



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 19. desember 2024 av Høyesterett i avdeling med

dommer Henrik Bull
dommer Borgar Høgetveit Berg
dommer Thom Arne Hellerslia
dommer Are Stenvik
dommer Christian Lund

HR-2024-2345-A, (sak nr. 24-059878SIV-HRET)
Anke over Gulating lagmannsretts dom 23. februar 2024

INEOS Tyssedal AS

(advokat Bettina Banoun)

mot

Ullensvang kommune
Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar
(LVK) (partshjelper)

(advokat Silje Aga Rogan)

(advokat Silje Aga Rogan)

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

(1) Dommer **Lund:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder spørsmålet om hvilken verdsettelsesmetode som skal benyttes ved fastsettelsen av eiendomsskatt for et ilmenittsmelteverk i Tyssedal i Ullensvang kommune. Mer konkret er spørsmålet om sju av bygningene på anlegget skal verdsettes basert på markedsverdi eller om dette «ikkje er mogleg», slik at teknisk verdi av bygningene skal benyttes, jf. eiendomsskatteloven § 8 A-2 første ledd.
- (3) Ilmenittsmelteverket i Tyssedal har vært i virksomhet siden 1986. Tidligere lå det et aluminiumsverk på tomten. Da klagenemnda for eiendomsskatt i Ullensvang kommune fattet sitt vedtak, var smelteverket eid og drevet av Tizir Titanium & Iron AS. Selskapet har siden skiftet navn og eier, og heter nå INEOS Tyssedal AS. Jeg omtaler heretter selskapet som INEOS, også for perioden før navneskiftet.
- (4) Til og med skatteåret 2018 ble smelteverket beskattet som «verk og bruk», jf. eiendomsskatteloven § 3 første ledd bokstav c, slik den da lød. Med virkning fra og med skatteåret 2019 ble eiendomsskatteloven endret, blant annet ved at eiendomskategorien «verk og bruk» ble opphevet som utskrivingsalternativ.
- (5) Fra 1. januar 2020 er gamle Ullensvang herad, Jondal kommune og Odda kommune slått sammen til nye Ullensvang kommune. Det ble utskrevet nytt eiendomsskattegrunnlag for all næringsvirksomhet i den nye kommunen. Sakkyndig nemnd for eiendomsskatt i Ullensvang kommune fastsatte i vedtak 19. februar 2020 eiendomsskattegrunnlaget for smelteverket til 310 millioner kroner. Verdien ble fastsatt basert på teknisk verdi av eiendommen, etter unntaksregelen i eiendomsskatteloven § 8 A-2 første ledd tredje setning.
- (6) INEOS klaget på vedtaket. I vedtak 17. november 2021 fra klagenemnda for eiendomsskatt i Ullensvang kommune ble klagen delvis tatt til følge. For ni av byggene på eiendommen endret klagenemnda verdsettelsesmetoden fra teknisk verdi til verdsettelse etter markedsverdi basert på kapitaliserte leieinntekter etter hovedregelen i eiendomsskatteloven § 8 A-2 første ledd første setning. For de andre byggene opprettholdt klagenemnda verdsettelse etter teknisk verdi. Det er sju av disse byggene saken gjelder.
- (7) INEOS tok ut stevning for Hordaland tingrett, som i dom 5. januar 2023 kjente klagevedtaket ugyldig. Tingretten mente at to av bygningene – sanitærbygget og kjøretøybygget – skulle verdsettes ved bruk av omsetnings-/leieverdi i tråd med eiendomsskatteloven § 8 A-2 første ledd første setning.
- (8) INEOS anket dommen til Gulating lagmannsrett. Ullensvang kommune innga avledet anke. Gulating lagmannsrett avsa 23. februar 2024 dom med følgende slutning:

- «1. Ullensvang kommune frifinnes.
2. INEOS Tyssedal AS sin anke forkastes.

3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler INEOS Tyssedal AS til Ullensvang kommune
1 136 983 – enmillionetthundreogtrettisekstusennihundreogåttitre – kroner, innen 2 – to – uker, etter forkynnelsen av dommen.»
- (9) Dommen ble avsagt under dissens. Flertallet på to dommere mente at eiendommen/bygningene var så særegne at unntaksregelen om verdsettelse etter teknisk verdi fikk anvendelse. Mindretallet mente vedtaket var ugyldig, blant annet basert på at vedtaket bygget på feil lovforståelse og lovanvendelse.
- (10) Jeg legger til at det omtvistede vedtaket og tingrettens dom også gjaldt spørsmålet om hva som inngikk i eiendomsskattegrunnlaget. Dette forholdet ble frafalt av INEOS mens saken stod for lagmannsretten.
- (11) INEOS har anket til Høyesterett. Anken gjelder dommen i sin helhet. Det er for Høyesterett fremlagt noen nye bevis og en skriftlig vitneforklaring. Saken står likevel i det vesentlige i samme stilling som for lagmannsretten.
- (12) Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) har erklært partshjelp til fordel for Ullensvang kommune, jf. tvisteloven § 15-7 første ledd bokstav b.

Partenes syn på saken

- (13) Den ankende part – *INEOS Tyssedal AS* – har i hovedsak gjort gjeldende:
- (14) De omtvistede bygningene skal verdsettes etter hovedregelen om markedsverdi basert på kapitalisert leieverdi i eiendomsskatteoven § 8 A-2 første ledd. I klagevedtaket er det benyttet for lav terskel for bruk av unntaksregelen om teknisk verdi. Vilåret er at det «ikkje er mogleg» å fastsette verdien etter hovedregelen om kapitalisert leieverdi. Dette innebærer at terskelen er høy for å benytte unntaksregelen. Kommunens praksis gjør unntaksregelen til hovedregel.
- (15) Kommunen har i vedtaket lagt vekt på subjektive forhold og verdsatt smelteverket i drift og slik det er i dag. Dette strider mot prinsippet om at det er en objektivisert omsetningsverdi som skal legges til grunn – det såkalte *objektivitetsprinsippet*. Ved verdsettelsen skal man tenke seg ilmenittvirksomheten og produksjonsutstyr og -installasjoner borte. Det er verdien av de enkelte tomme bygg som skal fastsettes.
- (16) Klagevedtaket må uansett oppheves som følge av saksbehandlingsfeil. Det er ikke mulig ut fra begrunnelsen i vedtaket å kontrollere om nemnda har lagt de riktige verdsettelsesprinsippene til grunn.
- (17) INEOS Tyssedal AS har lagt ned følgende påstand:
 - «1. Klagenemnda for eiendomsskatt i Ullensvang kommunes vedtak om eiendomsskattegrunnlag for INEOS Tyssedal AS for eiendommen gnr. 76, bnr. 10 og gnr. 74, bnr. 3, datert 17. november 2021, oppheves. Ved nytt vedtak om fastsetting av eiendomsskattegrunnlag skal kjøretøysbygget, portvakten/sanitærbygget, fines-lageret, kull-lageret, pellets forreduksjonsanlegget, ovnshuset og knuseriet verdsettes etter hovedregelen

om kapitalisert leieverdi i eiendomsskattelovens § 8 A-2 første ledd første punktum.

2. Ullensvang kommune dømmes til å tilbakebetale til INEOS Tyssedal AS innbetalt eiendomsskatt f.o.m. 2020 til retting skjer med fradrag for fastsatt eiendomsskatt etter nytt vedtak. I tillegg kommer rente iht. eieendomsskattelova § 26, jf. forskrift av 18. desember 1987 nr. 977 § 2.
3. INEOS Tyssedal AS tilkjennes sakskostnader for Hordaland tingrett, Gulating lagmannsrett og Norges Høyesterett.»

- (18) Ankemotparten – *Ullensvang kommune* – har i hovedsak gjort gjeldende:
- (19) Klagenemndas valg av verdsettelsesprinsipp er korrekt. Anlegget skal verdsettes som en helhet slik det er, men uten produksjonsutstyr og -installasjoner. Det skal ikke verdsettes etter en tenkt oppdeling og ombygging til kontorlokaler, lagerbygg eller lignende. Det vil ikke være egnet til å finne eiendommens objektiviserte omsetningsverdi.
- (20) Vilåret i eiendomsskatteloven § 8 A-2 første ledd om bare å bruke teknisk verdi når det «ikkje er mogleg» å fastsette kapitalisert leieverdi, kan ikke tas på ordet. For å benytte kapitalisert leieverdi må det foreligge tilstrekkelige markedsdata som gjør en verdsettelse på et slikt grunnlag forsvarlig. Noe annet vil føre til vilkårlige takster. De sju omtvistede byggene i saken her er så spesielle at det ikke er mulig å finne relevante priser i et leiemarked.
- (21) Det er ikke korrekt at bruk av teknisk verdi har blitt hovedregelen i Ullensvang kommune for anlegg som tidligere ble klassifisert som «verk og bruk». Den overveiende andelen av de tidligere verkene og brukene i kommunen har fått takster fullt ut basert på kapitaliserte leieverdier. Det samme gjelder for halvparten av byggene på smelteverket til INEOS.
- (22) Klagenemndas vedtak oppfyller kravene til «stutt grunngjeving» etter eiendomsskatteloven § 29 femte ledd.
- (23) Ullensvang kommune har lagt ned følgende påstand:
- «1. Ineos' anke forkastes.
 2. Ullensvang kommune tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»
- (24) Partshjelperen – *Landssamanslutninga av Vasskraftskommunar (LVK)* – har sluttet seg til kommunens anførsler og lagt ned følgende påstand:
- «Ullensvang kommune og LVK tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

Mitt syn på saken

Kort om byggene saken gjelder

- (25) Saken gjelder sju bygg på ilmenittsmelteverket. Byggene kan kort beskrives som følger:

1. *Sanitærbygget*
Isolert betong- og stålbygg fra 1970 med enkel standard. Hovedfunksjonen til bygget er som dusj- og garderobeanlegg, men bygget inneholder også portvakt, kontorer og trafobygg.
2. *Kjøretøybygget*
Isolert betong- og stålbygg som inneholder blant annet verksted, vaskehall, lager og transformator. En del av bygget har to etasjer med kontorer og møterom i andre etasje. Det meste av bygget er imidlertid åpent under taket av hensyn til en traverskran i taket som dekker hele verkstedet.
3. *Forreduksjonsbygget*
Uisolert stålbygg som benyttes i produksjonen, innholdende blant annet en roterende rulleovn, en roterende kjøler og innvendige siloer. I en mindre del av bygget er det kontor og kontrollrom.
4. *Ovnshuset*
Uisolert stålbygg som benyttes i produksjonen. Bygget inneholder smelteovnen, samt annet prosessutstyr, transformatorer og strømforsyning til disse. I en mindre del av bygget er det kontor og kontrollrom.
5. *Knuseribygget*
Uisolert bygg i stål som benyttes i produksjonen til å tørke og knuse slagg. Bygget har ingen regulære etasjeskiller. Bygget har også et lite kontrollrom og spiserom.
6. *Fineslageret*
Høyt uisolert bygg benyttet som ferdigvarelager for det fineste slagget.
7. *Kullageret*
Uisolert bygg i betong og stål, med åpen vegg på en side, brukt som åpent lager av kull.

- (26) I klagenemndas vedtak er alle byggene verdsatt til teknisk verdi etter unntaksregelen i § 8 A-2 første ledd tredje setning. INEOS gjør gjeldende at byggene skal verdsettes etter hovedregelen om omsetningsverdi ved fritt salg, jf. § 8 A-2 første ledd første setning. Alle byggene kan dekke behov for lager, produksjon og/eller kontorfasiliteter på en industrieiendom, uavhengig av type virksomhet.
- (27) Ullensvang kommune gjør gjeldende at det ikke finnes et observerbart utleiemarked for noen av disse byggene som gjør det mulig å fastsette leieverdier som ikke er vilkårlige. Det var derfor korrekt å anvende teknisk verdi.

Lovforståelsen

Lovbestemmelsen

- (28) Eiendomsskatteloven § 8 A-2 første ledd lyder slik:

«Verdet av eiendommen skal setjast til det beløp ein må gå ut frå at eiendommen etter si innretning, brukseigenskap og lokalisering kan bli avhenda for under vanlege salstilhøve ved fritt sal. Skattegrunnlaget for bustader og fritidsbustader vert sett til verdet multiplisert med 0,7. Verdet av næringsseiendom skal setjast til teknisk verdi når det ikkje er mogleg å fastsetje verdet etter regelen i første punktum.»

- (29) Etter første setning i bestemmelsen skal verdsettelsen av en eiendom ved beregning av eiendomsskattegrunnlaget baseres på omsetningsverdi ved fritt salg. Bare dersom det «ikkje er mogleg» å fastsette verdien på den måten, skal teknisk verdi benyttes.

Tidligere regler om beregningsgrunnlag og verdsettelse

- (30) Allerede før skattelovene fra 1911 var «verker og bruk» en egen utskrivingskategori for eiendomsskatt. Kategorien ble videreført i eiendomsskatteoven fra 1975. Eiendomsskatteoven ga ikke noen definisjon av begrepet «verk og bruk», men i § 4 andre ledd andre setning ble det gitt noen eksempler på eiendommer som skulle anses som «verk og bruk». Dette inkluderte «fabrikkar, sagbruk, møllebruk, skipsvervar [og] industrielle verk».
- (31) I eiendomsskatteoven slik den lød før 2019, fremgikk det videre av § 4 andre ledd tredje setning at bygninger og anlegg skulle regnes sammen med verket og bruket «når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta». Av fjerde setning fulgte det at «arbeidsmaskinar og tilhøyrslø» ikke skulle inngå i «verk og bruk» med mindre de var «part av sjølve føretaket».
- (32) Første setning i eiendomsskatteoven § 8 A-2 første ledd om verdsettelse etter omsetningsverdi ved fritt salg kom inn i loven med virkning fra 1. januar 2013. Frem til dette gjaldt den tilsvarende bestemmelsen i byskatteoven § 5, jf. eiendomsskatteoven § 33 andre ledd slik bestemmelsen lød før 2013. De nærmere prinsippene for verdsettelsen er utviklet i rettspraksis og er for industrianlegg, som hører under kategorien «verk og bruk», sammenfattet i Rt-2007-149 *LKAB II* avsnitt 42 og 43:

«Taksten skal gi uttrykk for eiendommens objektiviserte omsetningsverdi. Dette ble første gang uttalt av Høyesterett i Rt-1912-501 – som også gjaldt LKABs anlegg i Narvik – og er gjentatt en rekke ganger senere, blant annet i Statnett-dommen i Rt-1999-192. Eiendomsskatten skal følgelig knytte seg til verdien av eiendommen objektivt sett og ikke til den verdi eiendommen har for den aktuelle eier.

Som hovedregel skal verdsettelsen skje på grunnlag av substansverdien. Dette har kommet til uttrykk i en rekke avgjørelser av Høyesterett, jf. særlig Rt-1912-501, Rt-1919-73, Rt-1974-332, Rt-1987-1290, Rt-1991-98 og Rt-1999-192. Ved verdsettelse etter substansverdien tas det utgangspunkt i den tekniske verdien, dvs. gjenanskaffelsesverdien med fradrag for slit, elde og eventuell utidsmessighet.»

- (33) Hovedregelen for verdsettelse av verk og bruk var altså at verdsettelsen skulle skje på grunnlag av substansverdien. Dette er det samme som «teknisk verdi» etter eiendomsskatteoven § 8 A-2 første ledd tredje setning.
- (34) Sitatet ovenfor gir også uttrykk for det såkalte *objektivitetsprinsippet*. Prinsippet kan sammenfattes slik at det avgjørende er «verdien av en eiendom som utnyttes optimalt, uten å ta hensyn til om den aktuelle eier klarer dette, og uten å ta hensyn til begrensninger

pålagt eieren som gjør slik optimal utnyttelse uoppnåelig», se Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) side 10–11.

- (35) Formålet med verdsettelsen var å finne frem til verdien av *hele anlegget*. Dette inkluderte tomt, bygninger og anlegg og maskiner som inngikk i beregningsgrunnlaget. Verdien kunne imidlertid fastsettes ved å verdsette de enkelte bygg, anlegg og maskiner særskilt, og verdsettelsesmetoden trengte ikke være den samme for alle elementene, se som eksempel Rt-1974-332 *Hydro* på side 336.
- (36) Annen næringseiendom ble tatt inn som en ny utskrivingskategori for eiendomsskatt fra og med skatteåret 2011. Begrepet er ikke definert i eiendomsskatteloven, men i § 4 andre ledd siste setning ble blant annet kontorlokaler, butikker, varelagre og serveringssteder nevnt som eksempler på annen næringseiendom.
- (37) Verdsettelsen av annen næringseiendom var normalt basert på leieverdi, se Prop. 1 LS (2017–2018) *Skatter, avgifter og toll 2018* side 110 og Rt-2012-1359 *flytebrygge* avsnitt 77. Dette kommer jeg nærmere tilbake til.

Forarbeidene til dagens regler

- (38) I Sundvolden-erklæringen 7. oktober 2013 – den politiske plattformen for ny regjering utgått av Høyre og Fremskrittspartiet – fremgår det at den nye regjeringen ville frita fastmonterte, ikke-integrerte maskiner fra eiendomsskatt i industrianlegg. I tråd med dette sendte Finansdepartementet 18. juni 2015 et forslag for gjennomføring av dette på høring.
- (39) Et hovedformål med endringen var dermed å redusere eiendomsskatten for industrianlegg ved å frita fastmonterte maskiner fra eiendomsskattegrunnlaget. Dette har ført til regelen i eiendomsskatteloven § 4 andre ledd tredje setning der det står at produksjonsutstyr og -installasjoner ikke skal regnes med i eiendomsskattegrunnlaget». I det følgende omtaler jeg for enkelthets skyld produksjonsutstyr og -installasjoner kun som produksjonsutstyr.
- (40) I høringsnotatet ble det skissert to ulike alternativer for å gjennomføre forslaget. Alternativ 1 var å beholde kategorien «verk og bruk», men å fastsette at produksjonsutstyr ikke skulle være en del av eiendomsskattegrunnlaget. Alternativ 2 var å fjerne «verk og bruk» som en egen kategori, med den følge at slike anlegg skulle skattlegges som annen næringseiendom. Også det alternativet innebar at produksjonsutstyr ikke lenger ville inngå i eiendomsskattegrunnlaget.
- (41) For alternativ 2 foreslo departementet i høringsnotatet at hovedregelen for verdsettelse av anlegg som etter gjeldende regler var «verk og bruk», burde være den samme som for annen næringseiendom, det vil si basert på omsetningsverdi. Departementet uttalte videre at for noen verk og bruk ville det imidlertid ikke være «mulig eller hensiktsmessig» å basere verdsettelsen på «alminnelig omsetningsverdi», i praksis faktisk eller forventet leieinntekt fra bygningen med tilhørende tomt, se høringsnotatet side 14 og 30. I slike tilfeller burde det være adgang til å fastsette omsetningsverdien til teknisk verdi. I forslaget til lovtekst ble dette uttrykt som at det «ikkje er mogleg eller formålstjenleg» å fastsette verdien på annen måte enn basert på teknisk verdi.

- (42) I Prop. 1 LS (2017–2018) valgte departementet å gå videre med alternativ 2. Kategorien «verk og bruk» ble foreslått opphevet, og anlegg som etter gjeldende rett var å anse som «verk og bruk», skulle følge reglene for næringseiendom.
- (43) Når det gjaldt *eiendomsskattegrunnlaget*, la departementet til grunn at endringen med å unnta produksjonsutstyr ville medføre at for store industrianlegg ville det hovedsakelig være «bygninger og grunnarealer som blir igjen i eiendomsskattegrunnlaget», se side 114 i proposisjonen. For flerbruksbygg ville bare «selve bygningen (skallet) og grunnen» fremdeles høre til eiendomsskattegrunnlaget, se side 115.
- (44) Beregningsgrunnlaget for eiendomsskatt skulle dermed være grunn og bygninger, uten produksjonsutstyr. Ved at produksjonsutstyret unntas, løsrives eiendomsskatten uvegerlig fra den produksjonen som faktisk skjer ved anlegget. Dette får – som jeg kommer tilbake til – konsekvenser for verdsettelsesprinsippene som skal benyttes.
- (45) Departementet vurderte også hvilken *verdsettelsesmetode* som skulle brukes, nærmere bestemt om det var grunn til å beholde substansverdi som hovedregel for verdsettelse av «verk og bruk», og dermed opprettholde et skille mellom «verk og bruk» og annen næringseiendom med hensyn til verdsettelsesmetode. Om dette uttaler departementet på side 116 i proposisjonen:

«Bakgrunnen for at substansverdien er hovedregelen for verdsettelse av verk og bruk er at slike anlegg ofte er særegne, og at det kan være vanskelig å beregne verdien på annen måte. For eksempel kan det være vanskelig å finne sammenlignbare eiendommer og priser. Departementet antar imidlertid at deler av vanskelighetene knytter seg til særegenheter ved produksjonsutstyret, som etter forslaget ikke vil inngå i eiendomsskattegrunnlaget.»

- (46) Slik jeg forstår departementet, legges det her til grunn at man ved verdsettelsen av grunn og bygninger skal tenke seg produksjonsutstyret borte. Ved at det bare er de tomme byggene og grunnen som skal verdsettes – uten produksjonsutstyret – vil byggene oftere kunne sammenlignes med andre typer bygg, som kan leies ut til ulike formål. Også dette bidrar til å løsrive verdivurderingen fra den produksjonen som faktisk skjer på eiendommen.
- (47) Om verdsettelsen skriver departementet videre på side 116 i proposisjonen:

«Departementet viser videre til at bruken av substansverdi som hovedregel for verdsettelse av verk og bruk har vært gjenstand for en del kritikk. Det er særlig fremhevet at substansverdien i enkelte tilfeller virker svært høy sammenlignet med en omsetningsverdi beregnet i form av en estimert salgsverdi, jf. for eksempel Sydvaranger-dommen, omtalt i punkt 7.1.2, og at den medfører urimelige fastsettelser og forskjellsbehandling. Departementet foreslår at eiendom som etter gjeldende regler anses som verk og bruk skal verdsettes etter samme regler som i dag gjelder for annen næringseiendom. Dette vil innebære at det blir en felles verdsettelsesregel for all næringseiendom.

Felles verdsettelsesregler vil forenkle regelverket. Imidlertid vil det for noen verk og bruks vedkommende ikke være mulig å basere verdsettelsen på de metodene som brukes ved verdsettelse av annen næringseiendom, jf. punkt 7.1.2. I slike tilfeller bør det etter departementets oppfatning være adgang til å fastsette omsetningsverdien til teknisk verdi. Det foreslås at dette presiseres i lovteksten.»

- (48) Henvisningen i sitatet ovenfor til punkt 7.1.2 var til fremstillingen i proposisjonen av gjeldende rett, der det om verdsettelse av næringseiendom blant annet står følgende på side 111:

«Takseringen av annen næringseiendom baseres ofte på leieverdi, det vil si faktisk eller forventet leieinntekt fra bygningen med tilhørende tomt. Denne metoden er særlig aktuell for kontorbygg og næringsbygg uten sterkt spesialiserte funksjoner. Bruk av substansverdi ved taksering av annen næringseiendom enn verk og bruk kan likevel ikke utelukkes. Dette vil være aktuelt hvor eiendommen har spesialiserte funksjoner og det er vanskelig å fastsette verdien ved bruk av observasjoner i markedet.»

- (49) Departementet kommenterte ikke forslaget til endring i ordlyd fra høringsnotatet, fra «ikkje er mogleg eller formålstjenleg» til «ikkje er mogleg». Det hadde imidlertid i høringsrunden kommet innspill om at hva som var «formålstjenleg», ikke klart nok begrenset muligheten til å benytte unntaksregelen.
- (50) Det er basert på forarbeidene noe uklart hvilken terskel lovgiver mente å etablere for at teknisk verdi skulle brukes ved verdsettelsen. Endringen som ble gjort i proposisjonen, må imidlertid – selv om den ikke er nærmere forklart – innebære at terskelen er høyere enn det ble gitt uttrykk for i høringsnotatet.

Tolkningen av eiendomsskatteloven § 8 A-2

- (51) Kriteriet for å bruke «teknisk verdi» i eiendomsskatteloven § 8 A-2 første ledd tredje setning er at det «ikkje er mogleg» å fastsette verdien etter regelen i første setning. Dette er språklig et meget strengt krav. Loven må forstås slik at den klare hovedregelen – også for anlegg som tidligere var omfattet av «verk og bruk» – er at verdsettelsen skal skje ut fra omsetningsverdi ved fritt salg. Verdsettelse etter teknisk verdi skal bare skje i unntakstilfeller. Det kan for eksempel ikke være tilstrekkelig for å benytte unntaksregelen at en verdsettelse basert på leieverdi blir betydelig lavere enn teknisk verdi, at forventet leieverdi ikke forrenter byggekostnaden, eller at det er arbeidssparende å benytte teknisk verdi.
- (52) Samtidig kan ikke kravet forstås så strengt at unntaksregelen i praksis blir innholdsløs. Det må kreves at en verdsettelse til omsetningsverdi – typisk basert på kapitaliserte leieinntekter – kan underbygges på en faglig forsvarlig måte.
- (53) Det er da etter mitt syn naturlig å se hen til allment aksepterte takseringsstandarder for næringseiendom, se i den retning Rt-2012-1359 *flytebrygge* avsnitt 74.
- (54) Ullensvang kommune har vist til *Europeiske Takseringsstandarder*, 8. utgave 2016, utarbeidet av The European Group of Valuers' Association (TEGoVA), som den norske bransjeorganisasjonen Norsk Takst er medlem av. Her fremkommer det at det foretrukne er å benytte en inntektsbasert tilnærmingstype ved en taksering av fast eiendom. En kostnadsbasert metode bør bare benyttes «for en spesialisert eiendom eller andre eiendommer som sjelden eller aldri blir lagt ut på markedet for salg eller leie ... når bruk av sammenligninger er utelukket på grunn av manglende markedsaktivitet og når eiendommene som skal vurderes, ikke egner seg for taksering ved hjelp av den

inntektsbaserte tilnærmingsmåten», se punkt 6.4.1.1 på side 335 i standarden. Etter mitt syn gir dette god veiledning for når teknisk verdi skal benyttes ved anvendelse av eiendomsskatteloven § 8 A-2 første ledd.

- (55) Det er imidlertid særegent for verdsettelsen som skal skje ved beregningen av eiendomsskattegrunnlaget, at leieverdien skal fastsettes basert på at produksjonsutstyret skal tenkes borte. Som jeg har vært inne på tidligere, gjør dette at verdsettelsen blir mer løsrevet fra virksomheten som drives på eiendommen. Når eiendommen skal verdsettes og vurderes uten produksjonsutstyret, utgjør ikke det naturlige anvendelsesområdet for dette utstyret noen begrensning. Også alternative bruksområder må tas i betraktning, så langt disse ville vært realistiske for de aktuelle byggene, om produksjonsutstyret tenkes borte. At et bygg blir benyttet som lager for innsatsfaktorer eller sluttprodukter i en industriproduksjon, utelukker eksempelvis ikke at bygget også kan være egnet som lager for andre produkter eller til andre formål for en annen type virksomhet. At et bygg har som funksjon å beskytte utstyr og installasjoner mot uteklime, utelukker heller ikke at de kan benyttes for andre formål, jf. HR-2023-2428-A *Mongstad* avsnitt 70.
- (56) De aktuelle byggene må vurderes ut fra den funksjonaliteten de har uten produksjonsutstyr. Dersom det ville vært nødvendig med større ombygginger eller tilpasninger for å tilrettelegge for mulig alternativ bruk, må teknisk verdi kunne benyttes ved verdsettelsen. At det er behov for tilpasninger som leietakere eller kjøpere av bygg og eiendom regulært gjør – for eksempel utskiftning av interiør – kan imidlertid ikke utelukke at man følger hovedregelen om omsetningsverdi. Også ved vurderingen av mulighetene for alternativ bruk må man ta utgangspunkt i allment aksepterte takseringsstandarder, slik de benyttes i markedet for næringseiendom.
- (57) Jeg legger til at eiendomsskatt er en form for masseforvaltning i den forstand at kommunene i en avgrenset periode skal treffe en stor mengde avgjørelser som er rettet mot alle eller mange eiere av fast eiendom i kommunen, jf. Prop. 112 L (2011–1012) side 29. Dette innebærer at man ved takseringen også kan bygge på sjablongverdier, se for eksempel Rt-2011-51 *Sydvaranger* avsnitt 50 og Rt-2015-1054 *SKS* avsnitt 91. Bruk av slike sjablonger er nok mest aktuelt for mer standardiserte bygg og eiendommer, men jeg antar at etablerte sjablonger – for eksempel for lagerbygg eller kontor- og forretningsbygg – kan tjene som veiledning ved vurdering av alternativ bruk og ved verdsettelse også av bygg av den type som er aktuell i saken her, gitt at produksjonsutstyret skal tenkes borte.

Oppsummering

- (58) Verdsettelsen av næringseiendom – inkludert det som tidligere var regnet som «verk og bruk» – skal skje ved at man tenker seg produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner borte. Det betyr at det er grunn og bygninger som skal verdsettes. Det er eiendommen som helhet som skal verdsettes, med de bruksegenskaper og den lokalisering den har. Det er normalt forsvarlig å bygge verdsettelsen opp ved å vurdere de enkelte bygg på eiendommen særskilt, før det gjøres en samlet verdsettelse.
- (59) Som den klare hovedregelen skal verdsettelsen være basert på den objektiviserte omsetningsverdien av bygg og grunn – uten produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner – ved fritt salg. Normalt vil man ved verdsettelsen ta

utgangspunkt i kapitalisert leieverdi. Dersom det i henhold til allment aksepterte verdsettelsesprinsipper for næringseiendom ikke er faglig forsvarlig å fastsette omsetningsverdien på dette grunnlaget – for eksempel fordi det ikke finnes sammenlignbare markedsdata – skal teknisk verdi benyttes.

- (60) Ved valg av verdsettelsesprinsipp skal det tas hensyn til alternative bruksområder, så lenge disse – også i henhold til allment aksepterte takseringsstandarder for næringseiendom – er realistiske, slik bygg og grunn fremstår, med produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner tenkt borte.

Klagenemndas rettsanvendelse

- (61) I vedtaket fra klagenemnda for eiendomsskatt i Ullensvang kommune behandles de rettslige utgangspunktene for verdsettingsmetoden i punkt 2.3.1. Det står der blant annet:
- «Klagenemnda syner til at eigedomen skal verdsettast som eit heile, jf. Rt-1912-501. Det er Tizir sitt smelteverk som heilskap og slik det er i dag, som skal verdsetjast. Klagenemnda tar utgangspunkt i at det er eit anlegg i drift, ikkje eit nedlagt smelteverk som skal byggast til andre føremål. Klagenemnda avviser ikkje at ein kan leige ut eit bygg til fleire føremål, men det gjer det vanskelegare å finne eit godt mål på marknadsleiga.»
- (62) Dette er feil rettslig utgangspunkt. Som nevnt tidligere skal verdsettelsen skje av byggene og grunnen uten produksjonsutstyr, og omsetnings- og utleiemulighetene skal vurderes ut fra det. Det er dermed ikke et anlegg i drift som skal verdsettes.
- (63) I punkt 2.3.2 i klagevedtaket gis det tilslutning til en uttalelse fra taksator om at en utleier vil se hen til byggekostnadene ved vurdering av hva som vil kreves i leie for et bygg. Dette er heller ikke riktig lovanvendelse ved verdsettelsen som skal gjøres etter eiendomsskatteloven § 8 A-2 første ledd.
- (64) Også ved vurderingen av de enkelte byggene er det uttalelser i vedtaket som reiser spørsmål om klagenemndas lovforståelse. I punkt 3.6 uttales det om *sanitærbygget* at det er «eit smelteverk i drift som er objektet for taksering», og at garderobene der trengs fordi «folk skal skifte for å gå på jobb på smelteverket». Uttalelsen synes ikke å ta hensyn til at riktig vurderingstema er om det for dette bygget er mulig å fastsette en forsvarlig takst basert på eksisterende eller alternativ bruk av bygget, eventuelt etter tilpasninger som en utleier eller leietaker regulært vil være innstilt på å gjøre. Det samme gjelder for *kjøretøybygget*. Når det gjelder dette bygget, viser klagevedtaket til det sakkyndig nemnd for eiendomsskatt uttaler om dette bygget. I punkt 2.3 i innstillingen fra sakkyndig nemnd er det særlig vist til at bygget har flere funksjoner og derfor er for spesialtilpasset til å ha en leieverdi. Det er uforklart hvorfor et bygg med flere funksjoner er så særegent at det ikke er mulig å finne en leieverdi.
- (65) For de *to lagerbyggene* er det uttalelser i klagevedtaket og i innstillingen fra sakkyndig nemnd for eiendomsskatt om at disse byggene er så spesialiserte at de ikke kan leies ut. Det er imidlertid uklart om det i tilstrekkelig grad er vurdert om byggene kan leies ut som kaldlager for andre produkter.

- (66) Jeg mener etter dette at klagevedtaket bygger på feil lovanvendelse, og at det sannsynligvis har hatt betydning ved vurderingen av hvilken verdsettelsesmetode som skulle anvendes for de ulike byggene.

Konklusjon og sakskostnader

- (67) Vedtaket må etter dette oppheves. Høyesterett har ikke tilstrekkelig grunnlag for å avgjøre om byggene skal verdsettes etter kapitalisert leieverdi eller teknisk verdi. Med min konklusjon er det heller ikke aktuelt å gi INEOS medhold i punkt 2 i deres påstand.
- (68) Ved den nye verdsettelsen av eiendommen må Ullensvang kommune innhente ny takst basert på de retningslinjene jeg har redegjort for.
- (69) INEOS har for Høyesterett fått medhold i at klagevedtaket må oppheves, men har ikke fått medhold i sin påstand om dom for at byggene skal verdsettes til kapitalisert leieverdi. Jeg mener likevel at INEOS har vunnet saken i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd, og derfor har krav på å få dekket nødvendige sakskostnader, jf. § 20-5 første ledd. Det er ikke grunn til å gjøre unntak etter § 20-2 tredje ledd.
- (70) INEOS' prosessfullmektig har fremlagt sakskostnadsoppgave på 1 382 111 kroner eksklusiv merverdiavgift. Summen fordeler seg på 199,75 timer for prosessfullmektigen til en timepris på 6 286 kroner, 5,5 timer for en advokatfullmektig til en timepris på 4 400 kroner og 55,5 timer for to prosjektassistenter til 1 828 kroner per time. Av sakskostnadene utgjør 786 kroner utlegg. Ullensvang kommune har protestert mot kostnadsoppgaven.
- (71) Hva som utgjør nødvendige sakskostnader, beror på en helhetsvurdering, der kostnadene må måles opp mot en proporsjonalitetsbegrensning. Det avgjørende er det totale beløpet som kreves dekket, som er en funksjon av advokatens timepris og antall medgåtte timer. Merkostnaden ved særlig kostbar bistand kan som hovedregel ikke kreves erstattet av motparten – det må forutsettes at en særlig høy timepris gjenspeiler særlige kvalifikasjoner som gir seg utslag i bruk av færre timer. Det bør ses hen til hva en «alminnelig dyktig advokat ville ha krevd av salær i en slik sak», jf. Ot.prp. nr. 51 (2004–2005) side 447–448.
- (72) INEOS' prosessfullmektig har krevet dekket kostnader for 260,75 timer til en gjennomsnittlig timepris på 5 298 kroner. Saken ble ført over halvannen dag for Høyesterett. Saken står i all hovedsak i samme stilling som for lagmannsretten, der det var samme prosessfullmektig. Etter mitt syn er både antall timer medgått og gjennomsnittlig timepris høyere enn nødvendig. Jeg bemerker at det er inkludert timer for assistenter, som ikke er jurister. Dette er kostnader som normalt vil være administrasjonskostnader som er innbakt i prosessfullmektigens timepris.
- (73) Etter en samlet vurdering mener jeg nødvendige kostnader for Høyesterett kan fastsettes til 1 000 000 kroner, eksklusiv merverdiavgift. Beløpet inkluderer også rettsgebyr for Høyesterett. Ullensvang kommune og partshjelperen Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) er solidarisk ansvarlig for kostnadene, jf. tvisteloven § 20-1 tredje ledd, jf. § 20-6 andre ledd. Det er ikke begjært at Høyesterett skal fordele ansvaret innebyrdes mellom kommunen og partshjelperen, jf. § 20-6 andre ledd tredje setning.

- (74) Høyesterett legger sitt resultat til grunn når den avgjør krav på sakskostnader for lavere instanser, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. For tingretten må det imidlertid tas hensyn til at saken der også gjaldt spørsmålet om hva som inngikk i eiendomsskattegrunnlaget. Dette er rettskraftig avgjort i kommunens favør. Jeg mener derfor at ingen av partene for tingretten har vunnet saken fullt ut eller i det vesentlige, slik at det ikke tilkjennes sakskostnader for tingretten. Jeg bemerker at jeg ikke kan se at Høyesterett har bevismessig grunnlag for å tilkjenne kommunen delvis sakskostnader for tingretten etter tvisteloven § 20-4 bokstav c, slik kommunen har gjort gjeldende.
- (75) For lagmannsretten frafalt INEOS under saksforberedelsen kravet om at flere bygninger ikke var en del av eiendomsskattegrunnlaget. Jeg mener derfor at heller ikke for lagmannsretten har noen av partene har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige.
- (76) Jeg stemmer for slik

D O M :

1. Vedtaket av 17. november 2021 av klagenemnda for eiendomsskatt i Ullensvang kommune oppheves.
 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Ullensvang kommune og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK), en for begge og begge for en, 1 000 000 – enmillion – kroner til INEOS Tyssedal AS innen to uker fra dommens forkynnelse.
 3. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.
- (77) Dommer **Stenvik:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (78) Dommar **Høgetveit Berg:** Det same.
- (79) Dommer **Hellerslia:** Likeså.
- (80) Dommer **Bull:** Likeså.
- (81) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Vedtaket av 17. november 2021 av klagenemnda for eiendomsskatt i Ullensvang kommune oppheves.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Ullensvang kommune og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK), en for begge og begge for en, 1 000 000 – enmillion – kroner til INEOS Tyssedal AS innen to uker fra dommens forkynnelse.
3. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.