier av kraftverkene etter de endringer nyutbyggingene medfører".
- (29) Sentralskattekontoret antok i sitt svar 11. januar 2006 at Statkraft skulle anses som skattemessig eier av kraftverkene Dalvatn og Sønnå Lav, men "at Saudefaldene har de vesentligste eierbeføyelsene knyttet til Sønnå Høy, og at selskapet dermed blir å anse som skattemessig eier" av dette verket.
- (30) Saudefaldene sa seg uenig i konklusjonen for så vidt gjaldt Sønnå Høy. Skattekontoret varslet da at den videre behandling av spørsmålet ville bli gjort under ligningsbehandlingen.
- (31) Ved kontorvedtak 25. juni 2008 kom Sentralskattekontoret til at "Statkraft må anses som skattemessig eier av Sønnå Lav, Dalvatn og Sønnå Høy i avtaleperioden". Selskapets ligning vedrørende eiendomsskattegrunlaget for Sønnå Høy, ble endret i samsvar med dette. I vedtaket heter det blant annet:

"Kontoret har også vurdert om Sønnå Høy, som etter skatteloven kapittel 18 skal anses som nytt kraftverk, skal behandles annerledes enn Dalvatn og Sønnå Lav, som kun er ombygging av eksisterende verk. Kontoret mener det ikke er grunnlag for å behandle dette kraftverket særskilt i dette tilfelle, da alle tre kraftverkene inngår i nyutbyggingen, vann til de ombygde/nye kraftverkene blir overført litt uavhengig av tidligere tilknytning, og refusjon av driftskostnader og betaling av leie er direkte/indirekte knyttet til alle tre verkene."

- (32) Statkraft påklaget endringsvedtaket til Skatteklagenemnda. Nemnda tok klagen til følge, idet den kom til at Saudefaldene er den skattemessige eier av Sønnå Høy ettersom dette ble regnet som et nybygg. I motsetning til skattekontoret fant nemnda det naturlig å se "leieavtalen som en todelt avtale; en avtale om leie av et nærmere angitt produksjonsvolum og en avtale som gir rett til utbygginger som øker kapasiteten". Nemnda mente de ulike tidspunktene for ikrafttredelse av avtalen for så vidt gjelder leie (2010/2011) og nyutbygging (2001), taler i favør av en slik forståelse av avtalen.
- (33) I nemndas vedtak heter det dessuten:

"Avtaledokumentets formuleringer trekker isolert sett klart i retning av å anse Saudefaldene som skattemessig eier av nyutbygginger, herunder Sønnå Høy, for den periode leieavtalen gjelder. Saudefaldene skal både 'eie og disponere' nyutbygginger, og inneha risikoen for tilfeldige hendelser, gjennom forpliktelsen til å tegne forsikring. Dessuten skal leiebetalingen ikke påvirkes av nyutbygginger, men være basert på et leiegrunnlag som er knyttet til middelproduksjonen i eksisterende anlegg pr. 1. januar 1999, jf. § 5 i leieavtalen."

Det forhold at det i § 4 pkt. 2, femte ledd, er regulert at Statkraft skal betale et vederlag når nyutbygginger m.v. 'overdras' til Statkraft pr. 31. desember 2030, underbygger ytterligere at Saudefaldene innehar de vesentligste eierbeføyelsene over Sønnå Høy i perioden frem til 1. januar 2031. ..."

- (34) Sentralskattekontorets endringsligning av Statkraft innebar at Saudefaldenes ligning måtte endres tilsvarende. I vedtak 4. desember 2012 la Sentralskattekontoret derfor statkraftvedtaket til grunn for den etterfølgende endringen av ligningen for Saudefaldene. Selskapet påklaget dette til Skatteklagenemnda som i vedtak 24. april 2014 fastholdt ligningen.
- (35) Statkraft var i 2004 blitt omdannet til et aksjeselskap der staten eide alle aksjene. Selskapets rettigheter og plikter etter Leieavtalen ble med virkning fra 1. april 2013 overført til det heleide datterselskapet Statkraft Energi AS, som er partshjelper for Høyesterett. Betegnelsen Statkraft brukes i fortsettelsen også om dette selskapet.
- (36) Saudefaldene reiste 6. oktober 2014 søksmål mot staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter med krav om at ligningsvedtaket ble opphevet. Det ble nedlagt påstand om at det for inntektsårene 2005-2011 skulle legges til grunn at selskapet ikke er skattemessig eier av Sønnå Høy.
- (37) Haugaland tingrett avsa 4. september 2015 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.**
 - 2. Aktieselskabet Saudefaldene dømmes til å betale Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter sakskostnadene med kr 290.691,50 og Statkraft Energi AS' sakskostnader med kr 810.400,-. Beløpene forfaller til betaling 14 dager etter dommens forkynnelse."**
- (38) Saudefaldene anket dommen til lagmannsretten. Gulating lagmannsrett avsa 25. august 2016 dom med slik domsslutning:
- "1. Vedtaket fra Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter av 24. april 2014 oppheves.**
 - 2. Hver av partene bærer egne sakskostnader for tingrett og lagmannsrett."**
- (39) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har anket dommen til Høyesterett. Anken gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen.
- (40) Statkraft og Sauda kommune har erklært partshjelp. Saken står ellers i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (41) Ankende part – *staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (42) Bestemmelsene om eie og overdragelse i Leieavtalen § 4 gjør det lite tvilsomt at Saudefaldene i avtaletiden er den privatrettslige eier av kraftverket. Dette er dessuten uttrykkelig forutsatt i de dokumentene som har ligget til grunn for Stortingets godkjenning av Leieavtalen. Løsningen er også i samsvar med den ordning som har vært valgt i tilsvarende avtaler om hjemfall i kombinasjon med tilbakeleie og nyutbygging som industrien har stått for. Saudefaldene har også selv sett det som ønskelig å eie kraftverket.
- (43) Det privatrettslige eierskapet tilsier at selskapet også er skattemessig eier. Selskapet har vært fullt på det rene med at man i avtaletiden skulle være eier av Sønnå Høy både privatrettslig og skatterettslig.

- (44) Rt-1986-97 (Eikfinans) der leietakers påkostninger på utleid næringsbygg ble ansett som innvunnet for utleier på det tidspunkt verdien var sikret for ham i bygget, er ikke relevant for bedømmelsen av foreliggende sak. Dommen gjelder periodisering av verdistigning, og ikke skattemessig eierskap. Kraftskattereglene bygger på at et kraftverk kan bygges og eies separat. De tar derfor et annet utgangspunkt enn det som ligger til grunn for skattlegging på utleiers hånd av leietakers påkostning på leieobjektet ved utleie av næringsbygg. Nyutbygging av kraftverk kan derfor ikke anses som en påkostning på et kraftsystem som sikres – og dermed innvinnnes – på falleierens hånd etterhvert som arbeidene utføres.
- (45) Statkraft har i kontraktstiden ingen rettigheter til eller risiko for kraftverket som tilsier at selskapet, til tross for det privatrettslige utgangspunktet, likevel skal måtte anses som skattemessig eier av Sønnå Høy. De momenter som i Rt-2005-394 avsnitt 39 og 43 flg. (Gloppen) førte til at Høyesterett anså leietakeren – og ikke utleieren – av et kommunalt kraftverk som skattemessig eier av verket, taler i foreliggende sak for at Saudefaldene som formell eier av Sønnå Høy, også er skattemessig eier av verket.
- (46) Det pekes i denne forbindelse særlig på at Saudefaldene styrer produksjonen og salget av kraften. Leiebetalingen er stipulert ut fra det opprinnelige produksjonsvolumet i Sauda I-IV på 1 026 GWh, og ikke ut fra den samlede produksjonen etter opprustingen av de gjenværende anleggene og nyutbyggingen av Sønnå Lav og Sønnå Høy. Denne samlede produksjonen etter nyutbyggingen er ca. 1 850 GWh mot tidligere ca. 1 200 GWh. Økningen på 650 GWh i produsert mengde kraft sammenlignet med tidligere, inngår ikke i leiegrunnlaget.
- (47) Ankende part har nedlagt slik påstand:
- "1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.**
 - 2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakens omkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**
- (48) Partshjelperen *Statkraft Energi AS* har sluttet seg til ankende parts anførsler. Selskapet har særlig fremhevet at Rt-1986-97 (Eikfinans), som ankemotparten mener løser tvisten i sin favør, gjelder et annet rettslig spørsmål enn nærværende sak. Sønnå Høy er ingen påkostning, men et nytt kraftverk som etter loven er et eget skatteobjekt. Saudefaldenes synsmåte er uforenlig med systemet om eieperiode og lovbestemt hjemfall. Dette er et system som aktørene i kraftbransjen har forhandlet frem og operert innenfor i lang tid. Høyesterett har i Rt-2005-394 (Gloppen) som etablerer en grunnleggende vurderingsnorm for skattemessig eierskap, ikke vært inne på de tanker ankemotpartens anførsler bygger på. Noe slikt kan heller ikke spores i Rt-2009-441 (Nordkraft) som i avsnitt 29 uttrykkelig sementerer de kriterier som ble oppstilt i Gloppen-dommen.
- (49) De beføyelser som gjorde at leietaker i Gloppen-dommen måtte anses som skattemessig eier av det utleide kraftverket, taler tilsvarende – og kanskje enda sterkere – for at Saudefaldene må anses som skattemessig eier av Sønnå Høy. Vilkåret om at overdragelse skal skje til skattemessig nedskrevne verdier – og ikke vederlagsfritt – er et av momentene her.
- (50) Statkraft Energi AS har nedlagt slik påstand:

"1. Statens påstand tiltres.

2. Aktieselskabet Saudefaldene dømmes til å erstatte Statkraft Energi AS' saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."

(51) Partshjelperen *Sauda kommune* har også sluttet seg til ankende parts anførsler og særlig fremhevet betydningen av hensynet til kommunen som skattekreditor. Kommunen har behov for at de regler og rettsforhold som ligger til grunn for skatteinnkrevningen, er enkle og klare. Dette tilsier at det avtalte og formelle eierskapet legges til grunn for beskatningen.

(52) *Sauda kommune* har nedlagt slik påstand:

"1. Statens påstand tiltres.

2. Saudefaldene erstatter *Sauda kommunes* saksomkostninger for Høyesterett."

(53) Ankemotparten – *Aktieselskabet Saudefaldene* – har i korte trekk gjort gjeldene:

(54) Grunnrenten knytter seg nødvendigvis til vannfallene som er selve naturressursen, og ikke til kraftverkene som er skapt av mennesker. Når skattesubjektet for grunnrenten etter loven likevel er "eier av kraftverk" og ikke eieren av vannfallet, er dette en praktisk løsning som bygger på en underforstått forutsetning om at vannfall og kraftverk vanligvis har samme eier.

(55) Hvem som er skattemessig eier av kraftverk, må avgjøres etter alminnelige skatterettslige prinsipper med utgangspunkt i de privatrettslige forhold. Dersom løsningen byr på tvil, vil det være relevant å se hen til hvem som høster grunnrenten i ordinære leieforhold.

(56) Utgangspunktet er at *Saudefaldene* i henhold til *Leieavtalen* har forestått og finansiert et opprustnings- og utvidelsesprosjekt i *Saudavassdraget*. Prosjektet omfatter blant annet de nye kraftverkene *Sønnå Høy* og *Sønnå Lav*.

(57) For alle de fire kraftverkene som *avtalen* regulerer, er fordelingen av rettigheter og plikter den samme: I leieperioden disponerer og oppbeholder *Saudefaldene* inntektene fra alle kraftverkene. Etter utløpet av *Leieavtalen* 31. desember 2030, oppbeholder *Statkraft* alle inntektene fra kraftverkene til evig tid. Dette viser at vi står overfor et samlet og sterkt sammenvevd kontraktsforhold som rettslig sett må bedømmes som en leieavtale.

(58) *Avtalen* mellom partene er markedsmessig og da slik at den skal gi det samme økonomiske sluttresultatet for *Saudefaldene* som om selskapet hadde kjøpt det produserte kraftvolumet av *Statkraft* til markedspris. Den gir følgelig det samme forventede økonomiske sluttresultatet for *Statkraft* som om det ikke hadde vært inngått noen leiekontrakt, og *Statkraft* selv hadde forestått nyutbyggingene og solgt kraften. Det er følgelig *Statkraft* som høster grunnrenten.

(59) Skillet mellom eie og leie er et spørsmål om disposisjonsretten er evig eller tidsbegrenset. *Saudefaldene* har bare en tidsbegrenset bruksrett til *Sønnå Høy*, mens *Statkraft* etter utløpet av *leieavtalen* har alle rettigheter til dette kraftverket til evig tid. Den relativt begrensede løpetiden fra ferdigstillingen av *Sønnå Høy* i 2008 til hjemfallstidspunktet

31. desember 2030 – altså om lag 23 år – og kraftverkets betydelige restverdi ved opphøret, gjør ut fra de privatrettslige realiteter avtalen til en leieavtale – uavhengig av at partene i avtaleverket har betegnet Saundefaldene som eier under kontraktstiden.

- (60) Ved bedømmelsen må det tas utgangspunkt i at Statkraft ved inngåelsen av Leieavtalen eide anlegget i sin helhet; fallene i Sauda, reguleringsanleggene og kraftverkene. En kapasitetsutvidelse var imidlertid ønskelig. Partene planla dette i fellesskap, men løsningen ble at Saundefaldene til slutt påtok seg å finansiere og forestå den nødvendige nyutbyggingen.
- (61) Hovedytelsen i avtalen er at Saundefaldene leier vannfallene og anlegget i sin helhet av Statkraft. For dette betales markedsmessig leie i leieperioden. Vi står altså ikke overfor noen todelt avtale, men ett omfattende, tidsbegrenset leieforhold der opprustning og videre kraftutbygging på leieobjektet i regi av Saundefaldene inngår. Selskapets økonomiske og faktiske disposisjonsrett er den samme for alle objekter som inngår i avtalen, og alle økonomiske elementer er regulert likt for det leide og det "eide". Det betales markedspris også for kraften og det økte produksjonsvolumet som Sønnå Høy genererer. Betalingen fremkommer ved at det i tillegg til kontantleien også betales naturlleie ved at Saundefaldene har investert ca. 1,9 milliarder kroner i byggingen av Sønnå Høy som i 2030 skal tilfalle Statkraft. Ved at hjemfallet skjer til skattemessig nedskrevet verdi, foregår oppgjøret til underpris i forhold til kraftverkets restverdi.
- (62) Saundefaldenes interesse er etter dette begrenset til en ordinær leietakerinteresse i en tidsbegrenset periode. Statkraft derimot, har den hovedsakelige økonomiske interessen i hele leieobjektet. Økonomisk teori understøtter en slik forståelse.
- (63) Bruken av begrepet "eie" i den endelige avtalen endrer ikke på disse utgangspunktene. Avtaleutkastene gav bare "rett til å disponere" nyutbyggingene. Det synes derfor å bero på en tilfeldighet at ordet "eie" kom inn i den endelige avtalen. Hadde ikke dette begrepet kommet inn, ville ikke tvisten oppstått. Tilføyelsen kan ha sammenheng med at representanter for Saundefaldene internt hadde uttrykt en oppfatning om at man også ville bli ansett som skattemessig eier av Sønnå Høy. Dette kan imidlertid ikke tillegges vekt, da den skatterettslige bedømmelsen må foretas ut fra de økonomiske realiteter og ikke ut fra partenes betegnelser.
- (64) Stortingets uttalelser kan ikke forstås slik at det ved behandlingen av spørsmålet om å tilby Saundefaldene ny leieavtale ble forutsatt at selskapet skal eie det nye kraftverket. Her vises det blant annet til St.meld. nr. 29 (1998–1999), der det på side 71 heter at "[l]eieavtalene til vannfallrettigheter og reguleringsanlegg, og eventuelle opprustningsprosjekter og tilleggsutbygginger, må konsesjonsbehandles på vanlig måte". Det samme er gjentatt i St.prp. nr. 52 (1998–1999) punkt 2.3. Stortinget synes her snarere å mene at såvel vannfall mv. som tilleggsutbygginger skal være gjenstand for *leie*.
- (65) Det har heller ikke betydning at Saundefaldene for så vidt gjelder Sauda IV, som selskapet også forestod utbyggingen av, har akseptert å bli ansett som skattemessig eier. For Sauda IV var løpetiden om lag 43 år, samtidig som anleggets neddiskonterte restverdi var neglisjerbar etter så lang tid. Et slikt langvarig leieforhold oppfyller i likhet med situasjonen i Rt-2009-441 (Nordkraft), kravene til skattemessig eierskap.

- (66) Det skattemessige eierskapet til Sønnå Høy må med utgangspunkt i at vi står overfor en avtale som reelt sett er en leieavtale, avgjøres på samme måte som der leietakeren foretar en påkostning på det leide. Ved denne bedømmelsen er Rt-2005-394 (Gloppen) ikke relevant. Spørsmålet er derimot løst i Rt-1986-97 (Eikfinans). Utleier ble der ansett som eier av de påkostninger leietaker foretok på utleieobjektet straks arbeidene kunne anses sikret for utleieren. Realitetsprinsippet som ligger til grunn for Høyesteretts bedømmelse i Eikfinans-dommen, har vært opprettholdt i senere ligningspraksis og må nødvendigvis få tilsvarende anvendelse i foreliggende sak. De påkostninger som Saundefaldene har foretatt gjennom nyutbyggingen av Sønnå Høy, er påkostninger på et leieobjekt som tilhører Statkraft. Disse påkostningene er derfor Statkrafts skattemessige eiendom fra det tidspunkt påkostningen ble foretatt. Det er følgelig Statkraft som skal svare grunnrenteskatten av dette kraftverket.
- (67) Ankemotparten har nedlagt slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
 - 2. Aktieselskabet Saundefaldene tilkjennes sakens omkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**
- (68) *Mitt syn på saken*
- (69) Jeg er kommet til at anken fører frem.
- (70) Saken gjelder Skatteklagenemndas vedtak 24. april 2014. I vedtaket har nemnda opprettholdt Sentralskattekontorets fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget og naturressursskatten for Saundefaldene for årene 2005–2011. Ligningsvedtaket bygger på at Saundefaldene anses som skattemessig eier av Sønnå Høy. Dette er sakens tvistetema.
- (71) Skatteloven § 18-2 første ledd bestemmer at "[e]ier av kraftverk" skal svare naturressursskatt til de kommuner og fylkeskommuner som er tilordnet kraftanleggsformuen. Med "kraftverk" mener loven "selve kraftstasjonen", jf. § 18-1 andre ledd bokstav b. Skatten skal fastsettes "for hvert kraftverk" etter nærmere beregninger, jf. § 18-2 andre ledd. I § 18-3 første ledd er bestemt at "[e]ier av kraftverk" også skal svare grunnrenteskatt til staten på grunnlag av grunnrenteinntekt beregnet ved "det enkelte kraftverk".
- (72) Endelig bestemmer eiendomsskatteoven § 14 siste ledd at det skal "sendast skattesetel til eigaren (skattytaren)" for utskrevet eiendomsskatt.
- (73) Det skattemessige eierbegrep skal etter Rt-2009-441 avsnitt 23 (Nordkraft) være det samme for de ulike skatteartene grunnrenteskatt, naturressursskatt og skatt på alminnelig inntekt. Begrepet må også ha samme innhold for eiendomsskatt, jf. Ot.prp. nr. 22 (1996–1997) side 13 og NOU 1996: 20 side 130 som begge utpeker "eier" som den eiendomsskattepliktige. Det er enighet mellom partene om dette.
- (74) Prosedyrene for Høyesterett har særlig vært konsentrert om eierskap til kraftverk som grunnlag for plikten til å svare grunnrenteskatt. Som det fremgår av Rt-2005-394 (Gloppen) avsnitt 37, er "[g]runnrenteskatten ... en skatt som tar sikte på å treffe avkastning av vannkraftverk utover normalavkastningen av investert kapital, såkalt

'superprofitt'. Dette er videreført i Prop. 1 LS (2010–2011) side 82 der objektet for grunnrenteskatten i kraftverkbeskatningen er beskrevet slik:

"Produksjon av vannkraft gir potensielt en særskilt høy avkastning (grunnrente). Dette skyldes at produksjon av vannkraft er basert på utnytting av en knapp naturressurs."

- (75) Jeg går nå over til de rettslige utgangspunktene for å avgjøre hvem som er skattemessig eier av kraftverk. Dette spørsmålet må vurderes etter alminnelige skatterettslige prinsipper med utgangspunkt i de privatrettslige forhold, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) side 60.
- (76) Hva som i skatteloven § 18-2 og § 18-3 nærmere er ment med å være "eier" av kraftverk, må på vanlig måte avgjøres med utgangspunkt i at "slike ord og uttrykk skal gis samme innhold i skatterettslige sammenhenger som de har i privatretten", jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave side 51.
- (77) Det er her grunn til å minne om viktigheten av at omverdenen kan bygge på at ordlyden i en avtale gir uttrykk for de reelle rettsforhold som skal legges til grunn ved rettsanvendelsen, slik Sauda kommune særlig har fremhevet. I Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) Skattlegging av kraftforetak side 51 fremheves også behovet for forutberegnelighet i regelanvendelsen:

"Departementet vil understreke at et sentralt siktemål må være å redusere antall rettsvister. Etter departementets oppfatning bør derfor reglene virke objektivt og være relativt enkle å praktisere. Ved siden av å redusere antall rettsvister er det en målsetting at de nye reglene skal gjøre beskatningen mer forutsigbar for såvel skattyter som skattekreditor, og redusere belastningen på ligningsadministrasjon og rettsapparat."

- (78) Behovet for å kunne knytte lovbestemte rettsvirkninger direkte til begrepsbruken i et avtaleverk, føyer seg inn i dette. Man må ta dette med seg ved bedømmelsen av den privatrettslige realiteten bak begrepsbruken. I den forbindelse vises til HR-2017-350-A avsnitt 38 (Rauma Energi) der førstvoterende uttaler:

"Det er den privatrettslige realiteten mellom partene som er avgjørende, jf. *Telecomputing* avsnitt 43. Vurderingen skal foretas på grunnlag av rettsforholdets karakter ved etableringen, jf. Rt-1998-383 på side 392."

- (79) De betegnelser partene har benyttet, er altså ikke uten videre avgjørende. Men det må for den privatrettslige klassifikasjonen like fullt være av betydning at to profesjonelle parter i avtalen seg i mellom betegner den ene som *eier*. Jeg viser i denne forbindelse også til Zimmer, Tidsskrift for skatt og avgift, 2012 side 186 flg. hvor det heter:

"Rettsanvendelse i skatteretten går, som på andre rettsområder, ut på å anvende rettsregler på fakta. Et karakteristisk (men ikke enestående) trekk ved mange skatteregler er at de knytter an til rettsforhold fra andre rettsområder, først og fremst privatretten: Skatteregler knytter rettsvirkninger til at det foreligger aksjeselskap, ekteskap, sameie, gave, fusjon, salg, aksjer, lån, leie osv. Ofte er det derfor en viktig del av rettsanvendelsen i skatteretten å fastlegge hva slags (privatrettslig) rettsforhold man har for seg, og så legge det til grunn ved anvendelse av skatteregelen."

- (80) Denne tilnærmingen er jeg enig i.

- (81) Utgangspunktet om at den privatrettslige eieren også må anses som den skattemessige eieren, er imidlertid ikke absolutt.
- (82) I Ot.prp. nr. 22 (1996–1997) om oppfølging av nye regler om kraftverksbeskatning uttaler Finansdepartementet blant annet følgende 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."

- (83) 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 for 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."

- (84) I Rt-2009-441 (Nordkraft) uttales det i avsnitt 26 at skattemessig eierskap i kraftverk eller i rettigheter i kraftverk først og fremst må vurderes i forhold til de spesielle beskatningsreglene som gjelder på dette området, og til de hensyn og grundige politiske overveielser som ligger bak dem.
- (85) Under henvisning til de uttalelsene som jeg nå har referert fra Ot.prp. nr. 22 (1996–1997), kom Høyesterett i Rt-2005-394 (Gloppen) til at leietakeren, og ikke den formelle privatrettslige eier, skulle anses som skattemessig eier av et kraftverk under en 20-årig leieavtale. Førstvoterende oppstiller følgende vurderingsnorm i avsnitt 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."

(86) Jeg leser Rt-2009-441 (Nordkraft) slik at det er denne normen som er lagt til grunn også i den dommen.

(87) Jeg går etter denne generelle redegjørelsen over til å bedømme hvordan Leieavtalen er å forstå når det i § 4 nr. 2 andre ledd heter at Saudefaldene, dersom selskapet benytter utbyggingsretten, skal "eie og disponere nyutbyggingene".

(88) Slik avtalen er formulert, gis nybygg – som er noe Saudefaldene skal *eie* – en annen rettslig status enn Sauda I-IV – som er noe Saudefaldene skal *leie*. Saudefaldene anfører imidlertid at avtalen, som er betegnet som en leieavtale, ikke kan tas på ordet, men må forstås slik at det også for nybyggene gjelder et leieforhold.

(89) Ved avgjørelsen av om Saudefaldene kan anses som den privatrettslige eier av Sønnå Høy, tar jeg utgangspunkt i Leieavtalens § 1 nr. 2 hvor det er vist til de sentrale stortingsdokumentene som lå til grunn for Stortingets beslutning om å gi selskapet et tilbud om en ny leieavtale. I en hale til disse henvisningene heter det:

"De forutsetninger og vilkår som fremgår av stortingsvedtakene med tilhørende dokumenter gjelder for nærværende kontrakt i tillegg til bestemmelsene nedenfor ..."

(90) Jeg ser først på hvilke forutsetninger og vilkår som lå til grunn for de aktuelle stortingsvedtakene, og som etter § 1 nr. 2 er gjort til en del av avtalen mellom partene.

(91) Før jeg går nærmere inn på dette, minner jeg om at Saudefaldene etter Hjemfallsavtalen som ble inngått i 1966, skulle bygge og være eier av Sauda IV frem til utløpet av avtaletiden 31. desember 2009, jf. avtalen punkt 7 andre ledd; altså i 43 år. Riktignok er ikke uttrykket "eier" benyttet om Saudefaldene i selve avtaleteksten, men dette er forutsatt i departements merknader til avtalen, jf. St.prp. 90 (1965–1966) side 10. Der heter det:

"Kraftstasjonen Sauda IV blir selskapets eiendom frem til 2009, og tilfaller da staten ..."

(92) Dessuten peker jeg på at *hjemfall* innebærer at den fulle eiendomsrett tilfaller den berettigete uten vederlag. Dette fremgår uttrykkelig av 1914-konsesjonens punkt 21. Hjemfall uttrykker altså eiendomsrettens *overgang*.

(93) Også St.meld. nr. 29 (1998–1999) Om energipolitikken bygger på den forståelsen av eierforholdene i Saudavassdraget som jeg nå har gjort rede for. I et avsnitt på side 67 om "[e]nkelte trekk ved industrikontraktene til Statkraft SF" heter det:

"Enkelte tilleggsutbygginger som er foretatt etter at avtalene om foregrepet hjemfall ble inngått, eies fremdeles av industrien."

(94) Dette er videreført i St.prp. nr. 52 (1998–1999) Om Statkrafts industrikontrakter og leieavtaler punkt 2.3 som jeg tidligere har sitert fra, og som Leieavtalen viser til. Dokumentet inneholder departementets fremlegg til Stortinget om et tilbud til blant annet

Saudefaldene om en ny leieavtale. Som tidligere nevnt, heter det også der at Sauda IV og Tyssø II i Tyssøvassdraget er tilleggsutbygginger "som industrien selv eier".

- (95) Den gjennomgangen jeg nå har foretatt av eiendomsretten til nyutbygginger etter Hjemfallsavtalen – som for øvrig benevner seg som en avtale om overdragelse og *utleie* av kraftanlegg – viser klart at vi innenfor rammen av en *leieavtale* står overfor en *todelt kontrakt*, rettet mot henholdsvis utleide kraftanlegg og eide kraftverk. Dette danner en viktig bakgrunn for hvordan forslaget til Leieavtalen med Saudefaldene som Stortinget tok stilling til, skal forstås på det samme punktet.
- (96) Departementet omtaler i proposisjonens punkt 2.3 industriens "førsterett til videre utbygging i vassdragene". Videre omtales Statkrafts refusjon av "et beløp tilsvarende skattemessig bokført verdi på utløpstidspunktet per 1. januar 2031 knyttet til investeringer i utbygging". Førsteretten er gjentatt i et senere fremlegg i St.prp. nr. 78 (1999–2000) side 6. Leieavtalen § 1 viser til begge proposisjonene. Selv om ingen av dem direkte angir industrien som "eier" av nyutbyggingene i kontraktstiden, bygger stortingsdokumentene på en forutsetning om en todelt kontrakt der Saudefaldene etter Leieavtalen skal være eier av nyutbyggingene i kontraktstiden, slik Hjemfallsavtalen også har forutsatt for Sauda IV.
- (97) Etter dette er jeg ikke enig med Saudefaldene i at Stortinget har forutsatt at også tilleggsutbyggingene er leieobjekter. Som tidligere nevnt, har selskapet her vist til uttalelsen i blant annet St.meld. nr. 29 (1998–1999) side 71 om at "[I]eieavtalene til vannfallrettigheter og reguleringsanlegg, og eventuelle opprustningsprosjekter og tilleggsutbygginger, må konsesjonsbehandles på vanlig måte". Etter mitt syn er det ikke språklig dekning for å hevde at man med dette har ment at nyutbyggingene skulle være leieobjekter på linje med det øvrige som skulle leies. Formuleringen gjelder kun *konsesjonsforutsetningen* for de nærmere angitte leieavtalene og for tilleggsutbyggingene. Den forståelsen selskapet gjør gjeldende, er dessuten ikke forenlig med de øvrige tolkningsmomentene som jeg tidligere har redegjort for.
- (98) Jeg har nå klargjort hva jeg mener har vært Stortingets forutsetninger for den nye avtalen, og går så over til å se på hva Leieavtalen selv bestemmer om eierskapet.
- (99) Formuleringen i § 4 nr. 2 andre ledd om at Saudefaldene skal "eie og disponere nyutbyggingene" avklarer språklig sett eiendomsretten til Sønnå Høy på en entydig måte. Selskapet er eier og ikke leietaker av kraftverket. Bruken av eierbegrepet faller dessuten naturlig inn i Stortingets forutsetninger for avtalen.
- (100) Begrepsbruken samsvarer også med det som har vært partenes oppfatning av rettsforholdene i prosjektet. I Saudefaldenes brev til Statkraft 23. desember 1999 – som er forut for avtaleinngåelsen – reises spørsmål om hvordan eierforholdene til småkraftverket Svartkulp skulle organiseres. Selv om Svartkulp ikke er en del av foreliggende sak, gir brevet uttrykk for hvordan forutsetningene for Saudaprojektet ble forstått. Blant annet heter det:

"Slik Elkem Saudefaldene vurderer det, vil det være naturlig og hensiktsmessig at Elkem Saudefaldene foretar investeringen, og at dette behandles i forhold til St prp nr. 52 på linje med Saudaprojektet. Det betyr at kraftverket eies av Elkem Saudefaldene, og at Elkem ved tilbakelevering av anlegget i 2030 får refundert skattemessig restverdi forutsatt maksimal skattemessig avskrivning."

- (101) På denne bakgrunn er jeg ikke enig med Saundefaldene i at eierbegrepet er kommet inn i Leieavtalen på uforklarlig eller tilfeldig vis. Ut fra den dokumentasjonen som er fremlagt, kom begrepet inn i et utkast datert 19. mai 2000. Det er naturlig å se dette i sammenheng med at selskapet kort tid forut, i et notat 11. mai 2000 fra Elkems forhandlingsleder Johan Chr. Hovland la til grunn at "[v]ed en nyutbygging vil Elkem stå som eier av de nye anleggene".
- (102) Jeg finner det etter dette lite tvilsomt at den posisjon partene her har avtalt om Saundefaldenes nyutbygginger, er en *eiers* posisjon.
- (103) Hvorvidt det samme skal gjelde for det *skattemessige* eierskapet, er et annet spørsmål som jeg nå går over til.
- (104) Utgangspunktet i skatteretten er som tidligere nevnt, at den privatrettslige reguleringen mellom partene er avgjørende for klassifiseringen, jf. HR-2017-350-A (Rauma Energi) avsnitt 38. Like fullt følger det av Rt-2005-394 (Gloppen) avsnitt 43, som jeg også har nevnt, at spørsmålet om det skattemessige eierskap er overtatt av en annen enn den privatrettslige eieren, vil bero på en bred helhetsvurdering. Dommen gir særlig anvisning på en bedømmelse av hvilke eierbeføyelser som i tilfelle er overtatt, hvordan ansvar og risiko er fordelt mellom partene, og hvilken varighet sett i sammenheng med restverdi på utløpstidspunktet det er tale om.
- (105) Disse vurderingsmomentene er riktignok utviklet i en sak der spørsmålet var om en *leietaker* ut fra den privatrettslige og økonomiske realitet også kunne anses som skattemessig eier og derfor grunnrenteskattepliktig. Partshjelperen Statkraft har pekt på at det kan være utfordrende å anvende disse momentene tilsvarende på spørsmålet om en *privatrettslig eier* skattemessig må bedømmes som en leietaker. Jeg utelukker ikke at det ikke alltid vil være full symmetri her. Men som staten og Statkraft har argumentert for, mener jeg momentene så langt de rekker i foreliggende sak, bekrefter at Saundefaldene også er skattemessig eier av Sønnå Høy.
- (106) Først og fremst viser jeg til at selskapet i den perioden avtalen løper, er den som skal "foreta utbyggingen" og dermed også finansieringen av kraftverket. Videre skal selskapet etter § 4 nr. 2 tredje ledd "holde de nye anleggene tilstrekkelig forsikret", hvilket betyr at selskapet har risikoen for tilfeldige hendelser i avtaleperioden. Dernest skal nyutbyggingene etter § 4 nr. 2 femte ledd "overdras" til Statkraft ved kontraktstidens utløp "mot at Statkraft refunderer Saundefaldene" et beløp tilsvarende skattemessig bokført verdi per 1. januar 2031.
- (107) Det er også selskapet som utøver eierbeføyelsene innenfor de rammer den offentlige tillatelsen setter. Riktignok bestemmer Leieavtalen § 12 tredje ledd at Saundefaldenes anvendelse av leievolumet er underlagt "bestemmelsene i kap. 3 'Anvendelsesbegrensninger' i St.prp. nr. 52 (1998–1999)". Der gis det anvisning på visse lokale bindinger av produksjonsvolumet, fortrinnsvis til anvendelse i egen industri. Muligheten for omdisponeringer holdes imidlertid åpen. Men det sentrale må være at det her er tale om begrensninger som følger av myndighetsbestemte vilkår. Følgelig er det ikke tale om begrensninger som gir Statkraft en eiers kontroll over kraftverket.
- (108) Avtalen inneholder detaljerte regler om godtgjørelse av Saundefaldenes kostnader til drift, vedlikehold, rehabiliteringer og utskiftinger på de *bortleide* anleggene, jf. § 9 nr. 1 siste

ledd, jf. § 9 nr. 2 og 3. Det er ikke gitt noen tilsvarende bestemmelse for Sønnå Høy. Bestemmelsen i § 9 nr. 3 andre ledd om dekning av større kostnader til utskifting og fornyelser, bestemmer riktignok:

"Godtgjørelse i henhold til tabellen omtalt i foregående ledd skal betales til Saudefaldene i resten av leieperioden selv om nyutbyggingen (jf. § 4) gjennomføres."

(109) I bestemmelsen som det vises til, heter det:

"For større utskiftninger, fornyelser og oppgraderinger skal Statkraft for perioden 1. januar 2011 til 31. desember 2030 hvert år betale til Saudefaldene 1/5 av de beløp for vedkommende femårsperiode som fremgår av nederste linje i vedlegg 2B (dvs. korrigerede kostnader i perioden etter justering til 1999-verdier)."

- (110) Statkrafts refusjonsplikter med hensyn til eksisterende anlegg, skal – slik jeg forstår avtalen – etter dette fortsatt gjelde innenfor de angitte rammer, selv om anleggene erstattes av nyutbygging. Denne forståelsen samsvarer med det som ble særskilt antydnet under kontraktsforhandlingene. Statkraft gav i henhold til et møtereferat 16. august 2000 da uttrykk for at man kan "være villig til å akseptere at driftsrefusjonen holdes konstant også dersom nyutbyggingen gjennomføres". Det er imidlertid vanskelig å se dette som noe annet enn en tilskuddsordning der godtgjørelsen til Saudefaldene ikke skal påvirkes av at selskapet bygger nye kraftverk. Det er altså ikke tale om en ordning der kostnadsansvaret for drift og vedlikehold av nyutbyggingene fullt og helt skal ende hos Statkraft. Jeg kan ikke se at det er fremkommet noe under prosedyren for Høyesterett som endrer en slik avtaleforståelse. Jeg nevner for eksempel at det av avtalen § 9 nr. 2 første ledd bokstav h motsetningsvis følger at forsikringskostnadene for eide anlegg ligger hos Saudefaldene.
- (111) Heller ikke tidsbegrensningen på 23 år og kraftverkets betydelige restverdi på utløpstidspunktet tilsier at Statkraft må anses som skattemessig eier. I Gloppendommen var kortere leietid – 20 år – i kombinasjon med at eiendommen på utløpstidspunktet hadde betydelig restverdi, ikke til hinder for at leietaker måtte anses som skattemessig eier i kontraktstiden. I motsetning til hva som var situasjonen i Gloppendommen og likeledes for Sauda IV, skal det betales vederlag ved overdragelsen av Sønnå Høy til Statkraft. Dette bekrefter ytterligere at Saudefaldene også skatterettslig er reell eier av kraftverket.
- (112) Med utgangspunkt i Saudefaldenes privatrettslige eierskap til Sønnå Høy i Leieavtalens løpetid og de momenter som følger av Gloppendommen, er jeg etter dette kommet til at selskapet også er den skattemessige eier av kraftverket.
- (113) På bakgrunn av Saudefaldenes prosedyre er det naturlig å kommentere selskapets anførsler om at tvistetemaet i saken skal løses etter Rt-1986-97 (Eikfinans), og at den skattemessige eier av Sønnå Høy dermed er Statkraft. Grunnstammen i denne anførselen er at Leieavtalen utgjør et samlet utleieobjekt, og at Sønnå Høy skal bedømmes som en påkostning på dette objektet.
- (114) Som det vil ha fremgått, er imidlertid min oppfatning at Leieavtalen er en todelt kontrakt om dels utleie og dels eie. Vi står altså ikke overfor en avtale som samlet sett må behandles som et leieforhold. En grunnleggende forutsetning for å kunne se nyutbyggingen som en påkostning på et leieobjekt er derfor ikke oppfylt. En slik

tilnærming vil også være i strid med kraftbeskatningsreglene som fastsetter at skatten skal fastsettes for hvert kraftverk. Følgelig er det ikke aktuelt å løse spørsmålet om skattemessig eierskap på grunnlag av Eikfinansdommen.

- (115) Jeg nevner likevel at jeg finner det kunstig å likestille det avtalen angir som en "nyutbygging" av kraftverk med "påkostninger som leietageren har gjort på leieobjektet i leietiden" i Eikfinansdommens forstand. Med mitt utgangspunkt er det ikke nødvendig å gå nærmere inn på dette.
- (116) På bakgrunn av Saudefaldenes prosedyre er det også naturlig å kommentere selskapets omfattende økonomiske anførsler. Slik jeg forstår dem, er de ment å vise at man i et skattemessig perspektiv ikke kan ta avtalen om å "eie" nyutbyggingene på ordet.
- (117) Det er for det første anført at kontrakten må ses som en helhet, og at nybyggingen må bedømmes som en integrert del av avtalen. Saudefaldene har i denne forbindelse gjort gjeldende at selskapet reelt betaler leie med utgangspunkt i hele det produserte kraftvolumet på 1 850 GWh, og ikke bare for 1 026 GWh, som angitt i kontrakten § 5. Dette forklares med at selskapet i tillegg til kontantleien også betaler naturalleie. Naturalleien består i at selskapet bærer finansieringen av kraftverket i leietiden, og ved at Statkraft ved hjemfallet overtar kraftverket til underpris. Jeg har forstått selskapet slik at summen av kontantleie og naturalleie gjør den samlede leie markedsmessig.
- (118) Denne anførselen kan ikke føre fram. Som jeg tidligere har påvist, er avtalens oppbygging i en leiedel og en del som utbygger skal eie, i tråd med hvordan denne type kontrakter har vært utformet tidligere. Ordningen danner mønster ikke bare for Saudefaldene, men også for lignende kontrakter i andre vassdrag. Videre har jeg påvist at rettsforholdet vedrørende Sønnå Høy klart adskiller seg fra det som gjelder for Sauda I-IV. Partenes forutsetning om at Saudefallene skulle stå som eier av Sønnå Høy, må derfor legges til grunn også skatterettslig.
- (119) Dernest er det argumentert med at plikten til å betale grunnrenteskatt må ligge hos den som høster grunnrenten, og at det til syvende og sist må være Statkraft, siden det er dette selskapet som eier vannfallene.
- (120) Selskapet har på dette punktet vist til en betenkning utarbeidet av professor Nils-Henrik M. von der Fehr. Han konkluderer med at

"leieavtalen mellom Statkraft og Saudefaldene er markedsmessig, og at eventuell grunnrente derfor ikke kan tilfalle Saudefaldene, men må tilfalle Statkraft. Den økonomiske analysen av avtalen underbygger konklusjonen om at eventuell grunnrente ikke ville tilfalle Saudefaldene."

- (121) Lovgiver har i skatteloven § 18-3 bestemt at grunnrenten i vannkraftsektoren skal beskattes hos "[e]ier av kraftverk" – altså hos den som *eier produksjonsleddet*, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) side 111–112 og 117. En økonomisk analyse av hvem som i det konkrete tilfellet oppebærer grunnrenten, kan da ikke være avgjørende for hvem som er skattemessig eier og dermed skattepliktig for renten. Dette er kommet klart til uttrykk i blant annet Prop. 1 LS (2010–2011) der det på side 199 heter:

"Grunnrenteskatten for kraftverk sikrer at en del av den ekstraordinære avkastningen i vannkraftsektoren tilfaller fellesskapet. Skatten er i all hovedsak uavhengig av hvem

som opptjener grunnrenten, hvordan skattyter velger å organisere virksomheten, og påvirker ikke investeringene i sektoren."

- (122) Domstolene kan med grunnlag i økonomisk analyse ikke overprøve lovgivers klare bestemmelse om hvem som skal være skattesubjekt.
- (123) Anken har etter dette ført frem. Lovens utgangspunkt er da at kostnader skal tilkjennes for samtlige instanser, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Jeg kan ikke se at noen av unntaksbestemmelsene kommer til anvendelse.
- (124) For tingretten krevde staten erstattet utgifter med 290 691,50 kroner. For lagmannsretten og Høyesterett er krevd henholdsvis 278 723 kroner og 271 669 kroner. I tillegg er krevd gebyr for Høyesterett med 30 750 kroner. Jeg legger oppgavene til grunn. Det samlede kostnadskravet utgjør ved avrundning til nærmeste hele krone 871 834 kroner.
- (125) I tillegg kommer kostnader til partshjelperen Statkraft Energi AS. Selskapet har for alle instanser krevd erstattet til sammen 2 288 596 kroner. Jeg legger oppgaven til grunn.
- (126) I tillegg kommer også kostnader til partshjelperen Sauda kommune som har krevd erstattet 124 225 kroner. Jeg legger oppgaven til grunn.
- (127) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
 2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Aktieselskabet Saundefaldene til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 871 834 – åttehundreogsyttientusenåttehundreogtrettifire – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
 3. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Aktieselskabet Saundefaldene til Statkraft Energi AS 2 288 596 – tomillionertohundreogåttiåttetusenfemhundreognittiseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
 4. I sakskostnader for Høyesterett betaler Aktieselskabet Saundefaldene til Sauda kommune 124 225 – etthundreogtjuefiretusentohundreogtjuefem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (128) Dommer **Bull:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (129) Kst. dommer **Kaasen:** Likeså.
- (130) Dommer **Arntzen:** Likeså.
- (131) Dommer **Tønder:** Likeså.

(132) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Aktieselskabet Saundefaldene til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 871 834 – åttehundreogsyttientusenåttehundreogtrettifire – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
3. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Aktieselskabet Saundefaldene til Statkraft Energi AS 2 288 596 – tomillionertohundreogåttiåttetusenfemhundreognittiseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
4. I sakskostnader for Høyesterett betaler Aktieselskabet Saundefaldene til Sauda kommune 124 225 – etthundreogtjuefiretusentohundreogtjuefem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: