



# NORGES HØYESTERETT

## DOM

avsagt 22. oktober 2020 av Høyesterett i avdeling med

dommer Bergljot Webster  
dommer Ragnhild Noer  
dommer Henrik Bull  
dommer Espen Bergh  
dommer Kine Steinsvik

**HR-2020-2018-A, (sak nr. 20-011264SIV-HRET)**  
Anke over Borgarting lagmannsretts dom 6. november 2019

Lyse Produksjon AS	(advokat Finn Backer-Grøndahl)
Energi Norge (partshjelper)	(advokat Bendik Christoffersen)
mot	
Staten v/Skatteetaten	(Regjeringsadvokaten v/advokat Nils Sture Nilsson)
Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (partshjelper)	(advokat Caroline Lund)

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

(1) Dommer **Bull:**

**Sakens spørsmål og bakgrunn**

- (2) Saken gjelder gyldigheten av et vedtak av Sentralskattekontoret for storbedrifter hvor kostnader til forsterkning av et damanlegg ble ansett som aktiveringspliktige påkostninger. Spørsmålet er om kostnadene i stedet skal gi direkte fradragsrett som utgifter til vedlikehold.
- (3) Svartevassdammen er et flerårsmagasin for fire kraftverk og ligger på grensen mellom Sirdal kommune i Agder og Sandnes kommune i Rogaland. Demningen, som er en fyllingsdemning med morenekjerne, stod ferdig i 1976 og var da 129 meter høy. Med hensyn til sikkerhet og teknologiske løsninger ble den regnet som et mønster for moderne fyllingsdammer.
- (4) I 2010 kom det ny forskrift om damsikkerhet. Denne forskriften ble også gjort gjeldende for eksisterende damanlegg. Svartevassdammen regnes etter forskriften til «konsekvensklasse 4», som er klassen for de dammene der brudd, svikt eller feilkonstruksjon kan ha de største konsekvensene for mennesker, miljø og eiendom.
- (5) Kravene til damanlegg i konsekvensklasse 4 innebar at demningen i Svartevassdammen måtte forsterkes. Et forslag til tiltak fra eierselskapet, Sira-Kvina Kraftselskap DA, ble godkjent av Norges vassdrags- elektrisitetsvesen i 2011. Arbeidene ble utført mellom 2011 og 2014.
- (6) For det første ble damkronen, som strekker seg fra 5 meter under høyeste regulerte vannstand til toppen av demningen, forhøyd med 2 meter, til 131 meter. Damkronen har i tillegg fått to lags ytre dekning – plastring – med store steiner plassert på en bestemt måte, gjerne omtalt som kronevern eller bombekappe. Bredden på damkronen, som tidligere varierte mellom 5,5 meter og 7,2 meter, er nå 6,5 meter.
- (7) For det andre ble helningen på skråningen nedstrøms – demningens «utside» – endret fra 1:1,35 til 1:1,50. Det vil si at skråningen er blitt noe mindre bratt, og at demningen er blitt påbygget slik at den nederst er 19 meter bredere. Videre fikk skråningen nedstrøms ny plastring med store steiner.
- (8) For å redusere påbygningen nedstrøms ble for det tredje helningen på skråningen oppstrøms – mot vannet – økt fra 1:1,6 til 1:1,5 fra et visst nivå og opp til damkronen. For å få til dette måtte man fjerne eksisterende plastring, legge fyllmasser på ny og etablere ny plastring.
- (9) For det fjerde ble damkjernen noe hevet. Dette skyldtes at demningen hadde fått en setning på venstre side som det måtte gjøres noe med i løpet av perioden 2010–2020 uavhengig av de nye kravene til damsikkerhet.
- (10) Til sammen har arbeidene omfattet innfylling av cirka 430 000 kubikkmeter tilleggsmasse. Demningens totalvolum etter arbeidene er rundt 5,1 millioner kubikkmeter.

- (11) Den ankende part, Lyse Produksjon AS, er deltaker i eierselskapet Sira-Kvina Kraftselskap DA med en eierandel på 41,1 prosent. Ifølge skatteloven § 10-40 annet ledd er deltakerne i ansvarlige selskaper som driver produksjon av vannkraft, gjenstand for bruttoligning.
- (12) Lyse Produksjon krevde i selvangivelsene for 2012, 2013 og 2014 fradrag for sin andel av kostnadene ved arbeidene som var utført, i alt 44 773 944 kroner. Dette ble i første omgang godtatt, men i brev 18. november 2014 sendte Sentralskattekontoret for storbedrifter endringsvarsel til Lyse Produksjon. Sentralskattekontoret var av den oppfatning at utgiftene til de utførte arbeidene skulle aktiveres og avskrives. Det betyr at utgiftene ikke kommer direkte til fradrag i de inntektsårene de er pådratt, men at fradrag først kan oppnås gjennom avskrivning med 1,5 prosent årlig over 67 år, jf. skatteloven § 18-6 fjerde ledd.
- (13) I endelig vedtak 21. juni 2017 om endring av ligningene for årene 2012, 2013 og 2014 godtok Sentralskattekontoret at kostnadene ved heving av damkjernen, anslått til 1 644 000 kroner, var utgifter til vedlikehold og dermed direkte fradragsberettigede. Kostnadene for øvrig, 43 129 944 kroner, ble ansett som påkostningsutgifter som skulle aktiveres og avskrives.
- (14) Lyse Produksjon fastholdt at hele beløpet på 44 773 944 kroner var direkte fradragsberettiget som vedlikeholdsutgifter og anla søksmål for å få kjent vedtaket 21. juni 2017 ugyldig. Energi Norge, som er en interesse- og arbeidsgiverorganisasjon for bedrifter som produserer, transporterer og selger kraft og varme, erklærte partshjelp. Oslo tingrett avsa 13. juni 2018 dom med slik domsslutning:
- «1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter blir frifunnen.
  2. Lyse Produksjon AS og Energi Norge skal betale staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 174 000 – eithundreogsyttifiretusen – kroner i sakskostnader innan 2 – to – uker frå forkynning av dommen her.»
- (15) Lyse Produksjon anket dommen, fortsatt med Energi Norge som partshjelper. Borgarting lagmannsrett avsa 6. november 2019 dom med slik domsslutning:
- «1. Anken forkastes.
  2. Lyse Produksjon AS og Energi Norge dømmes i fellesskap til å betale til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 87 000 – åttisyvtusen – kroner i sakskostnader innen 2 – to – uker regnet fra forkynning av dommen.»
- (16) Lyse Produksjon har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Energi Norge har erklært partshjelp også for Høyesterett. Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar har erklært partshjelp til fordel for ankemotparten, staten ved Skatteetaten.

### **Partenes syn på saken**

- (17) Den ankende part – *Lyse Produksjon AS* – har i korte trekk anført:

- (18) De samlede utgiftene til forsterkning av damanlegget er kostnader til vedlikehold som gir rett til direkte fradrag.
- (19) Det avgjørende for om vi i dette tilfellet står overfor en kostnad til vedlikehold som gir direkte fradragrett etter skatteloven § 6-1 og § 6-11, eller en påkostning som skal aktiveres og deretter avskrives etter skatteloven § 18-6, er kravet i § 6-1 om at en «kostnad» må være «pådratt». Det må ha skjedd en reduksjon i skattyterens formuesstilling – det såkalte oppofrelsesvilkåret. Spørsmålet blir om kostnaden med tilstrekkelig grad av sikkerhet har betydning for verdiskapningen i senere år enn betalingsåret, eller om den knytter seg til tidligere år.
- (20) Tradisjonelt legger man stor vekt på fysisk-tekniske og funksjonelle kriterier for å avgjøre om man står overfor gjenoppretting av tidligere års verdifall – altså vedlikehold som gir direkte fradragrett – eller arbeider som mer har preg av investering og nyanskaffelse, med andre ord påkostninger som skal aktiveres og avskrives. Men også økonomiske forhold har betydning og får en særlig vekt når tiltakene ikke er iverksatt på skattyters eget initiativ, men skyldes et offentlig pålegg. Når tiltakene skyldes pålegg fra myndighetene, gjelder ikke samme formodning om at de har betydning for fremtidig verdiskapning, som når skattyter selv tar initiativ til arbeidene.
- (21) I dette tilfellet har tiltakene medført enkelte fysiske endringer, men de er ikke store, relativt sett. De har gitt en noe bedre sikkerhet ved helt eksepsjonelle og usannsynlige hendelser, men damanlegget var allerede svært sikkert, og eieren har ikke selv sett noe behov for denne forbedringen. Uansett har arbeidene bare medført at et anlegg som tilfredsstilte de strengeste sikkerhetskrav da det ble bygget, nå tilfredsstiller dagens tilsvarende krav. Det er akseptert at en oppgradering til den standard som i dag tilsvarende standarden på anskaffelsestidspunktet, er vedlikehold.
- (22) Rent funksjonelt – og ikke minst økonomisk – har tiltakene ikke hatt noen innvirkning på kraftproduksjonen, og dermed heller ikke på skattyters inntekt. Damanlegget har med andre ord ikke fått noen økt fremtidsverdi for skattyter. Dette taler klart for at tiltakene er vedlikehold som kan utgiftsføres direkte i inntektsåret de pådras.
- (23) Partshjelperen – *Energi Norge* – har sluttet seg til Lyse Produksjons anførsler og særlig fremhevet samfunnets interesse i dammer med stor reguleringsevne. For kraftprodusenten fører de pålagte tiltakene ikke til økte inntekter eller til reduserte kostnader, og de gir heller ikke gir damanlegget noen ny funksjonalitet.
- (24) Lyse Produksjon AS og Energi Norge har lagt ned slik felles påstand:
- «1. Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 21. juni 2017 oppheves.
  2. Lyse Produksjon AS tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.
  3. Energi Norge tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»
- (25) Ankemotparten – *staten ved Skatteetaten* – har i det vesentlige anført:

- (26) Arbeider på en gjenstand er vedlikehold som gir rett til direkte fradrag, dersom de går ut på å holde gjenstanden i samme stand som da den var ny, eventuelt på å bringe den tilbake til opprinnelig stand. Tiltaket må dekke et vedlikeholdsbehov. Utbedringer ut over dette, inkludert rene endringer, må aktiveres og avskrives. Både fysisk-tekniske, økonomiske og funksjonelle forhold er relevante ved grensedragningen, men de fysisk-tekniske forholdene er viktigst. Det er ikke avgjørende om tiltaket har ført til en verdiøkning, eller om det skyldes offentlige påbud.
- (27) Det finnes ikke noe generelt prinsipp om at oppgradering til en høyere standard enn da eiendelen var ny, skal regnes som vedlikehold så lenge oppgraderingen bare er opp til samme relative standard etter dagens målestokk. Dette godtas når deler må skiftes ut, men i dette tilfellet er det ikke tale om å skifte ut slitte deler. Ved oppgradering av dataprogrammer har man godtatt standardforbedringer i en slik grad at det i realiteten er et unntak fra hovedregelen, men det skyldes praktiske forhold knyttet til dataprogrammers egenart. Denne praksisen er irrelevant for damanlegg.
- (28) Oppgraderingen av demningen i Svartevassdammen er etter dette en påkostning som må aktiveres og avskrives. Tiltakene innebærer vesentlige fysisk-tekniske endringer. Den økte sikkerheten gir en forbedring av dammens magasinfunksjon og dermed sikrere produksjonskapasitet i årene fremover, altså en funksjonsforbedring. Dette må åpenbart ha økonomisk verdi selv om risikoen for en katastrofehendelse er svært liten, og verdiøkningen måtte være mindre enn utgiftene til oppgraderingen. Hvorvidt det har skjedd en funksjonsendring, eller om tiltakene har økonomisk verdi, er uansett ikke avgjørende i lys av de omfattende fysisk-tekniske endringene.
- (29) Staten ved Skatteetaten har nedlagt slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
  2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»
- (30) Partshjelperen – *Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar* – slutter seg til ankemotpartens anførsler og har i tillegg særlig pekt på at spørsmålet om direkte fradrag eller aktiveringsplikt og etterfølgende avskrivning har stor betydning for vertskommunenes inntekter fra kommunal eiendomsskatt. Det er viktig for vertskommunene at skatteinntektene ikke varierer for mye fra år til år. Direkte fradragsføring av utgiftene til oppgradering som følge av den nye damsikkerhetsforskriften vil føre til nettopp det.
- (31) Et nylig oppgradert damanlegg har åpenbart større verdi for en kjøper enn et damanlegg som fortsatt ikke tilfredsstiller den nye damsikkerhetsforskriften. Oppgraderingen er et vilkår for fortsatt utnyttelse av dammen til kraftproduksjon.
- (32) Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar har nedlagt slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
  2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Lyse Produksjon AS og Energi Norge en for begge og begge for en til LVK 118 000 kroner med tillegg av merverdiavgift innen 2 uker fra forkynnelse av dommen.»

## Mitt syn på saken

### Rettslig utgangspunkt

- (33) Spørsmålet er altså i hvilken grad kostnadene ved forsterkning av et damanlegg brukt i kraftproduksjon kan utgiftsføres direkte som vedlikeholdskostnader. Alternativet er at de må aktiveres og gjøres til gjenstand for avskrivning. Dette har betydning i flere relasjoner. Spørsmålet er blant annet relevant for fastsettelsen av alminnelig inntekt, der fradragsreglene i skatteloven kapittel 6 kommer direkte til anvendelse. Ved beregning av inntekten som legges til grunn for den særskilte grunnrenteskatten som kraftselskaper betaler, skal det etter skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 gjøres fradrag for driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen «herunder ... kostnader til vedlikehold». Dessuten får spørsmålet betydning for beregningen av eiendomsskatt til kommunene, jf. skatteloven § 18-5 annet og tredje ledd.
- (34) Regelen om fradrag i skatteloven § 6-1 første ledd lyder slik:
- «Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.»
- (35) Etter bestemmelsen må to vilkår være oppfylt for å oppnå fradrag: Det må for det første foreligge en *kostnad* som er *pådratt*. Dette omtales gjerne som *oppofrelsesvilkåret*. For det andre må kostnaden som er pådratt, ha tilknytning til inntekten eller en inntektsskapende aktivitet – *tilknytningsvilkåret*. Partene er enige om at tilknytningsvilkåret er oppfylt. Uenigheten gjelder oppofrelsesvilkåret.
- (36) Rent generelt innebærer oppofrelsesvilkåret at det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling, se blant annet Rt-2015-367 avsnitt 32. En ren ombytting av formuesverdier faller dermed utenfor. Grensedragningen kan i praksis by på tvil, blant annet når det gjelder vedlikehold. Zimmer, Lærebok i skatterett, 8. utgave 2018, side 195, fremhever at vedlikehold «refererer seg til» inntektsskapningen i samme eller tidligere inntektsår, typisk gjennom slitasje som har funnet sted, mens påkostninger «har verdi for inntektsskaping også i senere år». Samtidig er det klart at også vedlikehold har betydning for fremtiden – det er jo i fremtiden man vil ha nytte av vedlikeholdet.

### Nærmere om oppofrelsesvilkåret og vedlikehold

- (37) Skatteloven § 6-11 inneholder en egen regel om fradrag for vedlikeholdskostnader, der første punktum lyder slik:
- «Det gis fradrag for kostnad til vedlikehold og forsikring av hus samt lignende kostnad for skip, fiskebåt og annet driftsmiddel.»
- (38) Bestemmelsen presiserer fradragsretten etter hovedregelen i § 6-1, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 58. Det følger av bestemmelsen at kostnader som er pådratt til vedlikehold, gir rett til fradrag.
- (39) Kostnader som ikke gjelder vedlikehold, kan likevel være fradragsberettiget etter den generelle bestemmelsen i § 6-1. Når det, som i denne saken, gjelder utgifter knyttet til

fysiske arbeider utført på det aktuelle driftsmiddelet, må imidlertid vurderingen av om det foreligger en oppofrelse som gir rett til direkte fradrag, eller en påkostning som må aktiveres og avskrives, i prinsippet bli den samme enten man tar utgangspunkt i § 6-1 eller § 6-11.

- (40) HR-2016-1801-A (Norrøna) avsnitt 37 gir en grei oppsummering av hovedsynspunktet når det gjelder grensedragningen:

«Skatteloven § 6-11 bruker uttrykket ‘kostnad til vedlikehold’ for å angi gjenstanden for fradrag. Loven definerer ikke hva som menes med ‘vedlikehold’. Ut fra en alminnelig språklig forståelse er det nærliggende at det siktes til det som må til for å opprettholde eiendelens tilstand. I Ot.prp. nr.86 (1997–1998) side 60 presiseres det, i tråd med denne utlegningen av ordlyden, at retten til fradrag for vedlikehold er begrenset til kostnader som er ‘nødvendig for å holde objektet ... i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand’.»

- (41) Det ledende synspunktet er altså at vedlikeholdskostnader er kostnader som er nødvendige for å holde objektet i samme stand som da det var nytt, eventuelt for å bringe det tilbake til samme stand. Oppgraderinger ut over dette er i utgangspunktet påkostninger som må aktiveres.

- (42) Lyse Produksjon har særlig pekt på avsnitt 40 i Norrøna-dommen, der det heter:

«Det er altså et minstekrav for å kunne trekke fra kostnader til vedlikehold at det foreligger et vedlikeholdsbehov. Kostnader ‘til utbedringer ut over dette’, slik førstvoterende ordlegger seg i [Rt-1999-1303], må aktiveres som påkostninger. Det er styrende for grensedragningen her hvorvidt utbedringen refererer til inntektsskapningen i inntektsåret eller tidligere år, eller om den har mer preg av investering med sikte på å skape inntekter i fremtiden.»

- (43) Det er særlig den siste setningen, om betydningen for inntektsskapningen i fremtidige år, som selskapet har fremhevet som hovedkriteriet for grensen mellom vedlikehold og påkostning. Som nevnt er det imidlertid slik at også en ren tilbakeføring til tidligere stand i praksis utføres med tanke på fremtidig bruk av gjenstanden og kan øke fremtidige inntektsmuligheter. På den annen side kan det foreligge en påkostning selv om tiltaket ikke fører til økt avkastning av det aktuelle driftsmiddelet – det kommer jeg tilbake til. I Norrøna-dommen ble synspunktet anvendt på grensedragningen mellom påkostninger og vedlikehold som overflødiggjøres av eller inngår i mer omfattende endringsarbeider. Problemstillingen var altså en annen enn for tiltakene som er utført ved Svartevassdammen.

- (44) Det som gjerne fremheves som praktiske kriterier for grensedragningen mellom vedlikehold og påkostninger, er teknisk-fysiske, funksjonelle og økonomiske forhold. Jeg viser til Norrøna-dommen avsnitt 48. Jeg skal knytte noen kommentarer til disse kriteriene før jeg går inn på den konkrete vurderingen av tiltakene som er utført ved Svartevassdammen.

- (45) De teknisk-fysiske forholdene – i hvilken grad eiendelen er fysisk eller teknisk endret sammenlignet med opprinnelig stand – fremheves gjerne som det viktigste kriteriet. Jeg viser til Zimmer (red.), *Bedrift, selskap og skatt*, 7. utgave 2019, side 99; Folkvord med flere, *Norsk bedriftsskatterett*, 10. utgave 2018, side 158; Stoveland (red.) med flere,

Skatteloven med kommentarer, 2020, side 482 og Syversen, Skatt på petroleumsutvinning, 1991, side 483.

- (46) Endret funksjon taler normalt for at det foreligger en påkostning. Funksjonelle endringer vil nok i praksis ofte henge sammen med eventuelle fysisk-tekniske endringer. Hva som er en endret funksjon, er neppe alltid like klart, særlig der det er tale om tiltak som gjør eiendelen bedre i stand enn tidligere til å utføre de samme oppgavene. Det tilsier etter min mening at uendret funksjonalitet ikke nødvendigvis er et avgjørende kriterium.
- (47) Tilsvarende må gjelde for den innvirkning tiltakene har på inntektsmulighetene i fremtiden, altså økonomiske forhold. I Ot.prp. nr. 35 (1991–1992) side 118 heter det at det ikke er en forutsetning at den enkelte investering isolert sett må føre til økt avkastning i bedriften, for at den skal regnes som en påkostning, ikke vedlikehold. Uttalelsen gjelder en endring i skatteloven 1911 § 44 A-1 som satte stopp for en tidligere praksis som tillot direkte fradrag for miljøtiltak ut over det de vanlige fradragsreglene skulle tilsi. Uttalelsen er imidlertid relevant også for andre typer tiltak. Grunnen til at man ønsket en endring, var nemlig at praksis ble ansett å være i strid med de alminnelige retningslinjene for den skattereformen som også skatteloven 1999 er et utslag av.
- (48) Et sentralt spørsmål i saken her er om det foreligger vedlikehold når arbeidene har gitt eiendelen en høyere standard enn tidligere, så lenge standarden ikke overstiger den samme relative standard – høy, middels eller lav – som eiendelen hadde som ny. Dette spørsmålet er nok nærmest knyttet til kriteriene som gjelder fysisk-tekniske og funksjonelle endringer. Demningen i Svartevassdammen holdt høyeste standard da den var ny, og selv om den etter sikringstiltakene nå holder en enda høyere standard, er det fortsatt den høyeste standard som myndighetene krever av damanlegg.
- (49) En slik oppgradering til den relative standard som i dag tilsvare standarden som eiendelen hadde som ny, er i en viss utstrekning godtatt som vedlikehold. Av og til er det ikke til å unngå, som når en originaldel som må byttes, ikke lenger er å få, og man er henvist til å anskaffe en ny del som holder en høyere standard. Men slik oppgradering er akseptert også i en videre utstrekning. Man godtar den alminnelige standardhevingen som har skjedd for den aktuelle type materialer eller deler, jf. Stoveland (red.) med flere, Skatteloven med kommentarer, 2020, side 482. Zimmer, Lærebok i skatterett, 8.utgave 2018, side 196 nevner at moderne bygningsmetoder kan ha erstattet eldre metoder. Slik jeg forstår dette, er det imidlertid en forutsetning at det foreligger et vedlikeholdsbehov som ikke bare er et utslag av at tilsvarende standard i dag er høyere, typisk at en eldre del er slitt og uansett bør skiftes ut. Jeg viser til Skatte-ABC 2020 side 1521 punkt 5.3.
- (50) For dataprogrammer synes man å ha gått ett skritt lenger. I Finansdepartementets uttalelse 26. oktober 2011 til Skattedirektoratet, inntatt i Dommer uttalelser m.v. i skattesaker 2011, side 1487 følgende, godtas på side 1492 oppdatering av dataprogrammer i takt med den teknologiske utviklingen, typisk endringer i brukergrensesnitt og kapasitet ut fra tidsmessige krav til brukervennlighet og kompatibilitet, som vedlikehold. Men det understrekes at dette aksepteres for å ha praktikable regler på dette spesielle området, og at dette «kan innebære en noe utvidet forståelse av vedlikeholdsbegrepet». Denne liberale praksis er fortsatt forstått som et delvis unntak fra de vanlige kriteriene for hva som utgjør vedlikehold, jf. Skatte-ABC 2020 side 1523 punkt 5.7.3. Sammenholdt med sitatet fra Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) i Norrøna-dommen avsnitt 37 om hva som er vedlikehold, nemlig opprettholdelse av eller tilbakeføring til opprinnelig stand, er det et naturlig



synspunkt. Praksis når det gjelder dataprogrammer, har etter mitt syn ikke overføringsverdi til tilfeller som saken her.

- (51) I saken her er forsterkningen av demningen skjedd som følge av et myndighetspålegg. Det reiser spørsmål om man må godta forsterkningen som vedlikehold ut fra en tanke om at dreier seg om å «tilbakeføre» eiendelen til en «originaltilstand» i regulatorisk forstand. Her er vedtakelsen av skatteloven 1911 § 44 A-1, som jeg allerede har vært inn på, av interesse. I den bestemmelsen het det at «driftsmidler ervervet eller påkostet som følge av påbud om forbedringer av det indre eller ytre miljø» skulle avskrives, og altså ikke lenger kunne fradragsføres direkte. I den forbindelse uttalte departementet i Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) side 118 at «[e]t krav om aktivering og avskrivning bør gjelde selv om investeringene må foretas som følge av offentlige påbud». Slik jeg forstår denne uttalelsen, tok også den sikte på grensen mellom vedlikehold og påkostninger mer allment; den var ikke avgrenset til kostnadene ved miljøtiltak. Jeg kan i alle fall ikke se noen grunn til at det skulle gjelde noe annet for forbedring av sikkerheten på damanlegg. At en eiendel oppgraderes som følge av offentlige påbud, kan altså ikke i seg selv føre til at oppgraderingen anses som vedlikehold.
- (52) Lyse Produksjon har fremholdt at det har formodningen mot seg at tiltak som skyldes myndighetspålegg, og som ikke foretas på eiers eget initiativ, har økonomisk verdi for eieren. Det kan nok være mulig, men at tiltaket ikke har slik verdi for eieren, kan som nevnt ikke være ubetinget avgjørende for om det foreligger vedlikehold eller en påkostning.

### *Den konkrete vurderingen*

- (53) Dette bringer meg frem til den konkrete vurderingen.
- (54) Når det gjelder teknisk-fysiske endringer, viser jeg til det jeg innledningsvis har sagt om de arbeidene som ble utført på demningen. De er etter mitt syn ikke ubetydelige. Massen i dammen økt med 9,2 prosent. Demningen er blitt 19 meter bredere i bunnen, damkronen er forhøyet og til dels økt i bredde. Den såkalte bombekappen er forsterket, og nedstrøms er det også lagt på ny plastring.
- (55) Lyse Produksjon har anført at forsterkningen av damanlegget ikke har medført noen funksjonsendring eller hatt noen økonomisk betydning. Det er ikke bestridt at tiltakene er uten betydning for kraftproduksjonen under normale driftsvilkår. Imidlertid fremstår det for meg som naturlig å se et enda høyere sikkerhetsnivå som en form for funksjonsforbedring, selv om det nok er svært usannsynlig at det skulle inntreffe en hendelse der forsterkningen skulle vise seg å være avgjørende for å kunne unngå produksjonsavbrudd. Dette må vel også ha en viss økonomisk nåverdi, selv om den kanskje er marginal.
- (56) For så vidt som oppfyllelse av pålegget om forsterkning er nødvendig for lovlig å kunne fortsette driften, kan det omvendt hevdes at tiltaket har stor økonomisk verdi – den er forskjellen på fortsatt drift eller nedleggelse. Dette kan imidlertid etter mitt syn ikke være avgjørende. Man kan godt tenke seg pålagte tiltak som åpenbart er vedlikehold, men som er nødvendige for fortsatt tillatelse til drift.

- (57) Som tidligere nevnt er det de fysiske-tekniske forholdene som skal tillegges størst vekt, og de taler etter min mening for at de arbeidene som er utført på demningen, er påkostninger så langt Lyse Produksjon ikke har fått godkjent direkte fradragsrett for dem. De går – for å sitere Ot.prp. nr. 86 (1997–1998), slik det også er gjort i Norrøna-dommen avsnitt 37 – ut over det som er «nødvendig for å holde objektet ... i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand». Det vesentlige resultatet av de fysiske endringene av demningen er at den er bedre stand enn tidligere til å motstå påkjenninger som denne type demninger må kunne motstå, basert på en oppdatert vurdering av risikobildet. Dette er det mer nærliggende å se som et tiltak med sikte på fremtidig verdiskapning, og dermed som en påkostning, enn som vedlikehold, altså et tiltak som først og fremst har sammenheng med tidligere verdiskapning. At disse endringene ikke går ut over det som har vært nødvendig for å opprettholde demningens relative standard, nemlig som en demning som fortsatt oppfyller de strengeste sikkerhetskrav, kan – slik jeg tidligere har vært inne på – ikke føre til at endringene likevel må anses som vedlikehold. Det samme gjelder den omstendighet at endringene eventuelt måtte ha liten eller ingen økonomisk verdi for eieren i et nåtidsperspektiv.

### ***Sakskostnader***

- (58) Anken har med dette ikke ført frem. Staten og partshjelperen, Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar, har krevd seg tilkjent sakskostnader for Høyesterett. Etter tvisteloven § 20-1 tredje ledd gjelder sakskostnadsreglene i loven tilsvarende for partshjelpere. Jeg finner at kravene må tas til følge, jf. tvisteloven § 20-2. Det foreligger ikke tungtveiende grunner til å gjøre unntak fra hovedregelen om at den parten som har vunnet saken, har krav på full erstatning for sine sakskostnader. Staten ved Skatteetaten har fremlagt en omkostningsoppgave på 145 000 kroner og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar en oppgave på 118 000 kroner med tillegg av merverdiavgift. Jeg mener dette må betraktes som nødvendige utgifter, jf. tvisteloven § 20-5.

### ***Konklusjon***

- (59) Jeg er etter dette kommet til at anken forkastes, og at staten ved Skatteetaten samt partshjelperen, Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar, tilkjennes sakskostnader for Høyesterett
- (60) Jeg stemmer for denne

### **DOM :**

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Lyse Produksjon AS og Energi Norge én for begge og begge for én 145 000 – etthundreogførtifemtusen – kroner til staten ved Skatteetaten og 147 500 – etthundreogførtisyvtusenfemhundre – kroner til Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (61) Dommer **Steinsvik:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (62) Dommer **Bergh:** Likeså.
- (63) Dommer **Noer:** Likeså.
- (64) Dommer **Webster:** Likeså.
- (65) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

## D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Lyse Produksjon AS og Energi Norge én for begge og begge for én 145 000 – etthundreogførtifemtusen – kroner til staten ved Skatteetaten og 147 500 – etthundreogførtisyvtusenfemhundre – kroner til Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.