



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 21. desember 2023 av Høyesterett i avdeling med

dommer Ragnhild Noer
dommer Henrik Bull
dommer Borgar Høgetveit Berg
dommer Erik Thyness
dommer Thom Arne Hellerslia

HR-2023-2428-A, (sak nr. 23-037948SIV-HRET)
Anke over Gulating lagmannsretts dom 14. desember 2022

Equinor Energy AS
Equinor Refining Norway AS
Equinor ASA

(advokat Finn Backer-Grøndahl)

mot

Alver kommune

(advokat Caroline Lund)

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

(1) Dommer **Thyness:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder gyldigheten av vedtak for skatteåret 2019 fattet av klagenemnda for eiendomsskatt i Lindås kommune for Mongstad raffineri. Spørsmålet er hva som omfattes av fritaket i eiendomsskatteloven § 4 annet ledd for «[p]roduksjonsutstyr og -installasjonar».
- (3) Lindås kommune ble 1. januar 2020 slått sammen med to andre kommuner til Alver kommune, som er part i saken her. Jeg omtaler i det følgende så vel Lindås kommune som Alver kommune stort sett bare som kommunen. Mongstad raffineri er eid av Equinor ASA og to av dets datterselskaper. De tre selskapene omtales heretter stort sett samlet som Equinor.
- (4) Til og med skatteåret 2018 ble raffineriet på Mongstad beskattet som «verk og bruk» etter eiendomsskatteloven § 3 bokstav c, slik den da lød. Alle de omtvistede eiendelene inngikk i skattegrunnlaget. Raffineriet ble for 2018 taksert til 13,2 milliarder kroner.
- (5) Eiendomsskatteloven ble endret i desember 2017 med virkning fra og med skatteåret 2019. Eiendomskategorien «verk og bruk» ble opphevet som utskrivningsalternativ og erstattet av blant annet «kraftverk, vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum», mens øvrige verk og bruk etter lovendringen beskattes som «næringsseigedom» med fritak for produksjonsutstyr og -installasjoner, jf. § 4 annet ledd.
- (6) Departementet anslo at lovendringen ville medføre en lettelse for bedriftene, og et korresponderende provenytap for kommunene, på 800 millioner kroner årlig. For å dempe effekten av provenytapet ble det vedtatt en overgangsordning for kommuner som for 2018 skrev ut eiendomsskatt på verk og bruk, men som ikke gjorde det på all næringsseiendom.
- (7) Overgangsordningen innebærer at de aktuelle kommunene til og med skatteåret 2024 kan skrive ut eiendomsskatt på næringsseiendom på et særskilt fastsatt grunnlag, som reduseres med 1/7 hvert år. Det særskilte grunnlaget er basert på den reduksjonen av skattegrunnlaget fra 2018 til 2019 som er forårsaket av at produksjonsutstyr og -installasjoner ved lovendringen ble tatt ut av beskatningsgrunnlaget. Ved bruk av overgangsregelen vil reduksjonen i de berørte kommunenes proveny finne sted gradvis over en periode på syv år. I budsjettvedtaket for 2019 vedtok kommunen å benytte overgangsordningen.
- (8) Samme takstmann som hadde taksert raffineriet flere ganger tidligere, gjorde det på nytt i januar 2019 etter de nye reglene. Taksten var på totalt 978 millioner kroner. Dette svarer til 7 prosent av taksten for 2018.
- (9) Også kaier, kraftverk, nettanlegg og bygninger som ubestridt er gjenstand for eiendomsskatt, ble taksert, men dette ligger utenfor tvisten for Høyesterett. Tomtegrunnen og andre anlegg på Mongstad er behandlet i egne vedtak.

- (10) Den 22. februar 2019 vedtok sakkyndig nemnd i kommunen ny eiendomsskattetakst for raffineriet basert på den nye taksten. Den 26. februar 2019 skrev kommunen ut eiendomsskatt basert på takstvedtaket.
- (11) Equinor klaget på vedtaket. Klagenemnda for eiendomsskatt avslo klagen 29. november 2019.

Saksgangen for domstolene

- (12) Equinor tok ut stevning 19. juni 2020. Søksmålet omfattet i tillegg til eiendomsskattetaksten for Mongstad raffineri også Mongstad kraftverk. Saken for Høyesterett gjelder bare raffineriet. For raffineriet gjorde Equinor gjeldende at taksten var ugyldig for så vidt gjelder 17 kaverner, det vil si store lagerhaller sprengt ut i fjellet, 16 tanker og 16 byggverk til ly for vær og vind samt enkelte andre gjenstander. Dette skulle etter Equinors syn tas ut av den ordinære eiendomsskattetaksten for 2019 og isteden inkluderes i grunnlaget som nedtrappes etter overgangsregelen.
- (13) I tillegg ble det påstått at enkelte eiendeler ikke skulle takseres etter teknisk verdi, det vil si hva tilsvarende eiendeler ville koste på verdsettelsestidspunktet etter fradrag for slit og elde, men omsetningsverdi.
- (14) Hordaland tingrett avsa 8. januar 2022 dom hvor klagenemndas vedtak ble kjent ugyldig. For raffineriet fikk Equinor medhold i at kavernene og tankene ikke skulle omfattes av den ordinære eiendomsskattetaksten og isteden tas med i grunnlaget for nedtrapping etter overgangsreglene, samt at taksten skulle baseres på omsetningsverdi, og ikke teknisk verdi, for visse eiendeler. Kommunen fikk medhold i at byggverkene skulle inngå i eiendomsskattegrunnlaget. Kommunen ble dømt til å betale deler av Equinors sakskostnader.
- (15) Både Equinor og kommunen anket til lagmannsretten. Gulating lagmannsrett avsa 14. desember 2022 dom med slik slutning for de spørsmål som inngår i saken for Høyesterett:

- «1. Klagenemnda for eiendomsskatt i Lindås kommune (nå Alver kommune) sitt vedtak 29. november 2019 for Mongstad Raffineri, gnr 127 bnr. 18 i tidligere Lindås kommune, oppheves og hjemvises til klagenemnda for ny behandling.
- ...
2. ...
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Equinor ASA, Equinor Refining Norway AS og Equinor Energy AS, én for alle og alle for én, til Alver kommune 2 344 880,25
– tomillionertrehundreogførtifiretusenåttihundreogåttikommattjuefem – kroner, samt ankegebyr, innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.
4. I sakskostnader for tingretten betaler Equinor ASA, Equinor Refining Norway AS og Equinor Energy AS, én for alle og alle for én, til Alver kommune 1 825 679,48
– énmillionåttihundreogtjuefemtusensekshundreogsyttinikommattjuefem – kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.»

- (16) Dommen ble avsagt under dissens 2–1 for så vidt gjaldt kavernene og tankene.

- (17) Flertallet tok utgangspunkt i at både kavernene og tankene var næringseiendom i lovens forstand. Videre falt kavernene etter en naturlig språklig forståelse ikke inn under begrepet produksjonsinstallasjoner. Det samme gjaldt tankene, om enn under tvil. Mindretallet kom til motsatt konklusjon basert på at skatteobjektet etter lovendringen skal vurderes funksjonelt, slik at tilknytningen ikke skal vurderes mot eiendommen, men mot produksjonsprosessen.
- (18) Både flertallet og mindretallet mente at de enkle byggene til ly for vær og vind ikke falt inn under bestemmelsen om produksjonsinstallasjoner. Flertallet viste til at det var naturlig å anse dem som bygninger, og at de kunne benyttes til andre formål enn den aktuelle bruk. Mindretallet viste til at byggene ikke hadde en slik funksjon i, og tilknytning til, produksjonen at de var fritatt fra eiendomsskatt.
- (19) Equinor har anket til Høyesterett. Equinor har imidlertid akseptert at 13 av de 16 byggverkene inkluderes i eiendomsskattegrunnlaget. Anken gjelder rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen.
- (20) Kommunen har inngitt anketilsvar. Prinsipalt er det anført at Equinors anke må avvises fordi vilkåret om rettslig interesse ikke er oppfylt, jf. tvisteloven § 1-3, jf. § 30-3. Subsidiært har kommunen anført at anken må forkastes. I en avledet anke har kommunen videre gjort gjeldende at de omtvistede byggverkene skal verdsettes til teknisk verdi, ikke omsetningsverdi slik lagmannsretten har lagt til grunn.
- (21) Høyesteretts ankeutvalg avsa 16. mai 2023 kjennelse og beslutning med slik slutning, HR-2023-925-U:
- «Anken fremmes til behandling i Høyesterett for så vidt gjelder rettsanvendelsen knyttet til unntaket for ‘produksjonsutstyr og -installasjoner’ i eiendomsskatteoven § 4 andre ledd, tredje punktum. For øvrig tillates ikke anken eller den avledede anken fremmet.»
- (22) Spørsmålet om rettslig interesse er kommentert slik i premissene for denne avgjørelsen:
- «Når det gjelder spørsmålet om rettslig ankeinteresse, bemerker utvalget at lagmannsrettens domsslutning må tolkes i lys av domspremissene, jf. Rt-2000-244. Lagmannsrettens domsslutning må da forstås slik at klagenemndas vedtak er opphevet bare så langt de gjelder verdsettelsen. De ankende partene har derfor behov for å anke lagmannsrettens dom ‘for å oppnå endring i sin favør’ også med hensyn til de delene av vedtakene som gjelder skattegrunnlaget, jf. tvisteloven § 29-8 første ledd, jf. § 1-3 første ledd.»
- (23) Kommunesektorens organisasjon – KS – har inngitt et skriftlig innlegg til belysning av allmenne interesser, jf. tvisteloven § 15-8 andre ledd tredje punktum.
- (24) For øvrig står saken i det vesentlige i samme stilling som for lagmannsretten.
- Partenes syn på saken**
- (25) De ankende parter – *Equinor Energy AS, Equinor Refining Norway AS og Equinor ASA* – har i korte trekk argumentert slik:

- (26) Mongstad raffineri omfattes etter lovendringen som trådte i kraft i 2019, av kategorien «næringsseigedom» i eiendomsskatteloven. Dette er en vid kategori som i utgangspunktet omfatter både bygninger, tomter, fastmonterte maskiner og installasjoner.
- (27) Loven inneholder imidlertid et generelt fritak for produksjonsutstyr og -installasjoner. Det følger av forarbeidene at tilknytningen til produksjonen er det primære vurderingstemaet, og at begrepet skal favne vidt og herunder omfatte innretninger som inngår i det «faste anlegget». Det omfatter også betydelige industrianlegg.
- (28) Kavernene er en del av raffineriets samlede logistikksystem. De har en så nær tilknytning til produksjonen på raffineriet at de må holdes utenfor eiendomsskattegrunnlaget. Det er uten betydning at kavernene befinner seg under bakken; det er funksjonen som er avgjørende.
- (29) Tankene er en sentral del av logistikksystemet på raffineriet og er en nødvendig forutsetning for produksjonen. De har så nær tilknytning til produksjonen at de må anses som produksjonsinstallasjoner som er unntatt eiendomsskatt.
- (30) De tre omstridte byggverkene har ingen funksjon utover å beskytte maskineri som inngår i utendørsanlegget på raffineriet. Det ville ikke ha vært mulig å drive raffineriet uten at visse maskiner fikk beskyttelse mot vind og vær. Byggverkene har så nær tilknytning til produksjonsprosessen at de ikke skal inngå i det nye eiendomsskattegrunnlaget.
- (31) Equinor Energy AS, Equinor Refining Norway AS og Equinor ASA – har nedlagt slik påstand:
- «1. Klagenemnda for eiendomsskatt i Lindås kommune (nå Alver kommune) sitt vedtak 29. november 2019 for Mongstad Raffineri, gnr 127 bnr. 18 i Alver kommune, oppheves og hjemvises til klagenemnda for ny behandling.

Ved den nye behandlingen skal Alver kommune anse 17 kaverner, 16 tanker, kompressorhus anl. 300, kompressorhus anl. 400 og gulftronic som produksjonsinstallasjoner og derfor ekskludere disse fra eiendomsskattetaksten for næringsseigedom, og i stedet inkludere dem i grunnlaget som nedtrappes etter overgangsregelen til eiendomsskatteloven §§ 3 og 4 første ledd i lov 19. desember 2017 nr. 118.
 2. Alver kommune dømmes til å tilbakebetale eiendomsskatt som Equinor Energy AS, på vegne av Equinor Refining Norway AS, har betalt for mye for eiendomsskatteårene 2019 til 2023. I tillegg kommer rente iht. eiendomsskatteloven § 26, jf. forskrift av 18. desember 1987 nr 977 § 2.
 3. Equinor Refining Norway AS, Equinor Energy AS og Equinor ASA tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»
- (32) Ankemotparten – *Alver kommune* – har i korte trekk argumentert slik:
- (33) Eiendomsskatt er en objektskatt underlagt et objektivitetsprinsipp. Skatteplikten skal ikke vurderes ut fra skattyters faktiske bruk av objektet. En vurdering basert på den konkrete bruken av objektet vil gi opphav til vanskelige avgrensninger og tvister, i strid med formålet om å lage regler som er enkle å praktisere.

- (34) Grunnareal og bygninger skal alltid inngå i grunnlaget for eiendomsskatten uavhengig av tilknytning til en produksjonsprosess. Det skal da ikke gjøres ytterligere vurderinger. Det er bare hvis objektet ikke er en bygning eller grunnareal at det må gjøres en vurdering av installasjonens funksjon og tilknytning til selve produksjonsprosessen.
- (35) De aktuelle byggverkene, fjellhallene og lagertankene er ikke produksjonsinstallasjoner, men bygninger. Fjellhallene må subsidiært anses som opparbeidet grunnareal. Uansett er dette fast eiendom som skal inngå i taksten.
- (36) Alver kommune har nedlagt slik påstand:
- «1. Anken forkastes
 2. Alver kommune tilkjennes sakens kostnader for Høyesterett»

Mitt syn på saken

Problemstillingen for Høyesterett

- (37) Spørsmålet for Høyesterett er om 17 kaverner, det vil si store lagerhaller sprengt ut i fjellet, 16 lagertanker og 3 byggverk på Mongstad raffineri skal inngå i grunnlaget for eiendomsskatt, jf. eiendomsskatteloven § 4 annet ledd første punktum.
- (38) Disse eiendelene inngikk til og med 2018 i grunnlaget for eiendomsbeskatningen av raffineriet som «verk og bruk» etter eiendomsskatteloven § 4 annet ledd jf. § 3 første ledd slik bestemmelsene da lød. Kategorien omfattet produksjonsvirksomhet av et visst omfang, blant annet fabrikker, industrielle anlegg og andre virksomheter med produksjon av fysiske gjenstander.
- (39) Loven ble endret med virkning fra 2019. Kategorien «verk og bruk» gikk ut av loven, og Mongstad raffineri ble etter dette underlagt reglene for næringseiendom, jf. eiendomsskatteloven § 4 annet ledd første og annet punktum. Paragraf 4 annet ledd fikk samtidig et nytt tredje punktum, som bestemmer at produksjonsutstyr og -installasjoner ikke skal inngå i beskatningsgrunnlaget.
- (40) Det springende punkt i vår sak er om de omstridte eiendelene er å anse som «produksjonsutstyr eller -installasjoner». Er det tilfelle, skal de fra og med 2019 ikke medregnes i grunnlaget for eiendomsskatten, men isteden tas med i det særskilte grunnlaget for eiendomsskatt som medfører en nedtrapping av eiendomsskattegrunnlaget over syv år, jf. overgangsregel til eiendomsskatteloven 19. desember 2017 nr. 118 §§ 3 og 4.

Lovtolkningen

Ordlyden

- (41) Eiendomsskatteloven § 4 første ledd og annet ledd første til tredje punktum har slik ordlyd:
- «Eiendomsskatt vert skriven ut på dei faste eigedomane ut frå tilhøva den 1. januar i skatteåret.

Til faste eiendomar vert rekna bygningar og tomt som høyrer til, huslause grunnstykke som hagar, lykkjer, vassfall, laste-, opplags- eller arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeins næringseigedom. Til næringseigedom vert m.a. rekna fabrikkar, sagbruk, industrielle verk, steinbrot, losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftsstader samt kontorlokale, butikk, hotell og serveringsstad mv. Produksjonsutstyr og -installasjonar skal ikkje reknast med i eiendomsskattegrunnlaget for næringseigedom.»

- (42) Det fremgår av § 4 første ledd at eiendomsskatten er en skatt på *fast eiendom*, det vil etter vanlig juridisk terminologi si «selve grunnen, en begrenset del av jordoverflaten», og i tillegg «anlegg på eller i grunnen, som er varig forbundet med den», jf. Brækhus og Hærem, *Norsk tingsrett*, 1964 side 6–7. Eiendomsskatteoven § 4 annet ledd første og annet punktum gir en kasuistisk, ikke uttømmende angivelse av ulike former for fast eiendom som omfattes av eiendomsskatteoven.
- (43) At eiendomsskatten er en skatt på fast eiendom, gir føringer for lovtolkningen. Det som utvilsomt er fast eiendom, må i utgangspunktet antas å høre med til beskatningsgrunnlaget, mens det som utvilsomt er løsøre, i utgangspunktet faller utenfor. Hvilke faste eiendommer som konkret omfattes av eiendomsskatten, beror på den enkelte kommunes valg av hvilke kategorier eiendommer som det skal utskrives eiendomsskatt på, jf. eiendomsskatteoven § 3.
- (44) Det er som nevnt presisert i § 4 annet ledd tredje punktum at produksjonsutstyr og -installasjoner ikke skal inngå i grunnlaget for eiendomsbeskatningen.
- (45) Equinors syn er at de eiendelene som vår sak gjelder, er *produksjonsinstallasjoner* i lovens forstand. Ordet har ingen entydig mening i dagligspråket. I forbindelse med olje- og gassutvinning til havs brukes uttrykket nokså generelt om de fysiske driftsmidlene. Mer generelt gir begrepet «installasjon» assosiasjoner til noe som er knyttet opp mot en annen gjenstand, for eksempel maskiner i en fabrikk eller hvitevarer i et kjøkken.

Forhistorien og forarbeidene

- (46) Som nevnt innledningsvis ble kategorien «verk og bruk» opphevet ved lovendringen som trådte i kraft i 2019. Det ble erstattet av blant annet «kraftverk, vindkraftverk, kraftnett og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum». Øvrige verk og bruk beskattes etter lovendringen som «næringseigedom» med fritak for «produksjonsutstyr og -installasjonar», jf. § 4 annet ledd.
- (47) I eiendomsskatteoven slik den lød før 2019, fremgikk det av § 4 annet ledd fjerde punktum at «[a]rbeidsmaskinar og tilhøyrslø og ting som kan setjast i klasse med slikt», skulle inngå i «verk og bruk» hvis de var «part av sjølve føretaket.»
- (48) Dette ble forstått slik at arbeidsmaskiner og tilbehør til eiendom i kategorien «verk og bruk» inngikk i eiendomsskattegrunnlaget når gjenstandene ble ansett som integrert i anlegget. I proposisjonen til lovendringen, Prop. 1 LS (2017–2018), som jeg kommer tilbake til, er dette beskrevet slik på side 108:

«Det er en forutsetning for eiendomsbeskatning av arbeidsmaskiner mv. at de er ‘ein part av sjølve føretaket’. Det er slått fast i rettspraksis at ‘sjølve føretaket’ refererer til den faste eiendommen.

... Rettspraksis har forsøkt å trekke opp generelle prinsipper for tolkningen av bestemmelsen, men avgjørelsen vil alltid være knyttet til det konkrete saksforholdet. Dette gjør at rettspraksis ikke alltid vil gi veiledning i tilfeller som ikke tidligere er behandlet av domstolene.»

- (49) Et eksempel fra praksis er lagmannsrettsdommen i RG-2005-1285 *Ringnes* hvor trykk tanker, bryggerhuslinje, kjølesentral med videre i et ølbryggeri, ble ansett å inngå i eiendomsskattegrunnlaget.
- (50) I Sundvolden-erklæringen, den politiske plattformen for ny regjering utgått av Høyre og Fremskrittspartiet 7. oktober 2013, fremgår det at den nye regjeringen ville frita «ikke-integrerte maskiner fra eiendomsskatt i industrianlegg».
- (51) Det fremgår videre av Prop. 1 LS (2017–2018) at det fra næringslivets side ble gjort gjeldende at takstene omfattet stadig flere objekter, og at produksjonsutstyret i mange tilfeller utgjorde mer enn to tredjedeler av taksten for verk og bruk. Kommunene, som ofte har eiendomsskatt som en viktig inntektskilde, var på sin side generelt kritiske til forslaget.
- (52) Regjeringen mente at det var behov for en lovendring som ville gjøre reglene klarere og samtidig redusere beskatningsgrunnlaget for verk og bruk. Dette ville innebære en lettelse for eierne av verk og bruk og et inntektsbortfall for kommunene.
- (53) Departementet oppsummerte hensynene slik i proposisjonen på side 113:
- «Departement viser til at dagens avgrensning av eiendomsskattegrunnlaget for verk og bruk er basert på en skjønnsmessig helhetsvurdering. I denne vurderingen er det et sentralt spørsmål om en adskillelse ville medføre uforholdsmessige økonomiske ofre sett fra et forretningsmessig synspunkt. Denne avgrensningen sammenfaller ikke med avgrensningen av fast eiendom i andre sammenhenger. Dette medfører i noen tilfeller at arbeidsmaskiner mv. som har preg av å være løsøre, inkluderes i eiendomsskattegrunnlaget. Uavhengig av skillet mellom løsøre og fast eiendom er det utvilsomt at produksjonsmidlene i verk og bruk i stor grad er gjenstand for eiendomsbeskatning. Arbeidsmaskinene mv. kan være svært kostbare, og eiendomsbeskatningen av verk og bruk fremstår som høy sammenlignet med eiendomsbeskatningen av annen næringseiendom.»
- (54) Jeg forstår dette slik at departementet mente at det var behov for en lovendring, dels fordi det prinsipielt var feil at driftsmidler som hadde preg av å være løsøre, gikk inn i grunnlaget for eiendomsskatten, og dels fordi eiendomsbeskatningen av produksjonsbedrifter var uforholdsmessig høy i forhold til bedrifter i andre bransjer.
- (55) I sin nærmere beskrivelse av løsningen tok departementet utgangspunkt i at det måtte innføres nye regler for å avgrense beskatningsgrunnlaget for næringseiendom. Produksjonsinstallasjoner – som ikke lenger skulle være del av skattegrunnlaget – ble beskrevet slik i proposisjonen på side 114–115:

«Begrepet ‘produksjonsinstallasjoner’ skal omfatte faste innretninger med varig forankring som har en funksjon i produksjonsprosessen ... Departementet legger til grunn at begrepet vil omfatte vesentlige deler av store industrianlegg, og at det for slike anlegg hovedsakelig vil være bygninger og grunnarealer som blir igjen i eiendomsskattegrunnlaget.

For at noe skal anses å være en 'produksjonsinstallasjon' må tilknytningen til produksjonsprosessen være av en viss styrke. Et sentralt moment vil være installasjonens funksjon. Dersom den transporterer råvarer eller bidrar i selve tilvirknings- eller transformasjonsprosessen er vilkåret klart oppfylt. En installasjon kan imidlertid ha en nær tilknytning til produksjonsvirksomheten uten at den inngår i selve produksjonskjeden. Dette gjelder særlig installasjoner som er en forutsetning for eller en nødvendig konsekvens av den bestemte produksjonsvirksomheten på eiendommen. Som eksempler kan nevnes særskilte anlegg for rensing, brannsikkerhet og avfallsbehandling som er nødvendige av hensyn til den typen produksjon som foregår på anlegget. ...

Produksjonsutstyr og -installasjoner må avgrenses mot maskiner som tjener bygningen/den faste eiendommen. Dette er maskiner som er nødvendige for at bygningene skal fungere som sådan, det vil si uten hensyn til produksjonen og omfatter blant annet belysning, ventilasjon, sanitæranlegg og heiser.»

Oppsummering

- (56) Eiendomsskatten er en skatt på *fast eiendom*, det vil si grunnarealer, bygninger og det som ellers er noenlunde permanent forbundet med grunnen. Utgangspunktet er at fast eiendom omfattes av skattegrunnlaget såfremt kommunen har skrevet ut eiendomsskatt for vedkommende kategori eiendom, jf. lovens § 3.
- (57) Uttalelsen i Sundvolden-erklæringen om at regjeringen ville frita «ikke-integrerte maskiner fra eiendomsskatt i industrianlegg», er i tråd med dette.
- (58) Denne forståelsen bekreftes av det jeg nettopp har sitert fra departementets uttalelse om at det for store industrianlegg «hovedsakelig vil være bygninger og grunnarealer som blir igjen i eiendomsskattegrunnlaget». I samme retning trekker uttalelsene om at produksjonsutstyr og installasjoner «må avgrenses mot maskiner som tjener bygningen/den faste eiendommen». Dette bekrefter at det generelt ikke vil være aktuelt å ekskludere bygninger og grunn fra skattegrunnlaget. Samtidig innebærer det at diverse former for tilbehør ikke omfattes, *selv om* det har en så vidt sterk tilknytning til grunn eller bygg at det etter tidligere praksis ville ha falt inn under beskatningsgrunnlaget.
- (59) Avgrensningen mot produksjonsutstyr og -installasjoner angir for annet enn grunn og bygninger en *funksjonell* avgrensning som gjør det overflødig å vurdere i hvilken grad maskiner og annet utstyr kan skilles fra den faste eiendommen uten uforholdsmessige kostnader. Alt det som direkte inngår i produksjonsprosessen, faller utenfor beskatningsgrunnlaget. Til illustrasjon viser jeg til den nevnte Ringnes-dommen der trykktanker, bryggerhuslinje og kjølesentral i et ølbryggeri ble ansett å falle inn under eiendomsskattegrunnlaget. Ut fra den funksjonelle vurderingen som etter någjeldende lov skal anvendes, ville resultatet i dommen – iallfall i det vesentlige – ha måttet bli det motsatte i dag. Men avgrensningen rekker lenger enn dette. Som nevnt følger det av forarbeidene at installasjoner som bidrar til å transportere råvarer, og anlegg for rensing, brannsikkerhet og avfallsbehandling, vil være å anse som «produksjonsutstyr eller -installasjoner». På den annen side vil anlegg og maskiner som er nødvendige av hensyn til eiendommen som sådan, falle innenfor skattegrunnlaget.

- (60) Med en slik avgrensning er det ikke til å unngå at det vil oppstå tvil i noen sammenhenger. Det vil da etter omstendighetene kunne gi veiledning å se hen til hva som er best egnet til å oppnå likebehandling av vareproduksjon og andre former for næringsvirksomhet.

Den konkrete rettsanvendelsen

Kavernene

- (61) De 17 kavernene er store og lukkede fjellhaller som er sprengt ut ca. 30 meter ned i grunnen. Volumet er fra 10 000 til 180 000 kubikkmeter. Deres samlede tekniske verdi er taksert til 491 millioner kroner.
- (62) I hver kaverne er det utstyr for å kontrollere og styre volum, temperatur, vann, voks, gass mv. Hver kaverne har pumper og er gjennom et rørsystem forbundet med prosessanlegget og andre fjellhaller.
- (63) Fem av kavernene brukes til oppbevaring av råolje som skal raffineres. De kan også ta imot feilproduksjon fra prosessanlegget. Dette skjer med under én prosent av volumet. Kavernene for råolje har i tillegg en sikkerhetsfunksjon dersom raffineriet må tømmes, og må alltid ha noe ledig kapasitet for å kunne ta imot petroleumsprodukter fra prosessanlegget på Kollsnes dersom andre anlegg på Mongstad er ute av drift. De øvrige kavernene brukes til oppbevaring av produkter som har vært gjennom en raffineringssprosess.
- (64) Kavernenes sentrale funksjon er lagring av råolje og raffinerte produkter. Det er for øvrig ikke nødvendig å gjøre rede for i hvilken grad det kan sies å foregå bearbeidelse av råvarene i kavernene. Uansett er det avgjørende at kavernene klart og utvetydig er fast eiendom. Jeg minner om departementets uttalelse i proposisjonen om at det for store industrianlegg hovedsakelig vil være bygninger og grunnarealer som blir igjen i eiendomsskattegrunnlaget. Jeg peker i denne sammenheng på at hvis kavernene ikke skulle inngå i grunnlaget for eiendomsskatten, så ville det bety at denne typen virksomhet ikke bare ble likestilt med annen næringsvirksomhet, men klart gunstigere stilt.

Tankene

- (65) Saken omfatter 16 tanker, som har en samlet teknisk verdi på 87,8 millioner kroner. Jeg nevner at det også er en rekke andre tanker på raffineriet som kommunen har akseptert å holde utenfor grunnlaget for eiendomsbeskatningen.
- (66) De tankene saken gjelder, er sylindrerformede selvstendige byggverk eller anlegg, som er fundamentert i grunnen og har vegger og tak. Tankene er utstyrt med pumper og miksere og er via rør forbundet med hverandre, prosessanlegget og blandings- og leveringsinstallasjoner. Alt teknisk utstyr er tatt ut av takstgrunnlaget. I hovedsak pumpes det fra prosessanlegget til tankene, men det kan også pumpes motsatt vei ved behov. De omtvistede tankene brukes, langt på vei, på samme måte som kavernene, til oppbevaring av ulike prosesserte produkter. Innholdet kan variere. Ulike produkter kan blandes på tankene, men blandingen skjer i hovedsak i egne installasjoner ved levering og lasting.

- (67) Jeg finner det klart at tankene er fast eiendom. De brukes dessuten i hovedsak til oppbevaring av prosesserte produkter og kan rent språklig vanskelig beskrives som produksjonsinstallasjoner. Til forskjell fra kavernene er de ikke sprengt ut *i* grunnen, men bygget *på* grunnen. Det fratar dem imidlertid – på samme måte som for kavernene – ikke den karakter av bygninger som tilsier at de faller inn under grunnlaget for eiendomsskatten.

Byggverkene

- (68) Skattevedtaket gjelder en bygningsmasse med en samlet verdi på 204,5 millioner kroner. De tre byggene som er omstridt for Høyesterett, er to kompressorhus og byggverket over Gulfronic-anlegget, som er et elektrostatisk separatoranlegg. Taksten for de tre byggene er til sammen 1,8 millioner kroner.
- (69) Byggverkene kan minne om enkle lagerskur og er uisolert, men de har betongfundament og solide bærende konstruksjoner. På grunn av behovet for ventilasjon, adkomst og tilkobling til øvrige deler av prosessanlegget har de ikke heldekkende vegger og tak.
- (70) Equinor har omtalt de omstridte byggverkene som «maskindekker», «værbeskyttelser» eller lignende og har fremholdt at de har som funksjon å beskytte utstyr og installasjoner mot uteklima, samt at de er utformet for å gi plass og mulighet for vedlikehold. Byggverkene har egenskaper som gjør at de kan benyttes for andre formål, for eksempel å huse annen maskinpark eller lagring av gjenstander som ikke må ha temperatur- og luftfuktighetsregulering.
- (71) Det fremstår for meg som klart at disse byggverkene ikke treffende kan betegnes som produksjonsinstallasjoner. Tvert imot har de den typiske primærfunksjon for bygninger, nemlig å beskytte mennesker, dyr eller gjenstander mot vær og vind. De faller inn under grunnlaget for eiendomsskatten.

Konklusjon og sakskostnader

- (72) Jeg er kommet til at ingen av de omstridte kavernene, tankene eller byggverkene kan klassifiseres som «produksjonsinstallasjoner» i eiendomsskattelovens forstand. Tvert imot faller de inn under det som er kjernen i begrepet fast eiendom, nemlig grunnarealer, bygninger og det som ellers er noenlunde permanent forbundet med grunnen.
- (73) Anken har etter dette ikke ført frem, og Alver kommune har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 krav på dekning av sine sakskostnader. Jeg mener at det ikke er grunn til å gjøre unntak etter § 20-2 tredje ledd.
- (74) Alver kommune har fremlagt sakskostnadsoppgave på 769 300 kroner, som i sin helhet gjelder salær. Kravet tas til følge.

(75) Jeg stemmer for slik

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Equinor Energy AS, Equinor Refining Norway AS og Equinor ASA, én for alle og alle for én, til Alver kommune 769 300 – syvhundreogsekstinitusentrehundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

(77) Dommar **Høgetveit Berg:** Det same.

(78) Dommer **Hellerslia:** Likeså.

(79) Dommer **Noer:** Likeså.

(80) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Equinor Energy AS, Equinor Refining Norway AS og Equinor ASA, én for alle og alle for én, til Alver kommune 769 300 – syvhundreogsekstinitusentrehundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.