



GULATING LAGMANNSRETT

DOM

Avsagt: 14.12.2022

Saksnr.: 22-035331ASD-GULA/AVD1

Dommere:

Kst. lagdommer
Lagdommer
Lagdommer

Jan-Inge Wensell Raanes
Arnt E. Skjefstad
Marie Trovåg

- | | | | |
|----|--------------|----------------------------|--|
| I | Anke | | |
| | Ankende part | Alver kommune | Advokat Caroline Lund |
| | Ankemotpart | Equinor Energy AS | Advokat Finn Backer-Grøndahl
Advokatfullmektig Louise Eriksen |
| | Ankemotpart | Equinor ASA | Advokat Finn Backer-Grøndahl
Advokatfullmektig Louise Eriksen |
| | Ankemotpart | Equinor Refining Norway AS | Advokat Finn Backer-Grøndahl
Advokatfullmektig Louise Eriksen |
| II | Anke | | |
| | Ankemotpart | Equinor ASA | Advokat Finn Backer-Grøndahl
Advokatfullmektig Louise Eriksen |
| | Ankemotpart | Equinor Refining Norway AS | Advokat Finn Backer-Grøndahl
Advokatfullmektig Louise Eriksen |
| | Ankemotpart | Equinor Energy AS | Advokat Finn Backer-Grøndahl
Advokatfullmektig Louise Eriksen |
| | Ankende part | Alver kommune | Advokat Caroline Lund |

I. Sakens spørsmål og bakgrunn

Saken gjelder gyldigheten av to kommunale vedtak om eiendomsskatt for skatteåret 2019 for et oljeraffineri og et kraftverk. Spørsmål er hva som omfattes av fritaket for «produksjonsutstyr og -installasjoner» i eiedomsskattelova § 4 andre ledd, om nettanlegg for elektrisk kraft er en del av «kraftnettet» i § 3 bokstav c), og hva som er riktig verdsettelsesmetode for utvalgte byggverk etter § 8 A-2.

Til og med skatteåret 2018 ble raffineriet og kraftverket på Mongstad beskattet som «verk og bruk» til teknisk verdi. Alle eiendelene som nå er omtvistet inngikk i skattegrunnlaget. Raffineriet og kraftverket ble for 2018 taksert til henholdsvis ca. kr 13 200 000 000 og kr 1 700 000 000.

Eiedomsskattelova ble endret i desember 2017 med virkning fra skatteåret 2019. Verk og bruk ble opphevet som utskrivingsalternativ, og blant annet erstattet med «kraftverk, vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum». For disse ble tidligere regler om skattegrunnlag og verdsettelse i all hovedsak videreført. Øvrige verk og bruk skal etter lovendringen beskattes som «næringseigedom», med fritak for «produksjonsutstyr og -installasjoner».

Til lovendringen ble det vedtatt en overgangsordning som ga kommuner som for 2018 skrev ut eiendomsskatt på verk og bruk, men som ikke gjorde det på all næringseiendom, to midlertidige utskrivingshjemler som skulle kompensere for inntektsbortfallet. De kunne til og med skatteåret 2024 skrive ut eiendomsskatt på «næringseigedom», og på et «særskilt fastsett grunnlag» som ble redusert med 1/7 hvert år. Det særskilte grunnlaget skulle baseres på differansen mellom skattegrunnlaget i 2018 og 2019, forårsaket av at produksjonsutstyr og -installasjoner fritas.

I budsjettvedtaket for 2019 vedtok Lindås kommune (Alver kommune etter kommunesammenslåing, heretter kun omtalt som det) å skrive ut eiendomsskatt på «kraftanlegg, vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatte av særskattereglene for petroleum» etter eiedomsskatteloven § 3 første ledd bokstav c). I tillegg ble begge alternativene i overgangsordningen brukt.

Takstmann Thomas Bjønnes hadde taksert raffineriet og kraftverket flere ganger tidligere, og gjorde det på nytt i januar 2019 etter de nye reglene.

Raffineriet er taksert til totalt kr 978 270 000. Fjellhaller utgjør kr 492 100 000, tanker kr 88 900 000, diverse bygninger kr 204 500 000. Beløpene er senere korrigert noe, slik det fremgår av pkt. 2.3 og 2.4 nedenfor. Kaier er taksert til kr 192 700 000, men er ikke lenger tvistetema. Raffineriets nettanlegg er taksert som kraftnett til kr 36 997 500.

Taksten for kraftverket er på kr 152 810 000. Bygninger utgjør kr 72 134 000, nettanlegg kr 80 680 000.

Raffineriets takst for 2019 er 93 % lavere enn for 2018. For kraftverket er taksten redusert med 91 %.

Den 22. februar 2019 vedtok sakkyndig nemnd i kommunen ny eiendomsskattetakst for raffineriet og kraftverket. Grunnlaget for vedtakene var Bjønnes' takster. Den 26. februar 2019 skrev kommunen ut eiendomsskatt basert på takstvedtakene.

Tomtegrunnen og andre anlegg på Mongstad er behandlet i egne vedtak som ikke er gjenstand for klage eller søksmål.

Den 3. mai 2019 leverte Equinor klage for raffineriet og kraftverket. Klagene ble forelagt takstmann Bjønnes. Klagenemnda for eiendomsskatt avslo begge klagene 29. november 2019.

Equinor leverte stevning 19. juni 2020. Det er enighet om at den er rettidig. Det fremgår av stevningen at Equinor Refining Norway AS er eier av raffineriet og kraftverket, og derfor riktig saksøker. Det opplyses samtidig at det er Equinor Energy AS som er adressat for og har betalt utskrevet skatt, for så å belaste Equinor Refining Norway AS. Videre er Equinor ASA operatør for kraftverket og raffineriet, og har klaget på vegne av de øvrige partene. Equinor ASA er også adressat for klagevedtakene. Dette er bakgrunnen for at også Equinor Energy AS og Equinor ASA er oppført saksøkere. Lagmannsretten bruker betegnelsen «Equinor» med mindre det er behov for å skille mellom selskapene.

Hovedforhandling ble holdt 22. til 25. november 2021. Den 8. januar 2022 avsa Hordaland tingrett dom med slik slutning:

1. Klagenemnda for eiendomsskatt i Lindås kommune sitt vedtak av 29. november 2019 vedrørende grunnlaget for utskriving av eiendomsskatt for 2019 på Mongstad raffineri, gnr 127 bnr 18 i tidligere Lindås kommune, er ugyldig.
2. Klagenemnda for eiendomsskatt i Lindås kommune sitt vedtak av 29. november 2019 vedrørende grunnlaget for utskriving av eiendomsskatt for 2019 på Mongstad kraftvarmeverk, gnr 127 bnr 102 i tidligere Lindås kommune, er ugyldig.
3. 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 og 2020. I tillegg kommer rente iht. eieendomsskattelova § 26, jf. forskrift av 18. desember 1987 nr 977 § 2.
4. Alver kommune skal ved ny taksering av Mongstad raffineri anse de omtvistede 17 kavernene og 16 tankene, samt de omtvistede nettkomponentene som produksjonsinstallasjoner og derfor ekskludere disse fra den ordinære eiendomsskattetaksten, og i stedet inkludere dem i grunnlaget som nedtrappes etter

overgangsregelen til eideomsskattelova §§ 3 og 4 første ledd i lov 19. desember 2017 nr. 118.

5. Alver kommune skal ved ny taksering av Mongstad kraftvarmeverk anse de omtvistede nettkomponentene som produksjonsinstallasjoner og derfor ekskludere disse fra den ordinære eiendomsskattetaksten, og i stedet inkludere dem i grunnlaget som nedtrappes etter overgangsregelen til eideomsskattelova §§ 3 og 4 i lov 19. desember 2017 nr. 118.
6. Alver kommune skal ved ny taksering av Mongstad raffineri og Mongstad kraftvarmeverk verdsette de omtvistede næringseiendommene, med unntak for nettanlegg, kaverner og tanker, til omsetningsverdi iht. eideomsskattelova § 8 A-2 første ledd første punktum.
7. I sakskostnader betaler Alver kommune 500 000 – femhundretusen – kroner til Equinor Refining Norway AS, Equinor ASA og Equinor Energy AS innen to uker fra forkynnelse av dommen.
8. Utgiftene til fagkyndige meddommere betales med en halvpart av Alver kommune og en halvpart av Equinor Refining Norway AS, Equinor ASA og Equinor Energy AS.

Alver kommune anket 9. februar 2022. Anken gjelder dommen i sin helhet med unntak for tingrettens konklusjon om at 18 omstridte byggverk inngår i skattegrunnlaget, jf. slutningens punkt 4 og 5. Ankegrunner er feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse.

Equinor anket 10. februar 2022. Anken gjelder det at tingretten kom til at 18 byggverk inngår i skattegrunnlaget, jf. slutningens punkt 4 og 5. Ankegrunner er feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse.

Ankeforhandling i Gulating lagmannsrettens lokaler, med en dags befaring på Mongstad, ble gjennomført 24. oktober til 1. november 2022. Partsrepresentant for Alver kommune var ordfører Sarah Sekkingstad som ga forklaring, og prosessfullmektig var advokat Caroline Lund. Partshjelper, Norske Petroleumskommunar, sin partsrepresentant var ordfører Sigmund Lier, og prosessfullmektig var advokat Ina Storstrøm. Equinors partsrepresentanter var Julie Lingås og Terje Rabben. Prosessfullmektig var advokat Finn Backer-Grøndahl og rettslig medhjelper var advokatfullmektig Louise Eriksen. Seks vitner ga forklaring, ett av dem som sakkyndig. Om bevisførselen ellers vises til rettsboken med vedlegg.

II. Partenes syn på saken

Alver kommune har i korte trekk gjort gjeldende

Klagenemndas vedtak bygger på riktig faktum og rettsanvendelse, og er gyldige.

Ordlyden i eideomsskattelova § 4 andre avsnitt første setning og forarbeidene er klare på at grunn og bygninger skal ilegges eiendomsskatt. I Prop. 1 LS (2017-2018) side 115 er det uttalt at dette også gjelder enkle bygninger som er «skall» rundt utstyr og installasjoner.

Det følger av langvarig rettspraksis, som fortsatt er relevant, at eiendomsskattetaksten er en objektskatt og skal representere eiendommens verdi i seg selv, objektivt bedømt. Eiendelenes karakter og funksjon er avgjørende. Hvilken interesse Equinor har i eiendelene, dvs. fjellhallene, tankene og byggverkene formål eller bruksområde, er i utgangspunktet ikke relevant, jf. bl.a. Rt-2007-149 (LKAB II). Det samme gjelder for nettanleggene som er en del av kraftnettet. Det er uten betydning at Equinor som er eier ikke er et nettselskap.

Fjellhallene er fast eiendom som inngår i skattegrunnlaget i likhet med bygninger, som varige verdier i seg selv ved eiendommen. Fjellhallene er i realiteten opparbeidet tomtegrunn som det ikke er tvil om at inngår i skattegrunnlaget, jf. Rt-2007-149 (LKAB II). Dersom raffineriet legges ned består fortsatt fjellhallene og de kan benyttes til andre formål. Fjellhallenes funksjon er lagring av råvarer og produkter. At de er nødvendige for driften gjør ikke at de inngår i produksjonsprosessen. De ligger både faktisk og funksjonelt utenfor raffineriets produksjonsprosess. Det er ingen forskjell på raffineriets og råoljeterminalens fjellhaller, som Equinor har akseptert er lager.

Tankene er bygningskonstruksjoner som etter sin karakter inngår i skattegrunnlaget, og uansett har de ikke noen direkte funksjon i selve produksjonsprosessen. Deres funksjon er å lagre råvarer og ferdigprodukter, og de inngår derfor i skattegrunnlaget på lik linje med andre lagerbygg. Tankene som er omtvistet skiller seg fra tankene som er utelatt fra skattegrunnlaget som står i produksjonslinjene.

Byggverkene som er omtvistet er enkle konstruksjoner, men bygninger i lovens forstand og inngår i skattegrunnlaget. Bygninger vil alltid ha værbeskyttelse som funksjon, men det alene gir dem ikke en tilstrekkelig nær tilknytning til selve produksjonsprosessen.

Ved lovendringen ble skatteplikt videreført for «alle anlegg i kraftnettet», jf. Innst. 4 L (2017–2018) side 10. Begrepet «kraftnettet» i eiendomsskattesammenheng omfatter alle anlegg knyttet til overføring og distribusjon av kraft. Det er riktig å inkludere alle komponenter med spenningsnivå ned til 22 kV, nettstasjoner og trafostasjoner.

De omtvistede komponentenes funksjon er utvilsomt å overføre eller å transformere strøm for overføring. Equinors nettanlegg skiller seg ikke fra andre nettanlegg som beskattes, og må beskattes på samme måte. Mongstad transformatorstasjon ligger i tillegg utenfor anlegget, og er en del av regionalnettet. Equinors lovforståelse gir verken et klart grensesnitt eller en praktisk regel. Equinor har også anleggskonsesjon og områdekonsesjon på Mongstad, samt nasjonal omsetningskonsesjon. Equinors anførsel om at kraftverkets komponenter er en del av kraftanlegget og produksjonen av kraft, er ny for lagmannsretten. Tidligere har det kun vært gjort gjeldende at kraftnettet må avgrenses mot raffineriet og kraftverket som sluttbrukere.

Riktig verdsettelsesmetode er den som er best egnet for den aktuelle eiendomstypen. Både kapitalisert leieverdi og teknisk verdi er hjelpeberegningsmetoder for å finne den objektive omsetningsverdien. Det følger av eiedomsskattelova § 8 A-2 første ledd siste punktum at eiendommen kan verdsettes til teknisk verdi når det «ikkje er mogleg» å fastsette verdien etter første ledd

Kommunen har akseptert at 28 byggverk inne på området skal verdsettes til kapitalisert leieverdi, fordi verdiforskjellen var bagatellmessig. Equinor har akseptert at hovedkontrollrommet, som er eksplosjonssikkert, skal verdsettes til teknisk verdi. Kommunen fastholder at 16 byggverk i raffineriet og 4 i kraftverket skal verdsettes til teknisk verdi fordi de er spesialtilpassede bygg som det ikke er mulig å verdsette basert på observasjoner av salg eller leieverdier i markedet, jf. blant annet Prop. 1 LS (2017-2018) punkt 7.1.2 og 7.1.4.

Alver kommune har lagt ned slik påstand:

1. Tingrettens dom slutningens punkt 1 stadfestes, mens retningslinjene i punkt 4 til 6 utgår.
2. For øvrig frifinnes Alver kommune.
3. Anken fra Equinor Refining Norway AS, Equinor ASA og Equinor Energy AS forkastes.
4. Equinor dømmes til å betale kommunens sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Partshjelper, Nettverk av Petroleumskommunar, har gjort gjeldende det samme som kommunen og lagt ned slik påstand:

1. Tingrettens dom slutningens punkt 1 stadfestes, mens retningslinjene i punkt 4 til 6 utgår.
2. For øvrig frifinnes Alver kommune.
3. Anken fra Equinor Refining Norway AS, Equinor ASA og Equinor Energy AS forkastes.
4. Equinor dømmes til å betale Nettverk av Petroleumskommunar sine sakskostnader for lagmannsretten og kommunens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Equinor har i korte trekk gjort gjeldende

Eiendomsskatt er en objektskatt og objektivitetsprinsippet gjelder ved verdsettelsen, men ikke ved avgrensningen av skattegrunnlaget, jf. HR-2012-1746-A avsnitt 41 flg. og 66 flg.

Fjellhallene og tankene har en slik funksjon i og derved tilknytning til produksjonsprosessen, at de er å anse som "produksjonsinstallasjoner" fritatt eiendomsskatt. Unntaket omfatter også faste innretninger med varig forankring til anlegg og grunn. Videre følger det av forarbeidene at også installasjoner som ikke inngår i selve produksjonsprosessen kan ha tilstrekkelig nær tilknytning til produksjonen, dersom de er en forutsetning for eller nødvendig konsekvens av den, jf. Prop. 1 LS (2017-2018) pkt. 7.1.4 og særlig side 114 siste

avsnitt. Det vises også til at lovgiver uttrykkelig forutsatte at lovendringen vil få stor betydning for større industrianlegg, og Mongstad ble brukt som eksempel, jf. Prop. 1 LS (2017-2018) s. 117. Fjellhallene og tankene har en så nær tilknytning til produksjonsprosessen at de må anses som produksjonsinstallasjoner.

I et utendørsanlegg er det ikke noe klart skille mellom installasjoner og bygninger. De 16 omtvistede byggverkene i raffineriet er av ulik størrelse og konstruksjon, men har alle som eneste funksjon å beskytte maskineri mot vær og vind. De er spesialtilpasset og har ikke fire heldekkende vegger. Funksjonen og realistiske bruksområder gir dem en slik tilknytning til produksjonen at de må ansees som «produksjonsinstallasjoner». Byggverkene er ikke etter sin art utelukket fra fritaket for produksjonsinstallasjoner. De kommer i samme stilling som fjellhaller og tanker. At det i Prop. 1 LS (2017-2018) s. 116 er uttalt at flerbruksbygg inngår i skattegrunnlaget gir ikke grunnlag for et slikt skille i vår sak. Forarbeidene sikter til bygg som har flere funksjoner, typisk kontorer og produksjon i samme bygning. Det passer ikke på utendørsanlegg hvor simple byggverk er satt opp for å beskytte maskineriet og ikke har annen funksjon. Lovgiver har forutsatt at det vesentligste av et utendørsanlegg vil bli unntatt eiendomsskatt, jf. Prop. 1 LS (2017-2018) s. 115.

Fjellhallene, tankene og byggverkene inngår ikke i grunnlaget for eiendomsskatt etter overgangsregelens annet ledd, men i det særskilte grunnlaget etter første ledd. Klagevedtaket er feil og må oppheves.

De deler av raffineriets og kraftverkets nettanlegg som nå er omstridt, er ikke en del av «kraftnettet» etter eieendomsskattelova § 3 c). Rettstilstanden er endret på dette punktet, jf. bl.a. Prop. 1 LS (2017-2018) pkt. 7.1.1 og Finansdepartementets brev 21. mai og 5. desember 2019. Loven angir «kraftnettet» i bestemt form entall, og omfatter kun kraftnettet som er driftet av nettselskapene for overføring av kraft, og må avgrenses mot produksjon og forbruk. Equinor er ikke et nettselskap. De inkluderte nettkomponentene er interne og overfører ikke kraft over lengre avstander. Raffineriet er forbruker av kraft, og komponentene transporterer kraft som er en sentral innsatsfaktor i produksjonen. For Equinor er det viktig selv å ha kontroll over dette nettanlegget, derfor har de anleggs- og områdekonsesjon. Kraftverket produserer kraft mot kraftnettet, og Equinor har omsetningskonsesjon for omsetning av kraft, men ikke for nettvirksomhet. Kraftverkets komponenter er en del av et kraftanlegg og produksjon av kraft. Dette er ikke en ny anførsel. Nettanleggene er derfor ikke en del av «kraftnettet», men en del av raffineriet og kraftverket som næringseiendom, og fritatt eiendomsskatt som «produksjonsutstyr og -installasjoner». Klagevedtakene er derfor feil og må oppheves på dette punktet.

Det er enighet om at en rekke bygninger i raffineriet og kraftverket inngår i skattegrunnlaget som næringseiendom, og at de skal verdsettes til objektivisert omsetningsverdi etter hovedregelen i eieendomsskattelova § 8 A-2 første ledd første punktum. Dersom de 16 omstridte byggverkene inngår i skattegrunnlaget, skal samme verdsettelsesmetode brukes.

Det samme gjelder for fire byggverk i kraftverket som det er enighet om at inngår i skattegrunnlaget. Vilåårene for å bruke unntaket om teknisk verdi er ikke oppfylt.

Før lovendringen ble «teknisk verdi» benyttet for verk og bruk, mens ordinær næringseiendom normalt ble verdsatt til kapitalisert leieverdi, jf. Prop. 1 LS (2017-2018) s 110. Ved lovendringen i kraft 1. januar 2019 ble det bestemt at all næringseiendom, også tidligere verk og bruk, skal verdsettes til markedsverdi, men mindre det «ikkje er mogleg å fastsetje verdet» slik. Ordlyden gir anvisning på en snever unntaksregel. Subjektive momenter som er relevante for avgrensningen av skattegrunnlaget, er ikke relevant ved verdsettelsen. Da gjelder et objektivitetsprinsipp. Det følger av langvarig praksis at den subjektive verdien av eiendelen i skattepliktiges virksomhet ikke er avgjørende. Det må også ses vekk fra spesiell funksjon og beliggenhet. Det er mulig å finne sammenlignbare eiendommer i markedet og kapitalisert leieverdi, og det skulle derfor vært gjort. Klagevedtakene bygger på feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse og må oppheves på dette punktet.

Equinor har lagt ned slik påstand:

1. Anken fra Alver kommune forkastes, unntatt 2 bryterfelt i Mongstad transformatorstasjon.
2. Alver kommune skal ved ny taksering av Mongstad raffineri anse 11 kompressorhus, 1 slambehandlingsbygg, 1 kalsineringshus, 1 gulftronic, 1 flaker house og 1 pumpehus brannvannskai som produksjonsinstallasjoner og derfor ekskludere disse fra den ordinære eiendomsskattetaksten, og i stedet inkludere dem i grunnlaget som nedtrappes etter overgangsregelen til eieendomsskattelova §§ 3 og 4 første ledd i lov 19. desember 2017 nr. 118.
3. 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, 2020, 2021 og 2022. I tillegg kommer rente iht. eieendomsskattelova § 26, jf forskrift av 18. desember 1987 nr 977 § 2.
4. Equinor Refining Norway AS, Equinor ASA og Equinor Energy AS tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

III. Lagmannsrettens vurdering

1. Lagmannsrettens kompetanse

Lagmannsretten kan prøve om det er hjemmel for vedtakene, om det faktiske grunnlaget er korrekt og saksbehandlingen, jf. Rt-2012-1025 avsnitt 68. Skjønnsutøvelsen ved verdsettelsen kan også overprøves innenfor visse rammer, men det er ikke tvistetema.

2. Produksjonsutstyr og -installasjoner

2.1. Innledning

Spørsmålet er om fjellhallene, tankene og byggverkene er unntatt fra skattegrunnlaget for «næringsseigedom» fordi de er «produksjonsinstallasjoner», jf. eieendomsskattelova § 4 andre ledd, tredje punktum. Utskrivingshjemmel er andre ledd i overgangsregelen til endringen av eieendomsskattelova §§ 3 og 4 i kraft i januar 2019.

Dersom disse eiendelene er å anse som produksjonsinstallasjoner er de ikke skattepliktig næringsseigedom, og inngår i det særskilte grunnlaget etter overgangsordningens første ledd.

De nå omtvistede delene av skattevedtaket gjelder 17 fjellhaller, 16 tanker og 16 byggverk som er en del av raffineriet. Etter at påstandene er justert er omtvistet verdi ca. kr 596 000 000.

Det er enighet om at dersom fjellhallene og tankene inngår i skattegrunnlaget, skal de verdsettes til teknisk verdi. For de 16 byggverkene er det eventuelt et spørsmål om riktig verdsettelsesmetode, sammen med fire byggverk i kraftverket, se pkt. 4 nedenfor.

Selve tomtgrunnen er gjenstand for egen takst, etter ønske fra Equinor.

2.2. Rettslige utgangspunkt

Gjeldende rett før lovendringen

Før lovendringen ble raffineriet og kraftverket på Mongstad eiendomsbeskattet som «verk og bruk» etter eieendomsskattelova § 3 c). For «verk og bruk» inngikk grunn, bygninger og anlegg i skattegrunnlaget når de var nødvendig for verksdriften. I tillegg fulgte det av rettspraksis at det samme gjaldt for arbeidsmaskiner og tilbehør som var en integrert del av eiendommen. Verdsettelsen skjedde til teknisk verdi.

Etter eieendomsskattelova § 3 d) kunne det også skrives ut skatt for «annan næringsseigedom». Annen næringsseigedom omfattet typisk kontorlokale, parkeringshus, butikk, varelager, hotell og serveringssted. Hovedregelen for verdsettelse var omsetningsverdi. Alver kommune benyttet ikke dette utskrivingsalternativet. At eieendomsskattelova tidligere opererte med to typer næringsseigedom nevnes likevel fordi det kan ha betydning for lovtolkningen etter lovendringen.

Lovteksten

Andre ledd i overgangsregelen til endringen av eieendomsskattelova §§ 3 og 4 lyder slik:

Kommunar som ikkje skriv ut eigedomsskatt på næringseiendom etter § 3, men som i skatteåret 2018 skreiv ut eigedomsskatt på verk og bruk, kan i perioden nemnd i første ledd første punktum skrive ut eigedomsskatt på bygningar og grunnareal så langt desse var omfatta av eigedomsskattegrunnlaget for verk og bruk i skatteåret 2018.

Det er enighet om at skattegrunnlaget etter overgangsregelen er sammenfallende med det som etter lovendringen er «næringseiendom» i § 3.

Hva som regnes til næringseiendom er nærmere regulert i § 4 første og annet ledd:

Eigedomsskatt vert skriven ut på dei faste eigedomane ut frå tilhøva den 1. januar i skatteåret.

Til faste eigedomar vert rekna bygningar og tomt som høyrer til, huslause grunnstykke som hagar, lykkjer, vassfall, laste-, opplags- eller arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeeins næringseiendom. Til næringseiendom 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 eigedomsskattegrunnlaget for næringseiendom. Til næringseiendom vert ikkje rekna kraftverk, vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum. For vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum skal arbeidsmaskinar og tilhøyrsløse og ting som kan setjast i klasse med slikt ikkje reknast med utan tingen er ein part av sjølve føretaket.

Det er enighet om at fjellhallene, tankene og byggverkene i utgangspunktet «næringseiendom», dvs. en del av den faste eiendommen som er nødvendig for næringsdriften. Uenigheten knytter seg til unntaket for «produksjonsutstyr og -installasjoner». Det er også enighet om at det er alternativet produksjonsinstallasjoner som er det aktuelle.

Etter lagmannsrettens syn taler en alminnelig språklig forståelse av «produksjonsinstallasjoner» for at det omfatter innretninger som er fast montert for å inngå i produksjonen på næringseiendommen. I begrepet «installasjon» ligger en naturlig avgrensning mot selve den faste eiendommen. Det underbygges av sammenhengen med 1. og 2. punktum. Videre må installasjonen ha en forbindelse til produksjonen på eiendommen. Det er ikke mulig å utlede av ordlyden hvor nær denne sammenhengen må være.

Forarbeid

Foranledningen til lovendringen er «Politisk plattform for en regjering utgått av Høyre og Fremskrittspartiet» 7. januar 2013 (Sundvollen-erklæringen). Der fremgår følgende:

Regjeringen vil:

- Frita fastmonterte, ikke-integrerte maskiner fra eiendomsskatt i industrianlegg (gjelder ikke kraftanlegg).

Erklæringen ble fulgt opp med Finansdepartementets høringsnotat 18. juni 2015. Departementet redegjorde for to alternative lovendringer. Alternativ 1 var å beholde «verk og bruk» som selvstendig utskrivingsalternativ. Alternativ 2 var å fjerne «verk og bruk» og skattlegge slike anlegg som «næringseigedom». I begge tilfellene skulle det gjøres unntak for «produksjonsutstyr og -installasjoner».

I høringsnotatets kapittel «3 Vurderinger og forslag» er det blant annet uttalt følgende:

Forslaget innebærer at produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner ikke skal eiendomsbeskattes. I likhet med gjeldende regel, tar forslaget utgangspunkt i at det skal beregnes eiendomsskatt av fast eiendom. Forslaget innebærer imidlertid at det også skal framgå uttrykkelig av lovbestemmelsen at produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner ikke skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget. [s. 18-19]

...

Forslaget innebærer videre at de integrerte arbeidsmaskinene mv., som i dag inngår i grunnlaget, ikke skal eiendomsbeskattes. I tillegg vil det nye begrepet «produksjonsinstallasjoner» i noen tilfeller omfatte mer enn det som i dag er å anse som arbeidsmaskiner mv. Dette vil typisk gjelde for verk og bruk med høy integrasjonsgrad, hvor det kan være vanskelig å fastlegge hva som er å anse som den faste eiendommen og hva som er å anse som arbeidsmaskin mv. etter gjeldende regler. I slike anlegg vil maskiner, pumper, rør, tanker, ledninger, generatorer og annet produksjonsutstyr være så integrert i hverandre og produksjonsprosessen at det kan være vanskelig å fastslå hva som utgjør hoveddelen av anlegget og hva som har karakter av tilbehør. [s. 19]

Utgangspunktet skulle altså fortsatt være at fast eiendom er skattepliktig. Det ble imidlertid tatt sikte på betydelig skattelettelse. Forslaget gikk også vesentlig lenger enn regjeringsplattformens «fastmonterte, ikke-integrerte maskiner». Produksjonsutstyr og -installasjoner skulle omfatte mer enn det som tidligere var å anse som integrerte arbeidsmaskiner og tilbehør.

Det kom til enighet om høringsnotatets alternativ 2 i forbindelse med statsbudsjettet for 2018. Det sentrale lovforarbeidet er derfor Prop. 1 LS (2017-2018). Av pkt. 7.1.4 «Vurderinger og forslag» fremgår blant annet følgende:

Begrepet «produksjonsinstallasjoner» skal omfatte faste innretninger med varig forankring som har en funksjon i produksjonsprosessen. Ved vurderingen av om noe er å anse som produksjonsinstallasjon eller eiendom som skal eiendomsbeskattes, må det i første omgang tas hensyn til tilknytningen til produksjonsprosessen. Har installasjonen (nær nok) tilknytning til produksjonsprosessen, skal den etter forslaget falle utenfor eiendomsskattegrunnlaget selv om den har slik varig forankring at den etter gjeldende regler inngår i det faste anlegget. 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. [s. 114]

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. Slike installasjoner bør etter departementets oppfatning også være fritatt for eiendomsskatt, og er omfattet av begrepet «produksjonsutstyr og -installasjoner». [s. 114-115]

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 [s. 115]

...

Det nye begrepet «produksjonsinstallasjoner» vil i noen tilfeller omfatte mer enn det som i dag er å anse som arbeidsmaskiner mv. Det vil kunne omfatte eiendeler som i dag anses å tilhøre det faste anlegget, og eiendeler som ligger i grenselandet mellom arbeidsmaskin mv. og det faste anlegget. Dette vil for eksempel kunne være aktuelt for verk og bruk med høy integrasjonsgrad hvor det kan være vanskelig å fastlegge hva som er å anse som det faste anlegget, og hva som er å anse som arbeidsmaskin mv. etter gjeldende regler. I slike anlegg vil maskiner, pumper, rør, tanker, ledninger, generatorer og annet produksjonsutstyr være så integrert i hverandre og produksjonsprosessen at det kan være vanskelig å fastslå hva som utgjør hoveddelen av anlegget og hva som har karakter av tilbehør etter gjeldende regler. Etter forslaget i denne proposisjonen skal slike installasjoner ikke inngå i eiendomsskattegrunnlaget. I andre tilfeller vil det kunne være enklere å identifisere hva som er produksjonsutstyr eller -installasjon. For eksempel vil en mast som står på grunnen, eventuelt med fundament, være en produksjonsinstallasjon. Dreier det seg om et flerbruksbygg med arbeidsmaskiner, vil arbeidsmaskinene med eventuelle fundamenter, rørkoblinger osv. anses å være en produksjonsinstallasjon, mens selve bygningen (skallet) og grunnen fremdeles vil høre til eiendomsskattegrunnlaget. [s. 115].

Det har ingen betydning for vurderingen av om noe er produksjonsutstyr/installasjon om det befinner seg under tak eller ikke. Både utendørs og innendørs anlegg kan være produksjonsutstyr/installasjon. For utendørs anlegg vil det ofte være lite som ikke er enten produksjonsutstyr eller -installasjon, og dermed vil det ofte kun være grunnen som kommer til eiendomsbeskatning. ...

I avsnitt 7.1.5 om økonomiske og administrative konsekvenser er det uttalt at anlegget på Mongstad trolig vil få store lettelser i eiendomsskatten ettersom bare en del av anlegget omfattes av petroleumsskatteoven. Det vil bli resultatet uansett utfall i denne saken.

Lovsaken ble behandlet i Stortinget i desember 2017. I finanskomiteens innstilling Innst. 4 L (2017-2018) ble det lagt opp til lovendring i tråd med forslaget i proposisjonen, men slik at overgangsordningen ble utvidet med to år.

Lagmannsretten legger til grunn at proposisjonen og lovvedtaket i all hovedsak viderefører forslaget i høringsnotatet. Av betydning for fritakets rekkevidde er uttalelsen i proposisjonen om at det er begrenset hvor mye mer som omfattes av produksjonsutstyr og -installasjoner enn det som tidligere var ansett som «arbeidsmaskiner m.v.». Det er uttalt at dette vil gjelde «i noen tilfeller». Det er også uttrykkelig presisert at grunnareal og bygninger ikke omfattes av fritaket.

Rettspraksis

Lagmannsretten er ikke kjent med at det er avsagt dommer som anvender de nye reglene.

Eiendomsskatten er en objektskatt, det vil si skatt på eiendommen i seg selv og ikke på eieren. Det følger av rettspraksis om tidligere regler at objektivitetsprinsippet er en viktig tolkningsfaktor, særlig ved verdsettelsen. Det er fortsatt et utgangspunkt at det skal legges vekt på eiendommens egenskaper i seg selv, hva den etter sin art egner seg for, ikke eierens konkrete utnyttelse av den. Den tidligere integrasjonsvurderingen var også klart objektiv. Det følger imidlertid av forarbeidene at unntaket for «produksjonsutstyr og -installasjoner» forutsetter konkrete vurderinger av funksjon og tilknytning til produksjonen. Det er i utgangspunktet en subjektiv vurdering. Eldre rettspraksis om fremgangsmåten ved avgrensningen av skattegrunnlaget har derfor begrenset betydning.

Andre rettskilder

Partene har til støtte for sitt syn vist til uttalelser fra Finansdepartementet om forståelsen av det nye regelverket og veileder fra Kommunesektorens organisasjon (KS) sitt eiendomsskatteforum. Relevansen vil bero på kvaliteten på argumentasjonen og retten vil eventuelt komme tilbake til disse, jf. HR-2019-1198-A avsnitt 102.

Hensynet til effektiv masseforvaltning, kommunens informasjonsinnhenting og beslutningsgrunnlag, og skattesubjektets informasjonsplikt, kan også få betydning for regelens utforming.

Oppsummering

Gjennomgangen viser at ordlyden og forarbeidene, samt lovgivers formål med lovendringen så langt det lar seg avklare, står helt sentralt ved klarleggingen av rettsregelen.

Lagmannsretten legger i det videre til grunn at grunnareal og bygninger alltid inngår i skattegrunnlaget. Dette er varige verdier ved selve den faste eiendommen som verken omfattes av ordlyden eller formålet med fritaket for «produksjonsinstallasjoner». Det som er fritatt som «produksjonsinstallasjoner» er arbeidsmaskiner, tilbehør og andre innretninger med en varig forankring til den faste eiendommen, som har en tilstrekkelig nær tilknytning til produksjonsprosessen. Om tilknytningskravet er oppfylt må vurderes konkret ut fra den aktuelle produksjonsprosessen på eiendommen.

2.3. Er fjellhallene «produksjonsinstallasjoner»?

Om fjellhallene, takst og vedtak

Skattevedtaket gjelder raffineriets 17 fjellhaller, som det er enighet om at har en teknisk verdi på kr 491 000 000. Fjellhallene er store og lukkede rom som er sprengt ut ca. 30 meter ned i grunnen. Volumet er 10 000 til 180 000 kubikkmeter. I hver fjellhall er det utstyr for å kontrollere og styre volum, temperatur, vann, voks, gass mv. Hver fjellhall har pumper og er forbundet med prosessanlegget og andre fjellhaller.

Sissel Nepstad er ansatt i Equinor og ansvarlig for planlegging og optimalisering av raffineriet. Per Lerøy er i dag ordfører i Austrheim kommune med permisjon fra Equinor, og jobbet fra åttitallet til 2010 på Mongstad i en rekke ledende stillinger. På bakgrunn av bevisførselen, særlig forklaringene til vitnene Nepstad og Lerøy, legger lagmannsretten til grunn at raffineriets virksomhet er en sammenhengende prosess fra råolje kommer inn i fjellhallene til riktig kvalitet er levert på skip eller bil. Raffineriet leverer om lag 140 ulike produkter. Fjellhallene utgjør sammen med tankene utenfor selve prosessanlegget et fleksibelt og stort logistikksystem, som er en nødvendig forutsetning for produksjonen på raffineriet slik den planlegges og drives i dag.

Fem av fjellhallene brukes til oppbevaring av råolje som skal raffineres. De kan også ta imot feilproduksjon («slops») fra prosessanlegget. Ifølge vitnet Nepstad skjer det med under 1 % av volumet. Fjellhallene for råolje har i tillegg en sikkerhetsfunksjon dersom raffineriet må tømmes, og må alltid ha noe ledig kapasitet for å kunne ta imot NGL fra Kollsnes dersom andre anlegg på Mongstad (Vestprosess) er ute av drift. De øvrige 12 fjellhallene brukes til oppbevaring av produkter som har vært gjennom en raffineringsprosess.

Fra fjellhallene går råoljen gjennom en egen tank, TK-6001, hvor det kan blandes ulike råoljer, og videre til prosessanlegget. Etter prosessering pumpes produkter til andre fjellhaller eller tanker for oppbevaring. Ulike produkter kan bli blandet i hallene eller tankene. Ved levering skjer det som regel en blanding av produkter fra ulike fjellhaller og tanker i egne installasjoner («bensin-/dieselblandere»). I noen tilfeller leveres det direkte fra fjellhallene uten blanding. Det gjelder i alle fall nafta. Den endelige kontroll av at det som leveres har riktige spesifikasjoner skjer etter lasting på skip eller bil. Dersom de riktige

spesifikasjoner ikke oppnås, heller ikke med tilførsel av «bedre» komponenter, må det pumpes tilbake til fjellhall eller tank.

I motsetning til Nepstad mener Lerøy at det går et naturlig og tydelig skille mellom indre og ytre anlegg. Førstnevnte er prosessanlegget, sistnevnte er fjellhaller og tanker med råvarer og ferdigprodukter. Lerøy mente fjellhallene og tankene ikke står i produksjonslinjen i prosessanlegget.

Sakkyndig vitne Leif Nilsson er engasjert av Equinor. Han sa seg enig med Nepstad i alt og Lerøy i det meste.

I Bjønnes' takst, som ligger til grunn for skattevedtakene, er fjellhallene verdsatt som bygningsmessige anlegg under henvisning til KS' veileder. Basert på en oversikt laget av Equinor er volumet multiplisert med en verdi per kubikkmeter. Equinor har ikke innvendinger til selve beregningen.

Kommunens sakkyndige nemnd for eiendomsskatt vedtok 22. februar 2019 takst i samsvar med forslag fra Bjønnes. Etter klage fremhevet Bjønnes i notat 20. juni 2019 at fjellhallene representerer en varig verdi i seg selv som del av eiendommen, og at de uansett har en lagerfunksjon.

Klagenemnden for eiendomsskatt stadfestet takstvedtaket 29. november 2019, og begrunnet det blant annet slik:

Klagenemnden finner det ganske klart at fjellhallene (kavernene) i seg selv er bygningsmessige anlegg som er skattepliktig når de inngår i en næringseiendom. Til dette kommer at eiendomsskatten er en objektskatt hvor fjellanlegget utgjør en varig verdi i seg selv som del av generell næringseiendom. Hvilke formål eller bruk fjellhallene (kavernene) har i dag for den subjektive eier er uvesentlig.

I tillegg til at kavernene er et fjellanlegg og representerer en et varig element i eiendommen, har de i tillegg en lagerfunksjon som etter klagenemndens mening må kunne sammenliknes med andre takstpliktige lagre, enten dette er bygningslagre, tanker, kornsiloer e.l.

Vurdering

Flertallet, kst. lagdommer Raanes og lagdommer Trovåg tar utgangspunkt i at fjellhallene er «næringseigedom», jf. eieendomsskattelova § 4 andre ledd, første jf. annet punktum. De er bygningsmessige anlegg som er en del av den faste eiendommen, og som er nødvendige for næringsdriften. Etter eieendomsskattelova § 4 og overgangsregelens andre ledd skal bygninger og grunnareal inngå i skattegrunnlaget.

Slike fjellhaller faller ikke innenfor en naturlig språklig forståelse av «produksjonsinstallasjoner». Videre fremgår det forholdsvis klart av Prop. 1 (2017-2018) pkt. 7.1.4. at fritaket for produksjonsutstyr og installasjoner skal gjelde for innretninger som er brakt til eiendommen og varig forankret i den, men ikke for selvstendige bygninger og grunn. Fjellhallene er dels bearbeidet grunnareal og dels bygningsmessige konstruksjoner. De utgjør varige verdier ved eiendommen, uavhengig av hvem som er eier og nåværende eiers konkrete bruk. Begrunnelsen for og formålet med fritaket for produksjonsinstallasjoner slik det er kommet til uttrykk i forarbeidene, gjør seg heller ikke gjeldende. Fjellhallene inngår derfor i skattegrunnlaget. Deres funksjon i og tilknytning til produksjonen er uten betydning.

Skillet mellom grunn, bygninger og annet som er varige verdier ved eiendommen som skal inngå i skattegrunnlaget, og andre eiendeler som kan være fritatt som produksjonsinstallasjon, vil ikke alltid være like klart. I Prop. 1 LS (2017-2018), pkt. 7.1.4 s. 115 er det også uttalt at produksjonsinstallasjoner vil kunne omfatte eiendeler som ligger i grenseland mellom arbeidsmaskin mv. og det faste anlegget. Skatteplikten beror da på eiendelens funksjon og tilknytning til produksjonen. Fjellhallene er imidlertid klart ikke et slikt grensetilfelle.

Flertallet er på denne bakgrunn kommet til at klagenemdas vedtak 29. november 2019 for Mongstad raffineri bygger på riktig faktum og rettsanvendelse for de 17 fjellhallene og er gyldig.

Mindretallet, lagdommer Skjefstad, er kommet til et annet resultat enn flertallet, og mener eiendomsskatteloven § 4 ikke åpner for at innretningens bygningsmessige karakter og integrasjon har betydning for unntaket for «[p]roduksjonsutstyr og -installasjoner».

Den tidligere grensen for skattbar næringseiendom var mellom fast eiendom og løsøre, der graden av integrasjon var avgjørende. I någjeldende lov har man uttrykkelig beveget seg bort fra dette. Man har gått over til å vurdere skatteobjektet funksjonelt, der tilknytningen ikke vurderes mot eiendommen, men mot produksjonsprosessen. Dette er sagt uttrykkelig i forarbeidene. *Mindretallet* viser til Prop.1 LS (2017-2018) s. 114, der bemerkningen om at «det i første omgang tas hensyn til tilknytningen til produksjonsprosessen», må ta sikte på nettopp dette.

Man skulle dermed forvente at det var uttrykkelig kommentert i forarbeidene dersom det var meningen at man også etter de nye reglene skulle ta hensyn til innretningens integrasjon og karakter i de tilfellene innretningen fremstår som bygningsmessig eller som varig endringer av grunnen. Men verken i lovteksten eller forarbeidene finner man noe uttrykkelig om dette.

De argumenter som har vært anført for skatt i vår sak, knytter seg imidlertid ikke primært til objektets funksjon i produksjonsprosessen, men mer til spørsmålet om skattefritak lar seg forene med lovens ordlyd.

Mindretallet finner på dette punktet betydelig veiledning i eksemplet på grensedragningen som er trukket frem i Prop.1 LS (2017-2018) s. 115, nemlig *flerbruksbygg*, der «selve bygningen (skallet) og grunnen fremdeles vil høre til eiendomsskattegrunnlaget». Nøytrale industribygg som dette vil nettopp ikke ha tilknytning til den bestemte produksjonen som finner sted, når bygget forutsetningsvis kan tjene flere formål hvis produksjonsanlegget demonteres. En slik ordlydsforståelse er i overenstemmelse med den funksjonelle vurderingen som forarbeidene klart forutsetter.

Den situasjon som drøftes her, at produksjonsprosessen ikke er knyttet bygninger, men til varige innretninger under grunnen (fjellhaller), er imidlertid verken drøftet eller direkte eksemplifisert i lovforarbeidene. Mindretallet er enig med flertallet i at det språklig er anstrengt å omtale slike fjellanlegg som «[p]roduksjonsutstyr og -installasjoner», men legger ikke avgjørende vekt på dette. Hvis produksjonsinnretninger skal bedømmes ulikt alt ettersom de ligger over eller under bakken, kan dette føre til forskjeller som synes ubegrunnede. Som mindretallet kommer tilbake til i punkt 2.4. nedenfor, tjener fjellhaller (under bakken) og produkttanker (over bakken) på Mongstad til dels samme formål. Forskjell i vurderingstema, som forarbeidene ikke gir støtte for, vil gi nokså tilfeldige utslag.

Holdt opp mot forarbeidenes klare føring om at tilknytning til produksjonsprosessen er styrende, og at vurderingstema er angitt generelt, forstår mindretallet dette slik, at fjellhallene faller utenfor skattegrunnlaget, hvis raffineriet ikke kunne levert produktene det gjør i dag, uten slike fjellanlegg.

Slik mindretallet oppfatter de sakkyndige på begge sider, vil det ikke være mulig å drive et avansert raffineri som Mongstad optimalt – med leveranser av mellom 100 og 140 forskjellige kvaliteter – uten et sluttet produksjonssystem. Fremstillingen krever en rekke mellomlagre, der de ulike råoljekavernene er avgjørende for mottak og logistikk for nødvendig sammensetting av råoljekvalitet fra forskjellige oljefelt og skipslaster.

Som fremhevet i Prop.1 LS (2017-2018) s. 114, er det ikke nødvendig at innretningen har en funksjon i selve transformasjonsprosessen:

For at noe skal anses å være en «produksjonsinstallasjon» må tilknytningen til produksjonsprosessen være av en viss styrke ... Dersom [innretningen] 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.

Det følger videre av eksemplifiseringen av hvilke installasjoner det siktes til, at tilknytningen kan være nokså avledet:

Som eksempler kan nevnes særskilte anlegg for rensing, brannsikkerhet og avfallsbehandling som er nødvendige av hensyn til den typen produksjon som foregår på anlegget. Slike installasjoner bør etter departementets oppfatning også være fritatt for eiendomsskatt, og er omfattet av begrepet 'produksjonsutstyr og –installasjoner'.

Etter det opplyste tjener fjellhallene for råolje blant annet også en nødvendig sikkerhetsfunksjon ved nedstenging av anlegget. Fjellhallene er videre så tett knyttet til den bestemte raffineridriften som skjer på Mongstad, at de ikke er sammenlignbare med slike flerbruksbygg som forarbeidene omtaler.

Mindretallet er etter dette kommet til at anken må forkastes for så vidt gjelder fjellhallene for råolje og fjellhallene for produkter. For sistnevnte vises det til mindretallets begrunnelse for produkttankene i punkt 2.4 nedenfor, idet funksjonen for produktfjellhallene og produkttankene er den samme.

2.4. Er tankene «produksjonsinstallasjoner»?

Om tankene, takst og vedtak

Raffineriet har et stort antall tanker. Saken gjelder 16 tanker, etter at kommunen frafalt én tank (TK-6001 – blandingstank mellom råoljefjellhallene og prosessanlegget) under hovedforhandlingen. Tankene er taksert på tilsvarende måte som fjellhallene. Det totale volumet er beregnet og det er satt en verdi per kubikkmeter. Det er enighet om at teknisk verdi for de 16 tankene er kr 87 800 000 etter mindre korrigeringer.

De 16 tankene har betydelig volum, mellom 1 000 og 15 000 kubikkliter. De er sylindrerformede selvstendige byggverk eller anlegg, fundamentert i grunnen og har vegger og tak. Tankene er utstyrt med pumper og mikser, og er med 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 produktfjellhallene, til oppbevaring av ulike prosesserte produkter. Innholdet kan variere over tid. Ulike produkter kan blandes på tankene, men blanding skjer i hovedsak i egne installasjoner ved levering og lasting. Det som ovenfor er redegjort for på bakgrunn av forklaringene fra vitnene Nepstad og Lerøy gjelder også tankene.

Takstmann Bjønnes har gitt følgende begrunnelse for at tankene er tatt med:

Når det gjelder tankanleggene på Mongstad er det foretatt en avveining mellom tanker som har en funksjon i produksjonen, og tanker for ferdigprodukter. Sistnevnte er tatt med til takst med den begrunnelse at de ikke inngår i selve produksjonsvirksomheten, men kun tjener som lager for ferdig produkt. De tankene jeg har valgt å inkludere i taksten betraktes dermed

hverken som produksjonsutstyr eller produksjons installasjoner. Her vil jeg også sitere KS nye veileder knyttet til lovendringen, ...

Kommunens sakkyndige nemnd vedtok 22. februar 2019 takst i samsvar med forslaget fra Bjønnes. Etter klage fra Equinor fastholdt Bjønnes i notat 20. juni 2019 sitt standpunkt med særlig henvisning til KS' uttalelse, men ga samtidig uttrykk for at det forelå tolkningstvil.

Klagenemnda stadfestet takstvedtaket 29. november 2019. Nemnda viste blant annet til Finansdepartementets uttalelse 21. mai 2019 og uttalte følgende:

Uttalelsen treffer på produkttankene som er medtatt i takstvedtaket, da disse har som formål å oppbevare «ferdigvaren» før videre distribusjon til kunden.

Når klager skriver at «Vi kan ikke drive produksjon uten tankfarm og kaverner ettersom ferdig produkt første er levert når det er om bord i skip eller på tankbil», kan ikke dette være en begrunnelse for å benevne slike lageranlegg som del av produksjonsprosessen. Enhver industriell produksjonsbedrift har ferdiglagre som buffer mellom produksjon og etterspørsel. Det er ingen betingelse at ferdiglagre hverken må ligge tett på produksjonsanlegget eller for den sakens skyld være eid av samme bedrift. Teoretisk sett kunne en slik tankfarm tilhørt et eget selskap med ansvar for lagring og distribusjon, uavhengig av produksjonsbedriften.

Selv om KS har gitt uttrykk for en viss usikkerhet rundt hvorvidt slike tankanlegg er del av produksjonsprosessen eller ikke, jf. ovenfor, har de gitt en anbefaling. Klagenemnda er, inntil det eventuelt foreligger en rettslig avklaring på spørsmålet, innstilt på å følge denne anbefaling.

Vurdering

Lagmannsretten legger til grunn at hver av de 16 tankene i utgangspunktet skal vurderes selvstendig. På bakgrunn av bevisførselen og det partene har gjort gjeldende, kan imidlertid alle bedømmes under ett.

Det fremkom under ankeforhandlingen at det reelle antall tanker som kommer i samme faktiske og rettslige stilling trolig er høyere. Årsaken til at skattevedtaket kan omfatte for få tanker, er at kommunen på takserings- og vedtakstidspunktet hadde mangelfull informasjon om alle tankenes funksjon i produksjonen. Grunnlaget var i all hovedsak opplysninger fra Equinor. At det eventuelt er adgang til å inkludere flere tanker i skattegrunnlaget, er uten betydning for de rettsspørsmål saken reiser.

Flertallet, kst. lagdommer Raanes og lagdommer Trovåg tar utgangspunkt i at tankene er «næringseigedom», jf. eieendomsskattelova § 4 andre ledd, første jf. annet punktum. De er bygningsmessige anlegg som er nødvendige for næringsdriften. Etter eieendomsskattelova § 4 og overgangsregelens andre ledd skal bygninger og grunnareal inngå i skattegrunnlaget.

De omstridte tankene faller utenfor eller ligger helt i grenseland av det som omfattes av en naturlig språklig forståelse av «produksjonsinstallasjoner». På grunn av sin konstruksjon skiller tankene seg fra slike innretninger som er varig forankret i det faste anlegget, hvor det etter forarbeidene må foretas en funksjons- og tilknytningsvurdering. De tanker som er omtalt i Prop. 1 (2017-2018) pkt. 7.1.4. side 116 oppfatter flertallet ut fra sammenhengen at er av en annen karakter og konstruksjon. Det er også uklart hvilken type tanker KS' veileder og Finansdepartementets uttalelser omhandler. De føringer som er gitt der bygger uansett ikke på rettslig argumentasjon som kan tilsi at slike bygningsmessige anlegg som utgjør varige verdier ved eiendommen skal fritas skatteplikt.

De omstridte tankene har solide og store konstruksjoner med tak, vegger og fast fundamentering i grunnen. De er naturlig å karakterisere som selvstendige bygningsmessige anlegg som representerer varige verdier ved eiendommen, som er uavhengig av hvem som er eier og nåværende eiers utnyttelse. Begrunnelsen for og formålet med fritaket for produksjonsinstallasjoner slik det er kommet til uttrykk i forarbeidene, treffer heller ikke godt for slike bygningkonstruksjoner.

Flertallet er på denne bakgrunn, under tvil, kommet til at de aktuelle tankene er bygningkonstruksjoner som etter sin karakter er en del av den faste eiendommen og skal inngå i skattegrunnlaget. Deres funksjon i og tilknytning til produksjonen er uten betydning.

Foranlediget av at *flertallet* har vært i tvil, og kommunens aksept av at én av tankene (TK-6001) er en produksjonsinstallasjon i lovens forstand, bemerkes i tillegg at de omstridte tankene uansett ikke har en funksjon i raffineriets virksomhet som gjør dem til «produksjonsinstallasjoner» i lovens forstand.

Avgjørende er at tankenes sentrale funksjon er oppbevaring av ferdig prosesserte komponenter og produkter, som for 12 av fjellhallene. Det som gjenstår før levering er eventuell blanding av ulike prosesserte produkter. Tilknytningen til selve produksjonen er for indirekte og fjern.

Det skjer ingen kjemiske prosesser i tankene ut over kontrollert blanding. At ulike prosesserte produkter blandes på samme tank, muligheten for retur til prosessanlegget for ytterligere raffinering og pumping til andre tanker eller fjellhaller, gir ikke tankene en slik funksjon i produksjonsprosessen som forarbeidene og lovens formål krever for skattefritak.

Ved levering skjer det som regel blanding av produkter fra ulike tanker og/eller fjellhaller i egne installasjoner før lasting på skip eller bil. At det som leveres har riktig kvalitet kontrolleres etter lasting. Heller ikke dette endrer at tankenes sentrale funksjon er hensiktsmessig oppbevaring og lagring før levering. Et flertall av industrielle produksjonsbedrifter har lager for helt eller delvis leveringsklare produkter som buffer

mellom produksjon og levering. Det er ingen betingelse for produksjonen at slike lagre må ligge tett på produksjonsanlegget eller være eid av samme bedrift.

Tankene er koblet til prosessanlegget og andre tanker med avansert infrastruktur. Gjennomstrømningshastigheten er høy og antallet tanker og volum henger nøye sammen med prosessanleggets kapasitet og produkttilbud. Normalt tilbyr raffineriet levering av inntil 140 ulike produkter, men det kan etter behov økes til mer enn det dobbelte. Tankene og infrastrukturen er en forutsetning for kapasitet, produktutvalg og effektiv og lønnsom raffineridrift. At de er administrative og logistiske forutsetninger for dagens drift, gir dem ikke en nærmere og relevant tilknytning til produksjonen som kan begrunne skattefritak. Som redegjort for over er det helt andre former for forutsetninger og nødvendige konsekvenser enn mellomlagring og oppbevaring som er nevnt i Prop. 1 LS (2017-2018) s. 114-115, som grunnlag for å fritta installasjoner som ikke egentlig inngår i produksjonen. Videre fremgår det av forarbeidene at oppbevaring av ferdigprodukter i utgangspunktet er en for svak tilknytning til produksjonen.

Uten at det legges nevneverdig vekt på det er det også et faktum at Equinor selv i en rekke ulike sammenhenger har omtalt tankenes funksjon som lager for råvarer og produkter.

Flertallet finner at klagenemdas vedtak 29. november 2019 for Mongstad raffineri er basert på riktig faktum og rettsanvendelse for de 16 tankene, og er gyldig.

Mindretallet, lagdommer Skjefstad, er kommet til et annet resultat enn flertallet også for produkttankene.

Det avgjørende for om produkttankene skal anses som «produksjonsinstallasjon» eller ikke, er etter mindretallets syn hvorvidt de «er en forutsetning for eller en nødvendig konsekvens av den bestemte produksjonsvirksomheten på eiendommen», jf. drøftelsen i punkt 2.3 over.

Slik mindretallet ser produksjonsvirksomheten på Mongstad, er dette en sammenhengende og integrert prosess fra råoljen kommer inn i fjellhallene, til riktig kvalitet er blandet. Grensen for produksjonsprosessen går ved ren oppbevaring av ferdige produkter.

Riktig blandet kvalitet – slik den blir levert fra kai eller på bil – forutsetter tanker som tar imot komponenter fra prosessanlegget som mellomlager og for utjevning av kvaliteter på tank, før endelig blanding kan skje. Dette er etter mindretallets syn klart nok ikke ferdige produkter, men bestanddeler i det endelige produktet. Som fremhevet i forarbeidene, er det ikke nødvendig for å omfattes av skattefritaket at det skjer transformasjonsprosesser eller annen kjemi i tankene. Det er tilstrekkelig at tankene, som her, er nødvendige av hensyn til den typen produksjon som foregår på anlegget. Om tankene ikke er en direkte del av produksjonsprosessen (i snevrere forstand), har de dermed uansett nær nok tilknytning til denne – jf. mindretallets merknader i punkt 2.3 over. Det er klart nok heller ikke tale om

installasjoner som er sammenlignbare med flerbruksbygg. Produkttankene (både over og under bakken, jf. punkt 2.3 over) er dermed omfattet av begrepet «produksjonsutstyr og -installasjoner», og er således fritatt for eiendomsskatt.

Mindretallet er etter dette kommet til at anken må forkastes også for produkttankene.

2.5. Er byggverkene «produksjonsinstallasjoner»?

Om byggverkene, takst og vedtak

Skattevedtaket gjelder bygningsmasse med en samlet verdi på kr 204 500 000. En del bygninger er holdt utenfor, begrunnet med liten størrelse eller at de inngår i skattegrunnlaget i annen kategori.

De 16 byggverkene som er omtvistet har en beregnet teknisk verdi på kr 17 500 000. Dersom de inngår i skattegrunnlaget er det også uenighet om riktig verdsettelsesmetode.

Byggverkene har svært ulik konstruksjon og egenskaper. 11 av dem rommer ulike typer kompressorer, og er av vidt forskjellig størrelse. De står i prosessanlegget, som kompressorene forsyner med luft eller andre gasser. Byggverkene kan minne om enkle lagerskur og er uisolerte, men har betongfundament og solide bærende konstruksjoner til tak, vegg og løftekraner. På grunn av behovet for ventilasjon, adkomst og tilkobling til øvrige deler av prosessanlegget, har de ikke tette eller heldekkende vegger og tak. Et av byggverkene rommer maskiner for slambehandling, og har de ytre kjennetegn til et typisk lager- eller industribygg med tette vegger og tak. Byggverket som inneholder en kalsineringsovn har betydelig størrelse og solide bærende konstruksjoner, men flere åpninger i veggene. Byggverket med en «gulftronic» har likheter med noen av kompressorhusene, og store åpninger i flere av veggene for ventilasjon og tilkobling til anlegget. Byggverket som rommer en «flaker» har heldekkende vegger og tak, samt god ventilasjon/lufting. Det som er benevnt «pumpehus brannvannskai» er forholdsvis lite, men de ytre kjennetegn til en typisk lager- eller industribygg.

Vitnet Nepstad forklarte at byggverkene er designet slik at de beskytter mot vær og vind, samt å gi plass og mulighet for vedlikehold. Vitnet Lerøy la til at byggverkene minner mye om det som finnes på andre industrianlegg som driver helt annen produksjon.

Takstmann Bjønnes la til grunn at byggverkene er bygninger som inngår i skattegrunnlaget. Etter klage fra Equinor opprettholdt han dette med henvisning til KS' uttalelse om at alle bygg uansett formål skal inkluderes.

Klagenemnden tok ikke klagen til følge og i vedtak 29. november 2019 er det blant annet uttalt følgende:

Klagenemnden mener det fremgår klart av lovens ordlyd og forarbeidene at bygg skal være med i eiendomsskattegrunnlaget, og at dette må gjelde alle bygg.

I den forbindelse vises det til overgangsregelen til esktl. §§ 3 og 4, andre ledd:

«Kommuner som ikke skriver ut eiendomsskatt på næringseigedom etter § 3, men som i skatteåret 2018 skreiv ut eiedomsskatt på verk og bruk, kan i perioden nemnd i første ledd første punktum skriver ut eiedomsskatt på **bygninger** og grunnareal så langt disse var omfatta av eiedomsskattegrunnlaget for verk og bruk i skatteåret 2018. » (Uthevet her).

I forarbeidene er det fremhevet at bygg også skal inkluderes i tilfeller der bygningen anses som et «skall» rundt produksjonsinstallasjonene, jf. Prop. 1 LS (2017-2018) side 115:

«Dreier det seg om et flerbruksbygg med arbeidsmaskiner, vil arbeidsmaskinen med eventuelle fundamenter, rørkoblinger osv. anses å være en produksjonsinstallasjon, mens selve **bygget (skallet)** og grunnen fremdeles vil høre til eiendomsskattegrunnlaget.»

Det samme er poengtert i Finansdepartementets tolkningsuttalelse 21. mai 2019, nemlig at eiendomsskattegrunnlaget «vil i hovedsak bestå av bygninger og tomt».

Klagenemnden mener det ikke er rettskildemessig grunnlag for å behandle bygninger som skal beskytte produksjonsinstallasjoner for vær og vind, annerledes enn andre bygg. En slik forståelse vil være i strid med lovens ordlyd, objektivitetsprinsippet og formålet bak reglene, som var å oppnå et klarere, enklere og mindre skjønnsmessig regelverk.

Legges klagers forståelse til grunn vil det medføre en krevende skjønnsmessig regel hvor en må ta stilling til hvilket formål bygget har og/eller om bygget er utformet på grunn av offentligrettslige krav.

Vurdering

Lagmannsretten legger til grunn at hvert byggverk i utgangspunktet må vurderes selvstendig.

Equinor har akseptert at 29 byggverk i raffineriet inngår i skattegrunnlaget, men gjort gjeldende at 16 byggverk er «produksjonsinstallasjoner». Equinor omtaler disse som «maskindekker», «værbeskyttelser» eller lignende, med eneste funksjon å beskytte utstyr og installasjoner mot uteklimate. Lagmannsretten bruker fellesbetegnelsen byggverk, uten å trekke noen rettslige slutninger fra det.

Lagmannsretten er enstemmig kommet til at de 16 byggverkene ikke omfattes av unntaket for «produksjonsinstallasjoner».

Byggverkene har sine funksjonelle særtrekk, men er etter sin karakter og egenskaper naturlig å omtale som bygninger. Anførselen om at byggverkene eneste funksjon er å beskytte mot vær og vind er verken faktisk eller rettslig treffende ettersom det er et av hovedkjennetegnene

ved alle bygninger. Enhver lagerbygning har i utgangspunktet det som eneste funksjon. Videre forklarte vitnet Nepstad at byggverkene også var utformet for å gi plass og mulighet til vedlikehold, herunder å løfte ut maskiner med de installerte kranene. Byggverkene har også objektive 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.

Kst. lagdommer Raanes og lagdommer Trovåg tar utgangspunkt i at byggverkene er bygninger som er «fast eiendom» og «næringseigedom» etter eideoms-skattelova § 4 andre ledd, første jf. annet punktum. Etter eideoms-skattelova § 4 og overgangsregelens annet ledd skal bygninger og grunnareal inngå i skattegrunnlaget. De aktuelle byggverkene er heller ikke omfattet av en naturlig forståelse av «produksjonsinstallasjoner». Det fremgår også klart av Prop. 1 (2017-2018) pkt. 7.1.4. side 114 at bygninger blir igjen i skattegrunnlaget. På side 116 er det videre uttalt:

Dreier det seg om et flerbruksbygg med arbeidsmaskiner, vil arbeidsmaskinene med eventuelle fundamenter, rørkoblinger osv. anses å være en produksjonsinstallasjon, mens selve bygningen (skallet) og grunnen fremdeles vil høre til eiendomsskattegrunnlaget

Uavhengig av hvor treffende det er å omtale de aktuelle byggverkene som flerbruksbygg, er poenget at bygninger som rommer produksjonsutstyr og -installasjoner ikke kan fritas eiendomsskatt. Begrunnelsen for og formålet med fritaket for produksjonsutstyr og -installasjoner treffer ikke. Finansdepartementets uttalelse 5. desember 2019 punkt b) kan ikke tas til inntekt for en annen bedømmelse av de aktuelle byggverkene. En slik tilnærming og løsning anses også å etablere den retts-teknisk beste løsning og ivareta hensynet til effektiv masseforvaltning. Dersom bygningers funksjon må vurderes konkret slik Equinor gjør gjeldende, vil det være ressurskrevende og åpne for krevende skjønns-messige grensedragninger.

Etter dette er *kst. lagdommer Raanes og lagdommer Trovåg* kommet til at byggverkene inngår i skattegrunnlaget, og at deres funksjon i og tilknytning til produksjonen er uten betydning.

Lagdommer Skjefstad tar ikke stilling til om byggverkene er av en slik karakter at de ikke kan omfattes av fritaket for produksjonsinstallasjoner, men finner at de uansett ikke har en slik funksjon i og tilknytning til produksjonen at de er fritatt fra eiendomsskatt.

Raffineriet er i hovedsak et utendørsanlegg. Noe utstyr og installasjoner står imidlertid ikke ubeskyttet under åpen himmel, fordi de ikke tåler det eller fordi det av andre grunner ikke er ansett hensiktsmessig. Uten at det legges avgjørende vekt på det, ville det vært å forvente at det som står inne i disse byggverkene ble levert med eller hadde fått montert «maskindekker» og «værbeskyttelser», dersom det var det eneste de trengte for å stå ute. Det er imidlertid

oppført byggverk med selvstendige betongfundament og solide konstruksjoner. Flere av byggverkene er betydelig større enn det utstyret og installasjonene er. Noen av byggverkene har store åpninger eller ventilasjon i vegger eller tak, mens andre er massive og tette konstruksjoner. Samtlige byggverk har egenskaper og funksjonalitet som går ut over bare det å beskytte mot vær og vind, uten at det anses nødvendig å gå nærmere inn på det. Det er heller ikke avgjørende at det i enkelte av bygningen er installert kraner for å løfte ut store maskiner som hviler på veggkonstruksjonene, og at det er årsaken til at de er så solide. Kranene er ikke tatt med i skattegrunnlaget. Dette viser at byggverkene ikke har den relevante og nødvendige tilknytningen til raffineriets produksjon.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten *enstemmig* at byggverkene inngår i skattegrunnlaget. Skattevedtaket bygger på riktig bevisbedømmelse og rettsanvendelse, og er gyldig.

3. «Kraftnettet»

3.1. Innledning

Spørsmålet er om elektriske komponenter (nettanlegg) som er eid av Equinor og som overfører strøm til raffineriet, og til og fra kraftverket, er en del av «kraftnettet» etter eieendomsskattelova § 3 c).

Tidligere ble raffineriet og kraftverket beskattet som verk og bruk, og nettanleggene inngikk da i skattegrunnlaget.

Skattevedtakene inkluderer trafostasjoner og alle komponenter med spenningsnivå 22 kV og høyere. For raffineriets nettanlegg er taksten på ca. kr 37 000 000, og omtvistet verdi etter at Equinor har frafalt enkelte poster ca. kr 30 000 000. For kraftverkets nettanlegg er taksten ca. kr 80 700 000 og alt er omtvistet.

Dersom nettanleggene er en del av «kraftnettet» er det ikke omtvistet at de skal verdsettes til teknisk verdi. Dersom de ikke er en del av «kraftnettet», er spørsmålet om de er skattepliktig næringsseiendom eller om de er fritatt som produksjonsutstyr og -installasjoner.

3.2. Om det norske strømmettet

En ekspertgruppe oppnevnt av Olje- og energidepartementet avga i 2014 rapporten «Et bedre organisert strømnett», hvor det norske strømmettet er beskrevet slik:

Det er tre nettnivåer i Norge: sentral-, regional- og distribusjonsnett. Alle kunder tilknyttes et bestemt punkt på et bestemt nettnivå. Større produksjonsanlegg knyttes til sentral- eller regionalnettet, mens mindre produksjonsanlegg tilknyttes regional- eller distribusjonsnettet.

Tilsvarende kobles gjerne større kraftintensiv industri på sentral- eller regionalnettet. Noe næring knyttes direkte på regionalnettet, mens alminnelig forbruk til husholdning, tjenesteyting og industri vanligvis er tilknyttet distribusjonsnettet. For brukerne har innplassering på ulike nettnivå betydning for størrelsen på tariffen og tilknytningskostnader. Kunder som er direkte tilknyttet sentralnettet har en lavere tariff enn kunder tilknyttet regionalnettet, som igjen betaler en lavere tariff enn kundene i distribusjonsnettet.

....

Det var i 2012 til sammen 149 selskaper, inkludert Statnett, som eier nettanlegg og tarifferer nettkunder på ett eller flere nettnivåer.

Av rapporten fremgår også at Statnett eide mer enn 90 % av sentralnettet, mens det var 86 eiere i regionalnettet og 136 områdekonsesjonærer i distribusjonsnettet.

På Energi Norges nettside fremgår videre at

Sentralnettet representerer de høyeste spenningsnivåene (420 kV, 300 kV og noe 132 kV), regionalnettet mellomspenningene (33, 47, 66, 110 og 132 kV) og distribusjonsnettet (0,23 kV, 0,4 kV, 11 kV, 22 kV og noe 132 kV kabelanlegg i byer).

...

Over halvparten av regionalnettselskapene eier kun anlegg i et avgrenset område, for eksempel noen titalls km ledning i tilknytning til eget distribusjonsnett. De øvrige regionalnettselskapene med kundegrunnlag eier kun enkeltkomponenter, som for eksempel bryterfelt og koblingsstasjoner i nettet. Disse enkeltkomponentene kan også bestå av relativt store anlegg, som transformatorstasjoner mellom regional- og distribusjonsnett. En liten andel er anlegg i tilknytning til industri eller produksjon, hvor det også er tilknyttede nettkunder...

Det fremgår også at ca. 15 % av strømmettet er eid av private.

3.3. Rettslige utgangspunkt

Gjeldende rett før lovendringen

Tidligere var ikke kraftnettet særskilt nevnt i eieendomsskattelova § 3. Kraftnettet ble beskattet som «verk og bruk» på eiers hånd, for det meste hos nettselskapene, men for en del også hos industribedrifter.

Lovteksten

Utskrivingsalternativet i eieendomsskattelova § 3 c) har følgende ordlyd:

Kommunestyret kan skrive ut eiendomsskatt på....kraftverk, vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum.

At «kraftnettet» ikke inngår i næringseiendommen er uttrykkelig sagt i § 4 andre ledd fjerde punktum:

Til næringseigedom vert ikkje rekna kraftverk, vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum.

Loven inneholder ikke en definisjon av «kraftnettet». En alminnelig språklig forståelse tilsier at byggverk, innretninger og utstyr for overføring av elektrisk kraft er omfattet. Det vil typisk være stasjoner, anlegg, bryterfelt, transformatorer, kabler, linjer og master. Det er derimot ikke mulig å utlede av ordlyden nøyaktig hvilke komponenter som er omfattet, heller ikke et nedre spenningsnivå. Videre gjør begrepet «kraftnettet» og sammenhengen i eiedomsskattelova §§ 3 og 4 det nødvendig å avgrense mot komponenter som inngår i kraftproduksjon og mot komponenter som er en del av kraftforbruket.

Forarbeid

I høringsnotatet og Prop. 1 LS (2017-2018) var det ikke foreslått eiendomsskatt på overføringslinjer m.v. som ikke er en del av et kraftanlegg. Under komitébehandlingen på Stortinget ble det imidlertid flertall for at «Master og linjer i transmisjonsnettet («monstermaster») og nettanlegg ilegges fortsatt eiendomsskatt», og «kraftnettet» ble derfor lagt til i § 3 c), d) og g).

Ettersom dette alternativet ble lagt til så sent i lovprosessen er det svært begrenset med forarbeid som kan belyse hva lovens begrep omfatter. I Innst.4 L (2017-2018) s. 10 har imidlertid komiteen gitt følgende merknad:

F l e r t a l l e t viser til at avtalen innebærer at «[m]aster og linjer i transmisjonsnettet («monstermaster») og nettanlegg ilegges fortsatt eiendomsskatt». Intensjonen er at alle anlegg i kraftnettet skal eiendomsbeskattes etter de reglene som gjelder for slik eiendom i dag. Det vil si at master, linjer, jord- og sjøkabler samt transformatorer mv. i kraftnettet skal reguleres av gjeldende regler for verdsettelse og avgrensning av eiendomsskattegrunnlaget

Alle anlegg i kraftnettet skal altså fortsatt beskattes. Lovendringen tok ikke sikte på at noen del av kraftnettet som tidligere ble beskattet som verk og bruk, skulle fritas eiendomsskatt. Det gir imidlertid ikke direkte veiledning for den avgrensning som må gjøres på forbrukssiden der industribedrifter med område- og anleggskonsesjon har bygd nettanlegg på høyere spenningsnivå enn forbruket skjer.

Rettspraksis

Før lovendringen var ikke «kraftnettet» et eget utskrivingsalternativ, og avgrensning på forbrukersiden er etter det lagmannsretten kan se ikke tatt stilling til i rettspraksis. Etter tidligere rettstilstand var det imidlertid nødvendig å sondre mellom produksjonslinjer og kraftanlegg, jf. bl.a. HR-2015-1945-A. Grensen ble trukket der kraftverkets maskinspenning er opptransformert til overføringsspenning. Det kan ha overføringsverdi for avgrensningen i begge endene av «kraftnettet».

Som nevnt er det i rettspraksis lagt til grunn at eiendomsskatt er en objektskatt, og det gjelder fortsatt. Det har derfor ikke betydning for skatteplikten hvem som eier et nettanlegg dersom det er en del av «kraftnettet». Dersom komponenter med samme funksjon eiendomsbeskattes hos de ordinære nettselskapene, tilsier det at det samme bør gjelde for andre eiere.

Oppsummering

Lagmannsretten legger i det videre til grunn at hva som omfattes av «kraftnettet» må avgjøres med en funksjonell tolkning. Dersom komponenter omformer eller overfører kraft på et spenningsnivå høyere enn forbruket, er utgangspunktet at de er en del av kraftnettet.

3.4. Er de takserte delene av raffineriets nettanlegg en del av «kraftnettet»?

Om nettanlegget, takst og vedtak

Skattevedtaket for raffineriet omfatter Mongstad transformatorstasjon med fire transformatorer og åtte bryterfelt på 132 kV, tre bryterfelt på 22 kV, og Kiosk A, S, M og PA for transformering av 22 kV, og 25 mindre nettstasjoner på 22 kV. Kabler og linjer er ikke inkludert. Det er ikke tatt med noen komponenter på lavere spenningsnivå enn 22 kV. Nettkomponentene utgjør et skattegrunnlag på kr 36 997 500.

I stevningen opplyste Equinor at de aksepterte at de 25 nettstasjonene på 22 kV som distribuerer kraft til brakkerigger, driftskantine osv. inngår i skattegrunnlaget på grunn av manglende tilknytning til produksjonen. I tingretten aksepterte Equinor også tre bryterfelt på 22 kV, benevnt «Felt laveste spenning E». I prosesskrift 21. september 2022 frafalt Equinor også to bryterfelt i Mongstad transformatorstasjon som er knyttet til overføring av kraft til eller fra Seim og Sandøy/Frøyset. Begrunnelsen var at de to bryterfeltene har en funksjon i det ordinære kraftnettet, å overføre kraft fra produsent til forbruker, og ikke som de øvrige seks bryterfeltene i stasjonen som er en del av det interne anlegget til Equinor. Det som er frafalt utgjør kr 6 876 000 av skattegrunnlaget.

Elektrisk kraft er en viktig innsatsfaktor i raffineridriften. Equinor har anleggs- og områdekonsesjoner for de elektriske anleggene på Mongstad, og har anlagt et forsyningsnett med transformatorstasjoner og kiosker med bryterfelt, transformatorer, kabler m.v. Equinor har også som selskap nasjonal omsetningskonsesjon for kraft.

Equinor eier Mongstad transformatorstasjon som er koblingspunktet mot det ordinære kraftnettet. Derfra mottar raffineriet (og kraftverket) elektrisk kraft med 132 kV spenning fra BKKs nett, og der mates også kraft inn fra kraftverket. Raffineriet blir også forsynt med elektrisitet og varme (damp) direkte fra kraftverket. Nettanlegget har flere spenningsnivåer, fra 132 kV og nedover. Alt av utstyr og installasjoner på raffineriet som drives av elektrisk kraft går på 6 kV eller lavere spenning, men noe utstyr er koblet til 22 kV med egne transformatorer. Mongstad transformatorstasjon inneholder også komponenter uten tilknytning til raffineriet og kraftverkets drift. Det gjelder bryterfelt for sjøkabel til Gjøa-feltet og nevnte linjer fra Seim og til Sandøy/Frøyset, som Equinor har akseptert som en del av kraftnettet.

Takstmann Bjønnes inkluderte nettkomponentene med henvisning til uttalelsen i forarbeidene om at alle anlegg i kraftnettet fortsatt skal beskattes, og at eierskap og konsesjonsplikt var uten betydning. I merknader til Equinors klage la han blant annet til at han hadde inkludert høyspent trafo- og koblingsstasjoner som har som formål å overføre kraft selv om de står inne på industriområdet, fordi de ikke er forskjellige fra tilsvarende stasjoner eid av BKK «utenfor gjerdet» og ikke inngår direkte i produksjonsprosessen.

I klagen anførte Equinor at komponentene ikke er en del av «kraftnettet», fordi det starter ved innmatingspunktet til kraftprodusentene og slutter ved tilknytningspunktet for kundene.

Klagenemnda presiserte at den oppfattet at grunnlaget for klagen kun var eierskapet til nettkomponentene, ikke deres funksjon. Nemda var ikke enig i at kraftnettet ikke kan omfatte komponenter eid av strømbruker, med henvisning til Finansdepartementets brev 21. mai 2019. Nemda uttalte at formålet til transformatorer, likerettere mv. alltid vil være overføring av kraft. Slike anlegg skal beskattes uavhengig av eierskap når det er tale om overføring av kraft. Kraftnettet må avgrenses mot kraftproduksjonsprosessen, men det er verken aktuelt eller påberopt av klager.

Vurdering

Lagmannsretten er enstemmig kommet til at alle komponentene i raffineriets nettanlegg som er inkludert i skattegrunnlaget er en del av «kraftnettet», jf. eieendomsskattelova § 3 c).

Det fremkom under ankeforhandlingen at det kan være flere komponenter i raffineriets nettanlegg som kommer i samme rettslige stilling. Årsaken til at de ikke er kommet med kan være at kommunen hadde mangelfull informasjon på takserings- og vedtakstidspunktene. At det eventuelt er skattepliktige komponenter som ikke er tatt med, er uten betydning for de rettsspørsmål saken reiser.

Tingretten har avgrenset «kraftnettet» til komponenter på spenningsnivå som i sentralnettet. Ingen av partene har gitt sin tilslutning til en slik lovforståelse, og lagmannsretten er enig i det. Lovens ordlyd lest i sammenheng med de korte uttalelsene i forarbeidene og det som i alminnelighet menes med nettet for overføring av elektrisk kraft, tilsier klart at «kraftnettet» også omfatter regional- og distribusjonsnettet.

Raffineriet er forbruker av elektrisk kraft og kraftnettet må avgrenses funksjonelt på forbrukssiden. At Equinor ikke er et nettselskap har ingen betydning.

Lagmannsretten legger til grunn at det er gode grunner for at Equinor har hatt ansvar for utbyggingen av nettanleggene selv, og derfor har anleggs- og områdekonsesjoner. Det samme gjelder at selskapet selv har ansvar løpende vedlikehold og nødvendig oppgradering. Det har imidlertid ingen betydning for den avgrensning av kraftnettet som skal skje på forbrukssiden. Om noe taler områdekonsesjonen for at deler av nettanlegget er en del av «kraftnettet».

Skattevedtaket gjelder komponenter med spenningsnivå 22 kV og høyere. Raffineriet har ikke utstyr eller installasjoner som drives på så høyt spenningsnivå. Noe er riktignok tilkoblet 22 kV, men de har egne transformatorer. Alle komponentene som er tatt med i skattegrunnlaget har altså som funksjon å overføre strøm til raffineriets anlegg. De er ikke knyttet til selve produksjonen på raffineriet som forbruker elektrisk kraft.

Denne type nettkomponenter er vanligvis eid av nettselskap, enten de overfører strøm i forbruker- eller industrimarkedet. Det er likevel ikke helt uvanlig at større industrianlegg står for utbygging av distribusjonsnettet. Det er ingen holdepunkter i rettskildene for at distribusjonsnettet skal avgrenses og beskattes ulikt avhengig av hvem som står som utbygger og eier. Det fremgår også klart av I Innst.4 L (2017-2018) s. 10 at alle anlegg, dvs. sentralnettet og nettanlegg, skal beskattes.

Lagmannsretten finner også støtte for at nettkomponentene saken gjelder er en del av kraftnettet i argumentasjonen i Finansdepartementets uttalelse 21. mai 2019:

Anlegg som inngår i, eller er del av «kraftnettet» er ikke omfattet av fritaket for «produksjonsutstyr og -installasjoner». For foretak som er store avtagere av strøm, vil det kunne være anlegg på bedriftsområdet som for eksempel transformatorer og likerettere mv. Kraftnettets funksjon er å forestå overføring av kraft. Departementet legger til grunn at det må gjøres et skille mellom tilfellene hvor anlegget sitt formål er overføring av kraft, og hvor anlegget inngår i produksjonsprosessen i bedriften.

Departementet presiserte den 5. desember 2019 at uttalelsen om at det må gjøres et skille mellom komponenter som overfører kraft og komponenter som inngår i produksjonen, gjelder anlegg inne på næringseiendommen som er nødvendige for produksjonen.

Det er på denne bakgrunn lagmannsretten enstemmig finner at raffineriets nettanlegg er en del av kraftnettet. I tillegg bemerkes at de aktuelle nettkomponentene uansett ikke har en slik funksjon i og tilknytning til produksjonsprosessen at de bedømt som næringseiendom ville vært fritatt eiendomsskatt som produksjonsutstyr og -installasjoner.

Vedtaket for raffineriet bygger på dette punktet på riktig bevisbedømmelse og rettsanvendelse, og er gyldig.

3.5. Er de takserte delene av kraftverkets nettanlegg en del av «kraftnettet»?

Om nettanlegget, takst og vedtak

Skattevedtaket for kraftverket omfatter fem transformatorer fra 132 kV til 15 kV og 10,5 kV, ni bryterfelt på 132 kV og 13 bryterfelt på 10,5 kV. Kabler og linjer er ikke inkludert. Det er ikke tatt med noen komponenter på lavere spenning enn 10,5 kV. Nettkomponentene gir et skattegrunnlag på kr 80 680 000.

Kraftverket hadde på et tidspunkt to gassturbiner og én dampturbin. I dag er én gassturbin solgt og den andre er besluttet fjernet. Dampturbinen er i drift.

Kraftverket forsyner raffineriet med elektrisitet og varme (damp). Tidligere har det også levert strøm til Troll A og Kollsnes. Kraftverket er tilknyttet BKKs nett via Mongstad transformatorstasjon. Derfra mottar det elektrisk kraft fra det ordinære kraftnettet. Kraftverkets kraftproduksjon er også koblet til ordinære kraftnettet. Det går ledninger på 132 kV mellom kraftverket og transformatorstasjonen.

Taksten og vedtaket 22. februar 2019 har tatt med kraftverkets nettkomponenter på spenningsnivå 132 kV til 10,5 kV, med samme begrunnelse som for raffineriet.

I klage 3. mai 2019 er det gjort gjeldende at nettkomponentene ikke inngår i skattegrunnlaget, fordi «kraftnettet» kun omfatter overføringsnettet «frem til strømbrukerne». Det er anført at kraftnettet starter ved innmatingspunktet til kraftprodusentene og slutter ved tilknytningspunktet til kundene. Elektronanlegget skal derfor anses som produksjonsutstyr og -installasjoner som ikke inngår i skattegrunnlaget for næringseiendom. Klagen kan ikke forstås på annen måte enn at den utelukkende bygger på at kraftnettet må avgrenses mot kraftverket som sluttbruker av elektrisk kraft. Klagen kan ikke forstås slik at det ble gjort gjeldende at komponentene ikke er en del av kraftnettet fordi de er en del av kraftverket som kraftprodusent.

Klagenemda presiserte som for raffineriet at den forsto klagen slik at grunnlaget var eierskapet, ikke funksjonen i produksjonsprosessen, ettersom det ble gjort gjeldende at

kraftnettet bare går frem til bruker og ikke omfatter nettanlegg hos strømbruker. Med samme begrunnelse som for raffineriet tok nemnda ikke klagen til følge.

Vurdering

Lagmannsretten er på grunnlag av de påstandsgrunnlag og tilhørende rettslige anførsler som det er anledning til å bygge på, enstemmig kommet til at det ikke hefter feil ved den bevisvurdering og rettsanvendelse som klagenemndas vedtak bygger på.

For alle komponenter som har som funksjon å overføre og nedtransformere elektrisk kraft fra det ordinære kraftnettet som kraftverket forbruker, blir den rettslige vurderingen som for raffineriets nettanlegg. Lagmannsretten viser derfor til pkt. 3.4. over. Komponentene er en del av «kraftnettet», jf. eieendomsskattelova § 3 c).

I prosedyren for lagmannsretten ble anført at det for kraftverkets nettanlegg også er nødvendig å avgrense kraftnettet på produksjonssiden. Det ble vist til at komponentene som er tatt med i skattevedtaket inngår i kraftverkets kraftproduksjon, og at det følger av HR-2015-1945-A avsnitt 58 flg. at transformatorer som opptransformerer til overføringsspenning og dertil hørende brytere er en del av kraftanlegget, ikke kraftnettet.

Kommunen har gjort gjeldende at dette er et nytt påstandsgrunnlag, jf. tvisteloven § 9-16 (1). Lagmannsretten er enig i det. Equinor har gjort gjeldende at dette tidligere er anført, første gang allerede i klagen. Redegjørelsen over viser imidlertid at klagen kun bygde på at kraftnettet måtte avgrenses på forbrukssiden. Avgrensningen på produksjonssiden ble riktignok nevnt i generelle vendinger, men den ble ikke gjort gjeldende som aktuell i saken. Lagmannsretten finner heller ikke spor av en slik anførsel i stevning og prosesskrift for tingretten. Det ble ikke gjort gjeldende under hovedforhandlingen i tingretten. I tingrettens gjengivelse av anførslene fremgår at Equinor gjorde gjeldende at kraftverket må anses som en «sluttbruker», og at komponentene i den sammenheng var å anse som produksjonsutstyr og –installasjoner fritatt eiendomsskatt. Påstandsgrunnlaget er heller ikke fremmet i anketilsvar eller prosesskriv til lagmannsretten.

Tvisteloven § 9-16 (1) regulerer rettens adgang til å tillate at det settes frem nytt påstandsgrunnlag etter avsluttet saksforberedelse slik:

§ 9-16. Endring i krav, påstand, påstandsgrunnlag og bevis

(1) Etter avsluttet saksforberedelse kan en part ikke mot motpartens protest sette fram nye krav, utvide påstanden til et framsatt krav, sette fram et nytt påstandsgrunnlag eller tilby nye bevis med mindre det skjer før hovedforhandlingen og er foranlediget av motpartens sluttinnlegg, eller retten tillater det. Slik tillatelse skal gis når

- a. parten ikke kan bebreides at endringen ikke er foretatt tidligere, og det vil være urimelig å nekte endringen,

b. motparten har tilstrekkelig grunnlag for, uten utsettelse, å ivareta sine interesser etter endringen, eller

c. nektelse vil kunne påføre parten et urimelig tap.

(2) Retten kan, selv om vilkårene etter første ledd ikke er oppfylt, tillate endring på det vilkår at parten pålegges å godtgjøre motpartens merutgifter ved at endringen skjer etter fristen for endringer, dersom ikke andre vesentlige hensyn for motparten taler mot dette.

(3) Retten kan, selv om det ikke nedlegges protest mot endring etter første ledd, nekte endring når hensynet til sakens framdrift eller andre tungtveiende forhold tilsier at endring ikke bør tillates. Nektelsen skal ikke være urimelig

Lagmannsretten kan ikke se at noen av alternativene for å tillate påstandsgrunnlaget fremmet er anvendelige. Det er feil som anført av Equinor at påstandsgrunnlaget ikke er nytt. Da det ble fremsatt under prosedyren, anmodet Equinor heller ikke om motpartens samtykke, ytterligere bevisførsel, utvidelse av ankeforhandlingen eller annet. Påstandsgrunnlaget burde vært fremsatt på et vesentlige tidligere tidspunkt. Slik saken ligger an vil det ikke være urimelig overfor Equinor å nekte endringen. Vesentlige hensyn taler også mot at retten gir sin tillatelse. Ved at grunnlaget er fremmet så sent har ikke kommunen tilstrekkelig mulighet til å ivareta sine interesser gjennom adekvat saksopplysning. Riktignok er det faktiske grunnlaget for beregning av eiendomsskatt kommunens egne undersøkelser, ikke selvdeklarerer, men om slike omstendigheter som dette påstandsgrunnlaget aktualiserer er det helt avgjørende at Equinor lojalt og rettidig gir relevante og tilstrekkelig opplysninger. Equinors bevisstilbud har ikke vært innrettet på eller egnet til å belyse hvilke takserte komponenter i kraftverket som er knyttet til forbruk og hvilke som er knyttet til dets produksjon av kraft, herunder hva som opptransformerer og hva som bare overfører produsert kraft. Heller ikke på annen måte er disse faktiske forhold belyst. Om det for kraftverket på Mongstad er faktisk og rettslig er grunnlag for å skille mellom kraftanlegg og kraftnett på samme måte som for vannkraftverk, var heller ikke tema under ankeforhandlingen.

Lagmannsretten finner at påstandsgrunnlaget ikke skal tillates fremmet.

På denne bakgrunn er lagmannsretten kommet til at det ikke hefter feil ved vedtakets bevisbedømmelse og rettsanvendelse, og at det er gyldig.

4. Verdsettelsen

4.1. Innledning

Spørsmålet er om de 16 byggverkene i raffineriet som er behandlet i pkt. 2.5. ovenfor, og fire byggverk i kraftverket, skal verdsettes til omsetningsverdi eller teknisk verdi. I takst og skattevedtak er det brukt teknisk verdi ved verdsettelsen.

Tidligere var teknisk verdi (substansverdi) hovedregelen for verk og bruk. Med virkning for skatteåret 2019 ble det gjort endringer i eideomsskattelova § 8 A-2 om verdsettelse av næringseiendom.

Etter tingrettens dom har kommunen godtatt kapitalisert leieverdi for 28 bygninger i raffineriet. Equinor har akseptert teknisk verdi for raffineriets hovedkontrollbygg.

4.2. Rettslige utgangspunkt

For skatteåret 2019 hadde eideomsskattelova § 8 A-2 følgende ordlyd:

- (1) Verdet av eiendomen skal setjast til det beløp ein må gå ut frå at eiendomen etter si innretning, brukseigenskap og lokalisering kan bli avhenda for under vanlege salstillhøve ved fritt sal. Verdet av næringseiendom skal setjast til teknisk verdi når det ikkje er mogleg å fastsetje verdet etter regelen i første punktum.
- (2) Verdet av vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum skal setjast til teknisk verdi, eller avkastningsverdi når det gir best uttrykk for verdet.

Første og andre punktum i første ledd inneholder to ulike verdsettelsesmetoder. Begge er hjelpeberegninger for å finne frem til eiendommens objektiviserte omsetningsverdi. I objektiviseringen ligger at den aktuelle eiers interesse i eiendommen i prinsippet er uten betydning, jf. bl.a. HR-2012-1746-A avsnitt 69 flg. For verk og bruk fulgte det av langvarig praksis at hovedregelen var teknisk verdi. Det ble tatt utgangspunkt i gjenskaffelsesverdien og gjort fradrag for slit og elde m.v. For annen næringseiendom skjedde verdsettelsen typisk ved kapitalisering av leieinntekter. Etter lovendringen er tidligere rettspraksis fortsatt relevant for selve verdsettelsen, men ikke for metodevalget.

Det følger av § 8 A-2 første ledd, andre punktum, at teknisk verdi bare skal benyttes når det «ikkje er mogleg å fastsetje verdet etter regelen i første punktum». Ordlyden legger terskelen høyt for å bruke teknisk verdi.

I Finansdepartementets høringsnotatet 18. juni 2015 er alminnelig omsetningsverdi som felles verdsettelsesmetode for all næringseiendom vurdert. Om unntaksregelen om teknisk verdi ble det uttalt følgende i punkt 3.5.2 på side 30:

Departementet mener at hovedregelen for verdsettelse av anlegg som etter dagens regler er verk og bruk bør være den samme som for annen næringseiendom. Det foreslås derfor ingen særregel for verdsettelse av denne typen næringseiendom. En slik løsning innebærer en forenkling av regelverket og større grad av likebehandling av næringseiendom. Imidlertid vil det for noen verk og bruks vedkommende ikke være mulig eller hensiktsmessig å basere verdsettelsen på alminnelig omsetningsverdi. I slike tilfeller bør det etter departementets oppfatning være adgang til å fastsette omsetningsverdien til teknisk verdi. Det foreslås at dette presiseres i lovteksten. Se utkast til forslag til ny § 8 A-2 i eideomsskattelova i kapittel 6.

Høringsnotatets lovforslag inneholdt derimot ikke vilkåret «hensiktsmessig». I stedet inneholdt det «formålstjenleg» uten at endringen er begrunnet.

Lovforslaget i Prop. 1 LS (2017 – 2018) inneholder verken hensiktsmessig eller formålstjenlig, og er lik lovteksten som ble vedtatt. Om bakgrunnen for forslaget står det blant annet følgende på side 116:

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.

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.

Det alternative og lempeligere vilkåret «ikke...formålstjenleg» ble altså fjernet uten at det er uttrykkelig begrunnet eller kommentert. Det fremgår imidlertid at formuleringen av unntaksregelen hviler på en forutsetning om at behovet for teknisk verdi som metode langt på vei vil bortfalle når produksjonsutstyr og -installasjoner utgår fra skattegrunnlaget. Det som gjenstår er i hovedsak grunnareal og bygninger. Det kan tale for at unntaksregelen bør komme til anvendelse for særegne og spesialtilpassede byggverk.

I rettspraksis er det lagt til grunn at taksten skal gi uttrykk for eiendommens objektiviserte omsetningsverdi, der den aktuelle eiers interesse i eiendommen i prinsippet er uten betydning, jf. HR-2012-1746-A avsnitt 69 flg. med videre henvisninger. Det man skal se bort fra, er ikke hvilke utnyttelsesmuligheter eiendelen i seg selv gir, men eierens særskilte bruk av den. Ved at produksjonsutstyr og -installasjoner nå ikke skal inngå i skattegrunnlaget, er de mest subjektive forhold ved verdsettelsen fjernet. Det som gjenstår er bygninger som etter sine egenskaper og funksjon ikke har en nær tilknytning til produksjonen, og som det vil la seg gjøre å sette en alminnelig omsetningsverdi på.

Lagmannsretten legger i det videre til grunn at unntaksregelen skal ha et snevert anvendelsesområde. De nye reglene for verdsettelsen må ses i sammenheng med endringene i skattegrunnlaget. Ved at produksjonsutstyr og -installasjoner utgår, er det i all hovedsak selve den faste eiendommen, dvs. grunn og selvstendige bygninger, som gjenstår. I samsvar med lovteksten og lovgivers formål skal det derfor mye til for å fravike at verdien beregnes til kapitaliserte leieverdier etter en sammenligning med tilsvarende næringseiendom i kommunen eller regionen. Unntaksbestemmelsen vil i hovedsak komme til anvendelse på det som ikke har noe leiemarked.

4.3. Raffineriet

Om byggverkene, takst og vedtak

De 16 byggverkene i raffineriet er nærmere beskrevet i pkt. 2.5 over. De er gitt en samlet teknisk verdi på ca. kr 17 500 000. Beregningen som sådan er ikke omstridt.

I taksten viser Bjønnes til lovendringen, veilederen fra KS og sin forståelse av den nye verdsettelsesregelen, og skriver blant annet:

...Alle takstobjektene i denne rapporten ligger «innenfor gjerdet» og er fortsatt aktive deler av industrianlegget. Dette tilsier at den takstpliktige delen av anlegget fortsatt takseres etter substansverdi, i samsvar med lovens tilleggsbestemmelse.

...

Som nyverdier av de enkelte byggtypene er lagt til grunn prisnivået 2008. Ved hovedtaksten i 2008 ble fradrag for slit, elde og utidsmessighet vurdert til ca. 15% av nyverdien for anleggets bygg- og grunnobjekter. Jeg vurderer det for å være i minste laget ved separat takst av disse industrielle bygningene inne på terminalområdet. Mitt takstforslag er basert på en gjennomsnittlig reduksjon for disse byggene på 35%. Det vises forøvrig til beregningene i vedlegget.

I forbindelse med Equinors klage viste Bjønnes til KS' veileder, fastholdt sin vurdering og begrunnet det bl.a. slik:

... poenget er at hovedtyngden av disse byggene er av en karakter hvor det er umulig å finne et noenlunde sikkert uttrykk for bygningenes omsetningsverdi. I og med at alle bygningene ligger «innenfor gjerdet» er det dermed heller ikke gjort forskjell på de eventuelt få byggene hvor man teoretisk kunne tenke seg å finne sammenliknbare bygg som er omsatt i markedet...

Klagenemnda la til grunn at hovedregelen er kapitalisert leieverdi, men forkastet klagen og begrunnet det slik:

Klagenemnden mener imidlertid at hovedtyngden av bygningene har en så vidt spesiell karakter/spesialisert funksjon at det kan være vanskelig finne et noe lunde sikkert uttrykk for bygningenes omsetningsverdi ved bruk av observasjoner i markedet, slik også vist til i

vedtaket (taksten). I og med at alle bygningene ligger «innenfor gjerde» er det dermed heller ikke gjort forskjell på de eventuelle byggene hvor man teoretisk kunne tenke seg å finne sammenliknbare bygg som er omsatt i markedet.

...

Klagers henvisning til begrunnelsen for lovendringen, som var en «bedre mulighet for likebehandling av ulike typer næringseiendommer», kan ikke tillegges særlig vekt all den tid lovgiver likevel fant å lovfeste adgangen til å fravike hovedregelen i tilfeller som dette.

Vurdering

Lagmannsretten legger til grunn at verdsettelsesmetode må vurderes konkret for hvert byggverk. Det er naturlig å dele inn byggene som i pkt. 2.5, men lagmannsretten er kommet til at verdsettelsesspørsmålet kommer i samme stilling for alle byggverkene.

Lagmannsretten finner enstemmig at vilkåret for å benytte teknisk verdi ikke er oppfylt for noen av byggverkene. Det er for alle mulig å beregne en alminnelig omsetningsverdi basert på neddiskontering av objektiviserte fremtidige leieinntekter.

Byggverkene er utvilsomt spesialtilpasset raffineriets behov. Det er imidlertid ikke noe ved deres objektive karakteristikka som gjør at det ikke er mulig å fastsette en omsetningsverdi etter bestemmelsen i eideomsskattelova § 8 A-2 første ledd, første punktum.

Det som gjenstår når produksjonsutstyr og -installasjoner tenkes borte kan sammenlignes med annen næringseiendom som det er et leiemarked for. Alternative bruksmåter er blant annet som uisolerte lager eller lokaler for annen industri. At det for noen slike bruksmåter og av hensyn til sikkerhet og funksjonalitet kan være nødvendig med enkelte utbedringer, som flere veggplater, er ikke avgjørende.

En sentral del av begrunnelsen for at disse byggverkene inngår i skattegrunnlaget, er at de har egenskaper og funksjoner som ikke er så nært tilknyttet produksjonen at de er fritatt eiendomsskatt. Forarbeidene gir klare føringer om at det da skal mye til for at taksten ikke skal være alminnelig omsetningsverdi.

Dette står ikke i motstrid til Equinors aksept av teknisk verdi for hovedkontrollbygget, ettersom det har helt spesielle egenskaper som bl.a. eksplosjonssikring. Det finnes det ikke et relevant leiemarked for.

Ved den objektiviserte verdsettelsen må det ses vekk fra at bygningene ligger innenfor gjerdet til anleggene på Mongstad og ikke kan leies ut og brukes fritt. Det har også kommunen gitt sin tilslutning til ved å godta slik verdsettelse for 28 andre bygninger.

Det er heller ikke relevant at Alver kommune ikke har innført eiendomsskatt for «næringseigedom», og derfor ikke har kartlagt priser og leiemarked.

I KS' veileder fra januar 2019 er det tatt til orde for at retningslinjen bør være at teknisk verdi videreføres for bygninger og anlegg som ikke er standardiserte næringsbygg, eller spesielt tilpasset den produksjonen som pågår i anlegget. Videre at det for slike bygninger ofte vil være svært vanskelig å finne et noenlunde sikkert uttrykk for bygningenes omsetningsverdi - man vil ikke finne sammenlignbare bygg som er omsatt i markedet. Etter lagmannsrettens syn er ikke det forenlig med ordlyden og forarbeidene.

Hensynet til effektiv masseforvaltning gjør seg gjeldende, men kan ikke begrunne teknisk verdi i et tilfelle som dette. I HR-2015-1945-A avsnitt 91 er det uttalt at hele takstsystemet er bygget på sjablonger, og ikke på eksakte verdier. Det er relevant også etter lovendringen. Det ligger imidlertid klare føringer bak endringen av reglene for verdsettelsen, og det er ikke fremkommet noe under ankeforhandlingen som med tilstrekkelig styrke tilsier at det å skaffe oversikt over relevante leiepriser er vesentlig mer krevende enn å beregne teknisk verdi. Investeringskostnaden er nok i mange tilfeller en fast og klar størrelse, men den er valgt bort av lovgiver som hovedregel. Ved lovendringen er det også forutsatt et stort behov for retaksering. At kommunen sitter på teknisk verdi fra tidligere takster som enkelt kan justeres etter indeks, slit og elde, er ikke relevant for om det er mulig å finne en omsetningsverdi etter § 8 A-2 første ledd, første punktum.

Det er på denne bakgrunn lagmannsretten er kommet til at vedtaket for raffineriet bygger på feil rettsanvendelse ved verdsettelsen av de 16 byggverkene.

4.4. Kraftverket

Om byggverkene, tast og vedtak

Kraftverket har fire bygninger som rommer gass- og dampturbiner, samt generatorene og kompressorene knyttet til disse. Det er satt en teknisk verdi på ca. kr 72 000 000.

Equinor gjorde opprinnelig gjeldende at tre av bygningene var «værbeskyttelser» og dermed produksjonsinstallasjoner unntatt fra skattegrunnlaget. Under hovedforhandling i tingretten ble én av bygningene frafalt. I prosesskrift 21. oktober 2022 ble de to resterende også frafalt, med den begrunnelse at de i større grad har fullverdige vegger og dermed fremstår mer som alminnelige bygninger med reelle alternative bruksområder.

De fire bygningene fremstår i det ytre som ordinære industribygg eller -lagre, tett på kraftverkets utendørsinstallasjoner. De har solide dimensjoner og konstruksjoner i metall og betong, tette vegger og tak, ventilasjon, porter og dører m.v. Det som er omtalt som «kombibygge» har også kontor/kontrollrom og egne rom med store elektriske komponenter.

Vurdering

Lagmannsretten legger også her til grunn at verdsettelsesmetode må vurderes konkret for hver bygning. Ut fra den beskrivelsen av byggene som er gitt ovenfor er det imidlertid klart at de kommer i samme stilling etter eideomsskattelova § 8 A-2. På bakgrunn av det som fremgår og er lagt til grunn ovenfor i pkt. 4.3. er det også klart at vilkårene for å anvende unntaksbestemmelsen om teknisk verdi ikke er til stede. Selv om bygningene er tilpasset kraftverkets behov, er de fullt ut mulig å sammenligne med annen næringseiendom for industri, maskiner og lagring.

Vedtaket for kraftverket bygger på dette punktet på feil rettsanvendelse.

5. Virkningene av feil

Lagmannsretten har kommet til at de delene av vedtakene som gjelder verdsettelsen av 16 byggverk i raffineriet og fire byggverk i kraftverket er ugyldige på grunn av feil rettsanvendelse. Det foreligger innholdsmangel eller materiell kompetansesvikt, og det følger av rettspraksis at det nesten alltid fører til ugyldighet. Slik ligger også denne saken an. Vedtakene oppheves og hjemvises til ny behandling i klagenemnda så langt ugyldigheten rekker.

Etter eideomsskattelova § 23 jf. skatteforvaltningsloven § 15-6 kan lagmannsretten gi bindende føringer for den nye verdsettelsen. Gjennom lagmannsrettens syn på riktig rettsanvendelse er det gitt slike føringer. Det vil også fremgå av domsslutningen. Ytterligere føringer kan ikke gis. Lagmannsrettens har ikke vurdert om bruk av riktig verdsettelsesmetode vil gi lavere, lik eller høyere verdi.

6. Sakskostnader

Det følger av tvisteloven § 19-3 (3) at det skal stemmes særskilt for hvert krav. Hver dommer skal ta stilling til krav om sakskostnader ut fra sitt realitetsstandpunkt til tvistegjenstanden. Flertallets standpunkt skal ikke legges til grunn av alle dommerne for vurderingen av hvem som har vunnet saken eller fått medhold av betydning etter § 20-2 eller § 20-3, jf. Rt-1995-2005.

Flertallet, kst. lagdommer Raanes og lagdommer Trovåg, legger til grunn at begge vedtakene er delvis ugyldige, men at kommunens anke har ført frem og kommunen har fått medhold på alle punkter unntatt det som gjelder verdsettelse. Equinors anke har ikke ført frem, og søksmålet samlet har kun ført frem i verdsettelsesspørsmålet.

Etter tvisteloven § 20-2 (1) har en part som har vunnet saken krav på full erstatning for sine sakskostnader. Det følger av (2) at saken er vunnet hvis parten har fått «medhold fullt ut eller i det vesentlige». Gjelder saken flere krav er det samlede utfallet avgjørende.

Om en part har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige, må først og fremst avgjøres ut fra hvor stor del av det eller de krav saken gjelder, parten har fått medhold i. Ved vurderingen skal domsresultatet sammenholdes med partenes påstander. Det skal tas utgangspunkt i påstandene i stevning og tilsvær, selv om disse reduseres eller frafalles før saken tas opp til doms, jf. HR-2010-1772-U. Det må også ses hen til hvor hovedtyngden i de reelle tvistepunktene ligger, jf. HR-2012-564-U avsnitt 13 med videre henvisninger. Det må her tas hensyn til hvilke deler av saken som har tatt lengst tid under rettsforhandlingene og krevd mest forberedelse, jf. HR-2011-979-U avsnitt 32.

Dersom motparten bare har vunnet frem på et eller få mindre punkt, har parten fått medhold i «det vesentlige». I forarbeidene er det nevnt som eksempel at et erstatningskrav er sammensatt av en rekke poster hvor motparten bare får medhold på et punkt av bagatellmessig betydning, jf. NOU 2001:32 B side 928. Dersom motparten derimot har fått medhold av betydning, vil ikke vesentlighetskriteriet i tvisteloven § 20-3 være oppfylt, jf. Tore Schei mfl., Tvisteloven: Kommentartutgave, § 20-2 note 2.1, Juridika.

Saken reiser tre prinsipielle og uavklarte spørsmål etter lovendringen. Kommunen har fått medhold i to av dem, knyttet til tolkningen av «kraftnettet» og «produksjonsutstyr og -installasjoner». Det er disse punktene som har utgjort hovedtyngdepunktene i saken. Det gjelder det prinsipielle, beløpsmessig og ressurs- og tidsbruk i prosesskriv og rettsforhandlingene.

Når det ses til utfallets betydning for skattegrunnlaget og provenyet, har kommunen fått tilnærmet fullt medhold. Det omtvistede skattegrunnlaget for lagmannsretten beløper seg samlet til om lag kr 700 000 000. Verdsettelsesspørsmålet hvor Equinor har fått medhold gjelder byggverk med en samlet teknisk verdi på ca. kr 89 500 000. Det utgjør inntil 11 % av skattegrunnlaget. Verdi ved bruk av riktig verdsettelsesmetode er uavklart, men null er den ikke. Også verdsettelsesspørsmålet har en prinsipiell side etter lovendringen, og Equinor har anført at rettsavklaring er et hovedsiktemål også for denne del av søksmålet. Slik saken ligger an og sett under ett finner flertallet under noe tvil at Equinor ikke har fått medhold av betydning.

Det er hensyntatt at begge parter har justert sine standpunkter og påstander etter stevning og tilsvær. Kommunen har akseptert at én tank inngår i verdsettelsesgrunnlaget og at 28 bygninger skal verdsettes til omsetningsverdi. Equinor har akseptert at bygninger i kraftverket og deler av nettanlegget inngår i skattegrunnlaget, og verdsettelsesmetode for én bygning. For sakskostnadsspørsmålet utligner justeringene hverandre både når det gjelder beløp og prinsipiell betydning.

Flertallet finner etter dette at kommunen har vunnet saken i det vesentlige og har krav på erstatning for sine sakskostnader. Flertallet har vurdert om det foreligger «tungtveiende

grunner» som tilsier at Equinor helt eller delvis skal fritas fra sakskostnadsansvaret, jf. § 20-2 (3). Ved vurderingen har lagmannsretten sett hen til at saken reiser prinsipielle spørsmål. I motsatt retning taler styrkeforholdet mellom partene, og at saken har stor betydning for den fremtidige kommuneøkonomien. Samlet sett, og med utgangspunkt i at grunnvilkåret er «tungtveiende grunner», er flertallet kommet til at vilkårene for helt eller delvis å gjøre fritak fra sakskostnadsansvaret ikke er oppfylt, jf. tvisteloven § 20-2 (3).

Kommunen har krav på å få dekket «nødvendige kostnader ved saken», jf. tvisteloven § 20-5. Ved vurderingen skal det legges vekt på om det ut fra sakens betydning har vært rimelig å pådra kostnadene.

Kommunen har for lagmannsretten krevd til sammen kr 2 344 880,25- ekskl. mva., samt rettsgebyr. Salær utgjør kr 2 221 422 for til sammen 762,75 timer, som fordeler seg med 64,5 timer til anke og tilsvær, 523 timer frem til ankeforhandling og 175,25 timer etter oppstart ankeforhandling. Gjennomsnittlig timepris er kr 2 900 ekskl. mva. Utlegg til reise og vitner er kr 123 458,25.

For tingretten var kommunens sakskostnader til sammen kr 1 711 640,63- ekskl. mva., hvorav kr 118 040 er utlegg. I tillegg kommer kommunens andel av kostnadene til fagkyndige meddommere på kr 114 038,85.

Kommunens samlede kostnadskrav for to instanser er på kr 4 170 559,73 ekskl. mva.

Equinor har på sin side for lagmannsretten krevd til sammen kr 1 690 727 ekskl. mva., samt rettsgebyr. Salær utgjør kr 1 457 228 for til sammen 570,5 timer, som fordeler seg med 52,5 timer til anke og tilsvær, 430 timer frem til ankeforhandling (inkluderer arbeid mellom rettsdager) og 88 timer etter oppstart av ankeforhandlingen. Timeprisen er i snitt kr 2 550. Utlegg til reise og sakkyndig vitne er kr 233 499.

For tingretten var Equinors krav kr 1 815 052, samt rettsgebyr. Kommunen ble dømt til å erstatte kr 500 000 av kostnadene. Equinor ble pålagt samme kostnader for fagkyndige meddommere som kommunen.

Equinors samlede kostnadskrav for to instanser er på kr 3 636 226.

Equinor har gjort gjeldende at kommunens sakskostnader er for høye. Det er særlig vist til at timetallet er for høyt, at det er uklart om det er gjort fradrag for arbeid med det prosessuelle spørsmålet som ble avgjort av Høyesterett, og innsigelser gjort gjeldende for tingretten om blant annet honorar til vitnet Bjønnes. Kommunen har i prosesskrift imøtegått anførselene.

Flertallet legger til grunn at sakskostnadskravene på begge sider er høye, men på grunn av sakens faktiske kompleksitet og rettslige betydning reflekterer de nødvendige kostnader som

det har vært rimelig å pådra, jf. tvl. § 20-5. Det dreier seg om en kompleks sak som reiser flere nye rettslige problemstillinger og som krever omfattende bevisførsel for at retten skal ha et forsvarlig avgjørelsesgrunnlag. Sakskostnadskravene er høye, men det er ikke grunn til å reagere på samlede krav, tidsbruk eller timepris hos noen av partene. At kommunens krav er noe høyere må ses i lys av ulikheter mellom partene når det kommer til det juridiske apparatet bak prosessfullmektigene og rettslige medhjelpere.

På denne bakgrunn finner *flertallet* at kommunens kostnader for lagmannsretten er rimelige og nødvendige, og Equinor dømmes til å erstatte dem fullt ut, jf. tvisteloven § 20-5 (1).

Flertallet legger sitt resultat til grunn ved avgjørelsen av sakskostnadene for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Det er vurdert om Equinor helt eller delvis kan fritas for erstatningsansvar for tingretten etter tvisteloven § 20-2 (3), men det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig. De justeringer av påstandene som skjedde under saksforberedelsen og hovedforhandlingen i tingretten er hensyntatt, men uten betydning for konklusjonen. Også kostnadene for tingretten anses nødvendige. Ved denne vurderingen er det også sett hen til at Alver kommune engasjerte ekstern advokat, som fremstår helt nødvendig i en slik sak, først etter stevning og tilsvær.

Etter dette er *flertallet* kommet til at Equinor skal erstatte kommunens sakskostnader for lagmannsretten og tingretten.

Når det gjelder sakskostnadsavgjørelsen påpekes at også *mindretallet*, lagdommer Skjefstad, skal delta ved avgjørelsen. Mindretallet legger sitt standpunkt til realiteten til grunn. I tråd med det, mener mindretallet – ettersom begge parter har fått medhold av betydning, og saken gjelder omtvistede og uavklarte rettsspørsmål – at det ikke bør tilkjennes saksomkostninger verken for lagmannsretten eller tingretten. Mindretallet ser ikke grunn til å komme med ytterligere merknader.

7. Avslutning

På bakgrunn av tingrettens domsslutning, de nedlagte påstander og det resultat lagmannsrettens flertall er kommet til, anses det riktig å utforme slutning med utgangspunkt i klagenemndas vedtak.

Gårds- og bruksnummeret til eiendommen antas endret etter kommunesammenslåingen i 2020. Lagmannsretten forholder seg til de gårds- og bruksnummer som partene har brukt for domstolene.

Dommen er avsagt med dissens.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Årsak er sakens omfang og kompleksitet, samt lagmannsrettens øvrige saksavvikling.

DOMSSLUTNING

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.

Ved den nye behandlingen skal Alver kommune verdsette de 16 omtvistede byggverkene etter eigedomsskattelova § 8 A-2 første ledd, første punktum.

2. Klagenemnda for eiendomsskatt i Lindås kommune (nå Alver kommune) sitt vedtak 29. november 2019 for Mongstad Kraftverk, gnr. 127 bnr. 102 i tidligere Lindås kommune, oppheves og hjemvises til klagenemnda for ny behandling.

Ved den nye behandlingen skal Alver kommune verdsette de fire omtvistede byggverkene etter eigedomsskattelova § 8 A-2 første ledd, første punktum.

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 – tomillionertrehundreogførtifiretusenåttehundreogåttikommafjuefem – 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 – énmillionåttehundreogtjuefemtusensekshundreogsyttinikommaførtiåtte – kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.

Jan-Inge Wensell Raanes

Arnt E. Skjefstad

Marie Trovåg

Dokument i samsvar med undertegnet original
Line Liebrecht Steffensen