



## OSLO TINGRETT

### DOM

---

**Avsagt:** 26.01.2024 i Oslo tingrett,

**Saksnr.:** 22-015250TVI-TOSL/05

**Dommer:** Tingrettsdommer Erland Flaterud

**Saken gjelder:** Krav om ny fastsetting av skattegrunnlag for kraftanlegg

---

Åseral kommune

Advokat Chirsti Erichsen Hurlen,  
Advokatfullmektig Vilde Weisser

Partshjelper:  
Landssammenslutninga av  
Vasskraftkommunar (LVK)

Advokat Caroline Lund

### **mot**

Staten v/Skatteetaten

Advokat Bjarne Snipsøyr

Partshjelper:  
Å Energi Vannkraft AS

Advokat Jan Petter Horn

---

## DOM

Saken gjelder krav om ny fastsetting av eiendomsskattegrunnlag for Å Energi Vannkraft AS' kraftverk i Åseral kommune.

### 1. Sakens bakgrunn

Hovedspørsmålet i saken er om skattegrunnlaget for kraftverk tilhørende Å Energi Vannkraft AS i Åseral kommune er riktig fastsatt. Saken gjelder eiendomsskatteåret 2022, men fordi skattegrunnlaget baseres på et rullerende fem års snitt og feilene er de samme, kan saken ha betydning også for skattegrunnlaget i tidligere og etterfølgende år.

Hovedproblemstillingen er om deler av kostnadene med å bygge en ny tunnel for overføring av vann kan utgiftsføres direkte som «tenkt vedlikehold» etter skatteloven (sktl.) § 18-5(3) eller om kostnadene må aktiveres.

I tillegg reiser saken spørsmål om plikten til å rette feil som følge av at driftsmidler som ikke er i bruk har inngått i fradraget for fremtidige utskiftninger.

#### *Sakens parter*

Reglene om verdsettelse av kraftanlegg innebærer at vi står i et «trepartsforhold». Saken er anlagt av Åseral kommune mot staten ved skatteetaten, og ikke mellom kommunen og skattyter. Eiendomsskatten er en kommunal skatteordning og Åseral kommune er skattekreditor for eiendomsskatten. Verdsettelsen av kraftanlegg er imidlertid overført til statlige skattemyndigheter. Kommunens søksmålskompetanse følger av eiendomsskatteoven § 23, jf. skatteforvaltningsloven (sktfvl.) § 15-2(3).

Det er skattyter selv som fastsetter grunnlaget for verdsettelsen av kraftanlegg ved levering av skattemeldingen, jf. sktfvl. § 9-1. Skattemyndighetene kan imidlertid endre grunnlaget, jf. sktfvl. § 12-1

Statens partshjelper, Å Energi Vannkraft AS (heretter også «ÅEVK» eller «kraftselskapet»), er skattekreditor i saken. ÅEVK er et heleid datterselskap i kraftkonsernet Å Energi AS. Tidligere het konsernspissen Agder Energi AS. Tidlig i 2023 fusjonerte Agder Energi med Glitre Energi og ble til Å Energi AS. Å Energi AS er Norges største kraftkonsern. Vannkraft er fundamentet i virksomheten og omfatter en årlig produksjon på rundt 11,3 TWh. Å Energi AS er eid av Statkraft, samt kommunene i Agder og flere kommuner i Buskerud. Åseral kommune er selv en av aksjonærene i konsernet.

Kommunens partshjelper, Landssammenslutninga av Vasskraftkommunar (heretter også «LVK»), er en interesseorganisasjon for de 160 kommunene i Norge som er vertskap for

vannkraftproduksjon. Nær all vannkraftproduksjon i Norge skjer i en «LVK-kommune». Eiendomsskatt er et sentralt arbeidsområde for organisasjonen.

#### *Oversikt over Åseralprosjektene*

Åseralprosjektene omfatter flere selvstendige delprosjekt som alle ligger i Åseral kommune. Prosjektene innebærer opprusting og utvidelse av Skjerka-anlegget, som ligger i øvre del av Mandalsvassdraget. ÅEVK har seks kraftverk i vassdraget. Skjerka kraftverk er ett av disse.

Skjerka kraftverk utnytter avløpet fra Skjerka og Monn som er to av de tre største tilløpene til Ørevatn. De tre magasinene Langevatn, Kvernevatn og Storevatn - med naturlig drenering mot Monn - er overført til Nåvatn som drenerer videre mot Skjerkevatn, inntaksmagasinet for Skjerka kraftverk. Kraftverket har utløp i Ørevatn.

Skjerka kraftverk ble satt i drift i perioden 1932 til 1958 med installert effekt på 80 MW opprinnelig fordelt på seks turbiner. Kraftverket med rørgate var plassert i dagen. På 1990-tallet kom det pålegg om utfasing av de smisveiste trykkrørene ved Skjerka kraftverk. Det resulterte i opprusting og ombygging av det gamle anlegget gjennom bygging av en ny kraftstasjon, og ny tilløpstunnel i fjell. Nytt Skjerka kraftverk, komplett med kraftstasjon og vannveier i fjell, ble satt i drift i mars 1997. Kraftverket hadde plass til to aggregater, men bare ett ble installert til ferdigstillelsen.

ÅEVK la fram planene for Åseralprosjektene i 2013. Selskapet hadde som forutsetning at det ble etablert et "nytt" Nåvatn/Skjerkevatn, det vil si at det også ble gitt konsesjon for økt regulering og bygging av nye dammer ved Skjerkevatn slik selskapet hadde søkt om i 2008 for å få Skjerkevatn opp til nivå med Nåvatn. Bakgrunnen var at NVE med hjemmel i dagjeldende forskrift om sikkerhet og tilsyn med vassdragsanlegg i 2005 og 2006 hadde pålagt en omfattende rehabilitering av Nåvatndammene og Skjerkevatndammen.

Åseralprosjektene ble opprinnelig presentert som følgende tre delprosjekt:

- Nytt aggregat i Skjerka kraftverk (aggregat 2)
- Ny overføringstunnel Langevatn – Nåvatn med Øygard kraftverk og Kvernevatn kraftverk
- Ny dam – økt regulering av Langevatn

#### *Konsesjonssøknaden*

De ulike delprosjekt krevde konsesjon etter både vannressursloven og vassdragsreguleringsloven, samt energiloven.

Konsesjonssøknad for Åseralprosjektene ble sendt til NVE i mars 2013.

*Nærmere om overføringstunnelen denne saken gjelder*

I konsesjonssøknaden beskrev ÅEVK den nye overføringstunnelen med de nye kraftverkene slik under punkt 1.2 «Beskrivelse av de tekniske anleggene»:

*«Planer for Ny tunnel Langevatn – Nåvatn med Øygard og Kvernevatn kraftverk er utarbeidet med bistand fra Multiconsult. Det bærende element i dette delprosjektet er planen om bygging av ny tunnel mellom Langevatn og Nåvatn. Den nye tunnelen, som får et tverrsnitt på ca. 30 m<sup>2</sup>, legges i all hovedsak vest for eksisterende tunnel. Foruten tverrslag ved hver ende (ved dam Åstøl og ved dam Langevatn) drives tunnelen fra hovedtverrslag benevnt Tverrslag sør (sør for Ljoslandsvatn) og Tverrslag nord (nord for Ljoslandsgrenda). Tunnelmassene (anslagsvis 950 000 m<sup>3</sup>) deponeres i nærområdet til tverrslagene, dvs ca 120 000 m<sup>3</sup> ved Øygard kraftverk/dam Åstøl, ca 430 000 m<sup>3</sup> ved Tverrslag sør, ca 330 000 m<sup>3</sup> ved Tverrslag nord (fordelt på 2 tipper) og ca 65 000 m<sup>3</sup> ved dam Langevatn.*

*Fallet i den nye tunnelen mellom Langevatn og Nåvatn planlegges utnyttet i Øygard kraftverk lokalisert til nordenden av Nåvatn like ved dam Åstøl. I kraftverket planlegges installert ett aggregat med maksimal effektytelse på ca 21 MW og maksimal slukeevne på ca 30 m<sup>3</sup>/s. Ny tunnel/Øygard kraftverk vil bidra med en produksjonsøkning på ca 112 GWh/år. Det etableres en omløpstunnel forbi kraftverket som kan brukes ved risiko for flomtap fra Langevatn. Maksimal overføringskapasitet til Nåvatn vil være 65 m<sup>3</sup>/s. Den nye tunnelen og bygging av Øygard kraftverk innebærer etablering av nytt inntaksarrangement ved Langevatn samt flytting av bekkeinntakene i Ljosåna og Grytåna. For øvrig vil samtlige eksisterende bekkeinntak bli ført inn på den nye tunnelen via nye sjakter. Eksisterende tunnel mellom Langevatn og Nåvatn vil således settes ut av ordinær drift.*

Om Kvernevatn kraftverk heter det videre blant annet:

*«Deler av fallet i Ljosåna, dvs mellom Kvernevatn og eksisterende bekkeinntak i Ljosåna, planlegges utnyttet i Kvernevatn kraftverk. Kraftverket får inntak i Ljosåna like nedstrøms Lille Kvernevatn. .... Kraftverket defineres som et såkalt småkraftverk (under 10 MW), og er ellers å betrakte som et selvstendig delprosjekt [rettens understrekning]. Kraftverket vil bidra med en produksjonsøkning på ca 6 GWh/år.»*

Fra punkt 3, «Bakgrunn og begrunnelse for tiltaket», hitsetter retten det følgende:

*«Ny tunnel mellom Langevatn og Nåvatn med bygging av Øygard og Kvernevatn kraftverk vil bidra til bedre utnyttelse av eksisterende regulering/overføring gjennom redusert flomtap og ny fallutnyttelse. På grunn av lite tunneltverrsnitt i eksisterende overføringstunnel (5-7 m<sup>2</sup>), og liten reguleringsgrad i Langevatn, er det et betydelig flomtap over dammen ved Langevatn. I middel utgjør dette et årlig flomtap på ca 88 mill m<sup>3</sup>. Bygging av kraftverkene vil ellers innebære økt effekttilgang på ca 22 MW.*

*Dette delprosjektet vil også sikre at overføringen fra Langevatn og eksisterende bekkeinntak opprettholdes uten unødig avbrudd (ref risiko for framtidig havari på grunn av ras i eksisterende tunnel som er omtalt i meldingen fra 2008).*

*Begrunnelsen for å fremme dette delprosjektet har således også flere sider.*

#### *Undersøkelser av eksisterende overføringstunnel*

Som det framgår av det siste sitatet over, hadde det i flere år vært kjent at det forelå risiko for havari i form av ras i den eksisterende overføringstunnelen mellom Langevatn og Nåvatn. Dr.ing. Bjørn Buen AS ble engasjert av ÅEVK i flere omganger på begynnelsen av 2010-tallet, blant annet for å vurdere tilstanden i den eksisterende tunnelen. Buen dokumenterte en rekke vedlikeholdsbehov i tunnelen. Retten kommer nærmere tilbake til funnene under rettens merknader.

#### *Åseral Nord*

Det er langt fram en selskapsintern presentasjon datert 22. juni 2016 med tittel: «Åseral Nord – Skattemessige vurderinger». I denne presenteres Åseralprosjektene som fem delprosjekter, der «Ny tunell Langevatn/Nåvatn» er ett av delprosjektene. Det framgår av lysbildene at selskapet vurderte en mulig trinnvis utbygging av tunnelen. Tre alternativer var til vurdering; (1) en bypass tunnel på ca. 5 kilometer som kun tok svakhetssonene, (2) et alternativ kalt «Nord» som i tillegg til svakhetssonene, inkluderte den nordlige delen av tunnelen helt opp til dam Langevatn, og (3) en helt ny tunnel.

Det framgår også av presentasjonen at selskapet foreløpig så det slik at det forelå fradragsrett for tenkt vedlikehold.

ÅEVK valgte å gå videre med det andre alternativet fra presentasjonen; det som ble omtalt som «Nord».

#### *Forhåndsuttalelsen*

I begynnelsen av 2017 tok skatteansvarlig advokat i Agder Energi kontakt med Sentralskattekontoret for storbedrifter («Sfs») pr e-post og ba om et møte for å diskutere «vedlikehold/ tenkt vedlikehold på tunnel Nåvatn». Møtet med skattekontoret ble avholdt 26. april 2017. I brev datert 2. mai 2017 anmodet ÅEVK om en veiledende forhåndsuttalelse «angående beløpsramme for fradragsberettiget tenkt vedlikehold knyttet til tunnel i Åseral».

#### *Sentralskattekontorets uttalelse*

Sentralskattekontorets veiledende forhåndsuttalelse forelå 9. juni 2017. På bakgrunn av ÅEVKs beskrivelse av faktum kom sentralskattekontoret til at endringsarbeidene på tunnelen ikke var så omfattende at den måtte betraktes som et nytt driftsmiddel. Videre kom skattekontoret til at det kunne beregnes fradrag for tenkt vedlikehold. Det ble lagt til

grunn at ÅEVK ville kunne fradragføre som vedlikehold et beløp som tilsvarer det det ville ha kostet å gjennomføre reparasjon eller vedlikehold av den eksisterende tunnelen.

#### *Byggingen av Åseral Nord*

I styremøtet 20. desember 2017 traff styret i kraftselskapet en endelig investeringsbeslutning om å realisere «Åseral Nord», altså ny dam ved Langevatn med 10 meter økt reguleringshøyde og ny tunnel på 7,1 km fra dammen og sørover i retning Nåvatn. Hovedprosjektet startet i januar 2018 og ble formelt overlevert til ÅEVK ved overtakelsesprotokoll signert 10. februar 2021. Tverrsnitt i den nye tunnelen ble 30 m<sup>2</sup>.

Ved investeringsbeslutningen var det forventet en økning av overføringskapasiteten til Nåvatn fra 15 m<sup>3</sup>/s til 19 m<sup>3</sup>/s. Reell overføringskapasitet viste seg å bli 24 m<sup>3</sup>/s. Tilsvarende var energipotensialet opprinnelig beregnet til 48 GWh, mens innvunnet energipotensial korrigert for den oppnådde overføringskapasiteten, ble ca. 53 GWh.

#### *Redusert eiendomsskattegrunnlag for kommunen*

Retten går ikke nærmere inn i kontakten mellom ÅEVK og kommunen, utover at kommunen i forbindelse med sine budsjettprosesser i hvert fall fra august 2018 var i kontakt med ÅEVK for å få informasjon om «formuesberegningen av ÅEVK». Kommunen gjorde det klart at eiendomsskatten var en betydelig og svært viktig inntekt for kommunen og at det var viktig for kommunen å kjenne til størrelsen på eiendomsskatten så tidlig som mulig i budsjettprosessen.

Det er lagt fram en e-post som viser at «business controller» hos ÅEVK i august 2019 gjorde kommunen uttrykkelig oppmerksom på at utbyggingsprosjektet Åseral Nord ville gi en reduksjon i eiendomsskattegrunnlaget for enkelte kraftverk. ÅEVK opplyste at dette skjedde som følge av at fradragene for driftsutgifter og fremtidige utskiftingskostnader økte. Det ble pekt på at den største effekten var knyttet til økningen i skattemessige vedlikeholdskostnader.

#### *Saken for tingretten*

Åseral kommune tok ut stevning mot staten ved skatteetaten den 28. januar 2022 med påstand om at vedtak om fastsetting av skattegrunnlag for kraftanlegg i Åseral kommune tilhørende Agder Energi var ugyldig, samt at skatteetaten pliktet å fastsette nytt skattegrunnlag for kraftanlegg i Åseral kommune tilhørende Agder Energi.

I prosesskrift av 15. mars ba staten om utsatt tilsvarsfrist. Det ble opplyst at det var kraftselskapet som hadde fastsatt skattegrunnlaget, at kraftselskapet hadde oppdaget at det var feil i fastsettingen og at kraftselskapet ville rette fastsettelsen innen påske.

Tilsvar i saken innkom etter ytterligere fristutsettelse den 27. mai 2022. Staten la ned påstand om avvisning, subsidiært frifinnelsen. I prosesskrift av 10. juni 2022 endret

kommunen påstand. Kommunen påstod nå at skattegrunnlaget for skatteåret 2022 for kraftverk i Åseral kommune tilhørende Agder Energi var ugyldig. Staten aksepterte i prosesskrift av 28. juni 2022 at kommunen hadde rettslig interesse av å få prøvd kravet i den endrede påstanden og trakk påstanden om avvisning.

Kommunen og staten har under saksforberedelsen vært uenige om bevisstilling, jf. Oslo tingretts kjennelse av 8. juni 2023, samt Borgarting lagmannsrett kjennelse av 6. juli 2023.

ÅEVK erklærte partshjelp for staten den 23. juni 2023, mens LVK erklærte partshjelp for kommunen 14. juli 2023.

Hovedforhandling ble avholdt fra 11. til 14. september 2023. Retten hørte forklaringer fra en partsrepresentant for ÅEVK, ett sakkyndig vitne og tre øvrige vitner. Det ble ellers foretatt slik dokumentasjon som framgår av rettsboken.

## **2. Partenes påstandsgrunnlag**

### **2.1 Kort om påstandsgrunnlag til Åseral kommune og LVK**

Saken gjelder Å Energi Vannkraft AS' fastsetting av eiendomsskattegrunnlaget for skatteåret 2022 (inntektsåret 2020) for kraftverk i Åseral kommune.

Kommunens hovedanførsel er at ÅEVK uriktig har fradragført deler av kostnadene til å bygge ny tunnel mellom Langevatn og Nåvatn som såkalt «tenkt vedlikehold».

Det er pekt på at den opprinnelige overføringstunnelen mellom Langevatn og Nåvatn ble satt i drift tidlig på 1950-tallet. ÅEVK fikk 3. februar 2017 konsesjon til å bygge en helt ny tunnel mellom Langevatn og Nåvatn, med en lengde på 13,3 km – med et vesentlig større tverrsnitt enn den eksisterende tunnelen. Den nye tunnelen skal ligge ved siden av den eksisterende tunnelen.

I sluttrapporten for «Åseral Nord» til konsernstyret i Agder Energi fra august 2021 er det oppgitt at lengden på tunnelen er 12 km, dvs. «7 km ny overføringstunnel fra Langevatn og påkobling på eksisterende tunnel for resterende 5 km overføringstunnel mot Nåvatn». Kommunen mener at ÅEVK har bygget størstedelen av tunnelen det er søkt konsesjon for, mens den siste delen av tunnelen foreløpig ikke er bygget ut. Den nye tunnelen i nord er derfor koblet på den gamle tunnelen i sør ved et tverrslag, slik at vannet overføres gjennom den gamle tunnelen de siste fem kilometerne av strekningen frem til Nåvatn.

Det er enighet mellom partene om at kostnadene for den nye tunnelen - dvs. den delen av ny tunnel som foreløpig er bygget ut - er 570 millioner kroner. Av disse kostnadene har

ÅEVK fradragsført 280 millioner kroner som «tenkt vedlikehold». Hvorvidt tunnelkostnadene kan fradragsføres som «tenkt vedlikehold» eller må aktiveres, har stor betydning for kommunens eiendomsskatteinntekter.

Kommunen hevder prinsipalt at tunnelen må anse å være en nyanskaffelse, og at ingen av tunnelkostnadene kan fradragsføres som tenkt vedlikehold.

Selv om en kostnad er knyttet til påkostninger eller investeringer i et driftsmiddel, og ikke utgjør vedlikehold i snever forstand, kan den likevel falle innenfor vedlikeholdsbegrepet etter skatteloven (sktl). § 18-5 tredje ledd, jf. sktl. § 18- 3 tredje ledd bokstav a nr. 1 ut ifra et synspunkt om «tenkt vedlikehold». Det er i praksis og juridisk litteratur utviklet nærmere vilkår for når det foreligger såkalt «tenkt vedlikehold». Et av vilkårene er at arbeidene ikke innebærer at det er anskaffet et nytt driftsmiddel.

Kommunen anfører at oppføringen av den nye tunnelen – som går i en annen trasé enn den gamle tunnelen - åpenbart må anses som anskaffelse av et nytt driftsmiddel – dvs. at tunnelen er en nyanskaffelse. Det er ikke tale om oppgradering eller påkostning på den gamle tunnelen. Den nye tunnelen har også et vesentlig større tverrsnitt. Etter kommunens oppfatning er det ikke anledning til å dele kostnadene i en del som anses som en påkostning og en del som anses som tenkt vedlikehold. Tunnelkostnadene som helhet må følgelig aktiveres og fradragsføres i tråd med regelen i sktl. § 18-5 fjerde ledd.

Kommunen hevder videre at kostnadene må knyttes til den nye tunnelen, og at den nye tunnelen må anses som ett driftsmiddel som forutsetningsvis vil bli bygget ferdig, slik kraftselskapet har søkt konsesjon om og myndighetene har lagt til grunn i konsesjonen som er gitt. Den delen av tunnelen som er bygget ut i nord, har et vesentlig større tverrsnitt og innebærer følgelig en betydelig funksjonsforbedring når den er ferdigstilt. Hele tunnelen vil, når den er ferdig utbygd, gå parallelt med opprinnelig tunnel over hele strekningen mellom Langevatn og Nåvatn. Tunnelen er dermed et nytt driftsmiddel som vil erstatte den opprinnelige tunnelen. Den omstendighet at utbyggingen skjer etappevis kan ikke innebære at skatteyter får fradrag for deler av kostnadene som «tenkt vedlikehold» på den gamle tunnelen.

Så lenge det ikke er søkt om endring av konsesjonen, må retten legge til grunn at tunnelen vil bli bygget ferdig i hele dens lengde. Dette er også det eneste rasjonelle, både teknisk og energifaglig. Den nye tunnelen har et tverrsnitt på 30 m<sup>2</sup>, mens den gamle har et tverrsnitt på åtte til ni m<sup>2</sup>. Kommunen mener skatteyters egen oppdelingen av prosjektet ikke er relevant. Skatteyters begrunnelse om at utsettelsen av byggingen av den søndre delen av tunnelen skyldes «forretningsmessige årsaker» fremstår først og fremst som skattetilpasning som det ikke er rettslig hjemmel for.



For det tilfellet at det ikke kan legges til grunn at den resterende del vil bli bygget ut, gjør kommunen subsidiært gjeldende at konsekvensen må være at vi står overfor to driftsmidler, hvor den nye tunnelen har et tverrsnitt på 30 m<sup>2</sup>, mens den gamle tunnelen i konsesjonssøknaden er oppgitt å ha et tverrsnitt på 5-7 m<sup>2</sup>. Den nye utbygde tunnelen er dermed også i dette tilfellet en nyanskaffelse. Det kan da ikke gi grunnlag for at halvparten av kostnadene ved å bygge den nye tunnelen skal kunne utgiftsføres direkte.

Atter subsidiært mener kommunen at den nye tunnelen i nord og den resterende delen av opprinnelig tunnel i sør må anses å utgjøre et nytt driftsmiddel. Problemstillingen blir aktuell dersom retten ikke kan forutsette at den resterende delen av tunnelen det er gitt konsesjon for vil bli bygd og det heller ikke kan fastslås at den nye tunneldelen i nord og den eldre i sør utgjør to driftsmidler. Kommunen er under enhver omstendighet av den oppfatning at den gamle delen av tunnelen er en så uvesentlig del av driftsmidlet, at tunnelarbeidene som er gjort innebærer at det er anskaffet et nytt driftsmiddel.

*Fradrag for utgifter til fremtidig utskiftning av driftsmidler som ikke lenger er i bruk*  
Fradrag for fremtidige kostnader til utskiftning av driftsmidler gis for driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen, jf. § 18-3 tredje ledd, bokstav a nr. 3, når disse i henhold til skattemessige avskrivningsregler må anses å ha begrenset levetid, jf. sktl. § 18-5 fjerde ledd. Det er en forutsetning for fradraget at driftsmidlet er i bruk. Driftsmidler som ikke lenger er i bruk, vil ikke være «knyttet» til kraftproduksjonen.

Kommunen har gjort gjeldende at det er inkludert driftsmidler i fradraget for utskiftningskostnader som ikke lenger er i bruk i kraftverkene til ÅEVK i Åseral. Disse skulle vært tatt ut av grunnlaget. ÅEVK har erkjent at det i skattegrunnlaget har vært inkludert driftsmidler som ikke er i bruk i kraftanleggene. Kraftselskapet rettet betydelige deler av feilene først for skatteåret 2022, deretter etter endringsvarsel fra skatteetaten også for 2021.

Skattegrunnlaget for skatteåret 2022 var opprinnelig fastsatt til 2 226 250 654 kroner. Skattegrunnlaget skal i henhold til skatteloven § 18-5 første til fjerde ledd baseres på inntektsåret 2020 og de fire forutgående årene. Kommunen innledet en dialog med ÅEVK og skattekontoret i 2019, men dialogen førte ikke frem. Etter at stevning ble tatt ut av kommunen 28. januar 2022, rettet kraftselskapet skattegrunnlaget for skatteåret 2022, men ikke for tidligere år. Nytt grunnlag utgjorde etter rettelsen 2 551 812 783 kroner. Dette tilsvarer 2 278 935 kroner i økt eiendomsskatt for Åseral kommune for 2022. Skatteetaten påla kraftselskapet å rette feilene også for skatteår 2021 (inntektsår 2019), noe som er gjennomført. Feilene går imidlertid flere år tilbake i tid. Tilsvarende, betydelige feil foreligger også for skatteårene 2020 og 2019. Slik kommunen oppfatter det er både staten og ÅEVK enige i dette. Til tross for dette er skattegrunnlagene for tidligere år ikke rettet. Kommunene mener feilene må rettes også for skatteårene 2020 og 2019.

I tillegg til feilene som tidligere er erkjent og (delvis) rettet, anfører kommunen at det også foreligger ytterligere feil i fradraget for utskiftningskostnader for skatteåret 2022 (inntektsåret 2020), ved at det fortsatt er tatt med enkelte driftsmidler som ikke er i bruk og som skulle vært fjernet. Kommunen gjør gjeldende at også disse postene utgjør feil etter sktl. § 18-5 fjerde ledd. ÅEVK har varslet kommunen om at disse feilene vil rettes for inntektsår 2020, 2021 og 2022 (skatteår 2022, 2023 og 2024). Kommunen brukte derfor ikke tid på å dokumentere disse feilene under hovedforhandlingen.

#### *Nærmere om retting av skattefastsettelsen*

Dersom kommunen vinner frem med sin hovedanførsel om at kostnadene ved bygging av ny tunnel skal aktiveres i sin helhet, vil eiendomsskattegrunnlaget for skatteår 2022, 2021, og 2020 være uriktig. Kommunen gjør gjeldende at skattemyndighetene da må foreta en retting av skattegrunnlaget i samsvar med dette, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav a. Selv om saken gjelder skatteåret 2022, er det på det rene at tunnelkostnadene er ført til fradrag som tenkt vedlikehold også for skatteårene 2021 og 2020. Som det framgår over, fastsettes skattegrunnlaget basert på femårig rullerende kostnader. Dersom retten kommer til at tunnelkostnadene ikke skulle vært fradragsført direkte i medhold av sktl. § 18-5 tredje ledd for skatteåret 2020, må skattegrunnlaget rettes tilbake i tid for alle årene tunnelen er uriktig fradragsført.

Som nevnt over har ÅEVK rettet feil som følge av at driftsmidler som ikke er i bruk, uriktig er tatt med i grunnlaget for fradrag for utskiftningskostnader etter sktl. § 18-5 fjerde ledd. Rettingen har medførte en betydelig økning av eiendomsskattegrunnlaget. Feilene som er rettet i grunnlaget for skatteårene 2022 og 2021, utgjør til sammen 4 435 387 kroner i økt eiendomsskatt for Åseral kommune. ÅEVK har erkjent at de samme feilene går mange år tilbake i tid. Kommunen mener at skattemyndighetene har en plikt til å rette feilene også for skatteår 2020 og 2019, jf. sktl. § 12-1 tredje ledd bokstav a.

Det foreligger i tillegg til feilene nevnt over, som nevnt også ytterligere feil i fradraget for utskiftningskostnader. Slik kommunen ser det, innebærer også disse feilene at eiendomsskattegrunnlaget er uriktig, og skal rettes, jf. sktl. § 12-1 tredje ledd bokstav a. Disse feilene gjelder imidlertid mindre beløp og kommunen vil bare kreve at disse feilene rettes tilbake i tid, dvs. for inntektsårene 2018 og 2019, dersom kommunen får medhold i sin hovedanførsel.

#### *Saksøkerens påstand:*

1. Skattegrunnlag for skatteåret 2022 for kraftverk i Åseral kommune tilhørende Å Energi Vannkraft AS er uriktig.
2. Staten v/ Skatteetaten har plikt til å rette eiendomsskattegrunnlagene til Å Energi Vannkraft AS for kraftverk i Åseral kommune for skatteårene 2022, 2021, 2020 og 2019.
3. Åseral kommune tilkjennes sakskostnader for tingretten.
4. LVK tilkjennes sakskostnader for tingretten.

### **2.3 Kort om statens påstandsgrunnlag**

Saken gjelder fastsettelsen av Å Energi Vannkraft AS' skattegrunnlag for inntektsåret 2020. Selskapets skattemelding er lagt til grunn for eiendomsskatten i Åseral kommune på kraftanlegg for eiendomsskatteåret 2022, jf. eiendomsskatteloven § 8 B-1.

Åseral kommune har gått til søksmål mot staten for å få kjent fastsettingen av skattegrunnlaget uriktig, jf. skatteforvaltningsloven § 15-2 tredje ledd. Det er kraftselskapet som har fastsatt skattegrunnlaget selv etter skatteforvaltningsloven § 9-1. Skatteetaten har ikke funnet grunn til å ta fastsettingen opp til endring etter skatteforvaltningsloven § 12-1.

Kommunen mener det hefter to ulike typer feil ved skattegrunnlaget som medfører at fastsettelsen ikke er riktig. Staten anfører at det ikke er feil ved skattefastsettelse som gjør at den er uriktig.

#### *Fradrag for tenkt vedlikehold*

Kommunen hevder for det første at kraftselskapet uriktig har fradragført kostnader til bygging av en bypass-tunnel som vedlikeholdskostnader i skattefastsettelsen. Spørsmålet er om kostnadene er vedlikeholdskostnader etter skattelova § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1. Det sentrale for spørsmålet er grensedragningen mellom vedlikehold og påkostninger.

Byggingen av bypass-tunnelen er ikke et direkte vedlikehold, men det som blir omtalt som en endring. Denne endringen skal som et utgangspunkt aktiveres som en påkostning. Man kan likevel få fradrag for kostnader til slike endringer etter reglene om såkalt «tenkt vedlikehold». Det er særlig vist til avgjørelsen i HR-2016-1801-A (Norrøna), avsnitt 44 flg.

Reglene om tenkt vedlikehold innebærer at man kan få fradrag dersom det ville ha vært behov for vedlikehold uten endringen, at endringen virkelig erstatter et vedlikehold, og at endringen ikke har et dominerende preg av investering eller nyanskaffelse. Kraftselskapet har lagt til grunn at alle vilkårene for fradrag for tenkt vedlikehold er oppfylt. Staten er enig i kraftselskapet sin vurdering.

Staten har framhevet at Skatteetaten i sin forhåndsuttalelse la til grunn at kraftselskapet kunne få fradrag for tenkt vedlikehold. Ved fradrag for tenkt vedlikehold kan man bare få fradrag for kostnader som ville tilsvart det tenkte vedlikeholdet. Her har kraftselskapet fradragført omtrent 280 millioner kroner av totalkostnadene til bypass-tunnel på om lag 570 millioner kroner. Resten av totalsummen er aktivert på tunnelen som påkostning, jf. skatteloven § 18-6 fjerde ledd. Staten mener størrelsen på fradraget er riktig.

### *Felles driftsmidler*

Kommunen har for det andre vist til at kraftselskapet uriktig har fradragført utskiftingskostnader til driftsmidler som ikke lenger er i bruk, jf. skatteloven § 18-5 fjerde ledd.

Kraftselskapet har allerede rettet feil i utskiftingskostnadene i skattegrunnlaget for inntektsåret 2020. Kraftselskapet har erkjent at det står igjen noen mindre feil i skattegrunnlaget for inntektsåret 2020, og staten legger dette til grunn. Disse andre feilene skal etter det opplyste ha svært lite å si for eiendomsskatten til kommunen. Kraftselskapet har opplyst at selskapet oppfattet kommunen slik at det var enighet om at de mindre feilene kunne rettes fra og med skattefastsettelsen for inntektsåret 2022.

Slik staten forstår kommunen, gjør kommunen bare gjeldende at de mindre feilene også medfører at skattefastsettelsen er uriktig, dersom kommunen får medhold i at deler av kostnadene til bypass-tunnelen uriktig er ført til fradrag som tenkt vedlikehold.

### *Retting av eiendomsskattegrunnlagene for tidligere skatteår*

Kommunen har reist spørsmål om Skatteetaten har plikt til å endre skattegrunnlaget for andre år enn skattegrunnlaget for inntektsåret 2020, som følge av feil ved skattegrunnlaget for inntektsåret 2020. Dette spørsmål må Skatteetaten eventuelt ta stilling til på et senere tidspunkt etter skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav a. Bestemmelsen regulerer konsekvensene av utfallet av et søksmål. Denne rettssaken gjelder bare skattefastsettelsen for inntektsåret 2020, og retten skal ikke ta stilling til spørsmålet etter skatteforvaltningslova § 12-1 tredje ledd bokstav a.

Kravet formulert i kommunens punkt 2 er for sent framsatt og må avvises av retten.

Saksøktes påstand:

1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
2. Kravet om retting etter skatteforvaltningsloven avvises.
3. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakskostnader.

### **2.3 Kort om partshjelper Å Energi Vannkraft AS sitt påstandsgrunnlag**

ÅEVK har sluttet seg til statens anførsler og har i tillegg særlig framhevet det følgende:

ÅEVK har framhevet at selskapet søkte og fikk grønt lys i form av en veiledende forhåndsuttalelse (VFU) fra skatteetaten for å fradragføre såkalt tenkt vedlikehold på til sammen 280 millioner kroner (beløpsrammen) i alminnelig inntekt og grunnrenteinntekt i skattemeldingene for 2018, 2019 og 2020. Skattekontoret har etter ÅEVKs oppfatning gjort en grundig og korrekt vurdering av vilkårene for fradrag for tenkt vedlikehold.

Beløpsrammen som ble fastsatt tilsvarer det det ville ha kostet å utføre vedlikeholdet direkte på den nordre delen av den gamle overføringstunnelen. Det er erfarne, eksterne fagfolk fra Sweco som har vurdert gjennomføringen av og kostnadene ved det tenkte vedlikeholdet, ikke ÅEVK selv.

Det er innretningen av skattereglene som gjør at fradraget reduserer eiendomsskattegrunnlaget på de kraftstasjonene i Mandalsvassdraget som har nytte av overførings-tunnelen. Det er en lovgiveroppgave å vedta skatteregler. Myndighetene har vært innforstått med at eiendomsskattegrunnlaget kan komme til å variere pga. ekstraordinært vedlikehold som kommer til fradrag i grunnrenteinntekt. Verdien av endringsarbeidet - ca. 567 millioner kroner - er betydelig større enn fradraget for tenkt vedlikehold. Totalbeløpet minus fradrag for tenkt vedlikehold - ca. 280 millioner kroner - er aktivert som påkostning på den gamle tunnelen og avskrives over 67 år, jf. skatteloven § 18-6 (4).

Kommunen mener at fradraget for tenkt vedlikehold må reverseres. Kommunen begrunner sitt standpunkt med at tunnelen er en nyanskaffelse, og at ingen av tunnelkostnadene kan fradragsføres som tenkt vedlikehold. ÅEVK er uenig med kommunen. Det er ikke snakk om en nyanskaffelse; ÅEVK har fortsatt eierskap til en overføringstunnel på 13,3 km med inntak i Langevatn som har samme funksjon som før – den flytter vann fra et vannmagasin til et annet. Det forholdet at tverrsnittet på nordre del av tunnelen er økt, og at beregnet overføringshastighet på hele tunnelen har økt i noe, gjør ikke at ÅEVK har ervervet en ny overføringstunnel.

ÅEVK mener at selskapet verken har anskaffet et nytt driftsmiddel eller at det har oppstått to driftsmidler ved endringsarbeidene. Overføringstunnelen utgjør ett sammenhengende driftsmiddel. ÅEVK har pekt på at utskifting av en del av et driftsmiddel enten er vedlikehold eller påkostning, mens utskifting av hele driftsmiddelet regnes som en realisasjon av det gamle driftsmiddelet og anskaffelse av et nytt. Det er blant annet vist til Skatte-ABC 2023 V-3-7.1 med videre henvisninger.

Selv om den gamle tunnelen har gjennomgått omfattende endringer, kan den likevel ikke anses realisert. Det er vist til Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt-1999-1303 (Christensen). Det er ÅEVKs oppfatning at det som er igjen av den gamle tunnelen ikke bare utgjør en mindre vesentlig del av hele tunnelen. For det første må det legges vekt på en fysisk og byggeteknisk vurdering. Bypass-tunnelen er bygd med et tverrsnitt på 30 m<sup>2</sup> som er vanlig i dag. Den nye delen er en konvensjonelt drevet tunnel. En kunne ha redusert tverrsnitt til omlag 25 m<sup>2</sup>, men det ville kun ført til en marginal kostnadsreduksjon, på anslagsvis fem til sju prosent. Også kommunens sakkyndige vitne var enig i dette estimatet. Den delen av tunnelen som det ikke er gjort noe med – den sørlige delen – er 6,2 km lang og utgjør i underkant av 47 prosent av hele driftsmiddelet.

For det andre må det foretas en økonomisk vurdering. Etter ÅEVKs oppfatning

gir det lite mening å forsøke å vurdere den økonomiske verdien av den opprinnelige tunnelen i sør separat. Nordre og søndre del er koblet sammen. Det dreier seg om ett sammenhengende driftsmiddel. Dersom den søndre delen tenkes borte, har ikke den nordre delen noen verdi og motsatt. Hele tunnelen gir grunnlag for en kraftproduksjon på mer enn 320 GWh i året i gjennomsnitt. Verdien av tunnelen er derfor stor. ÅEVK brukte 567 millioner kroner på den nye delen av tunnelen i nord som er 7,1 km lang, dvs. nær 80 millioner kroner pr. kilometer tunnel. ÅEVK har framhevet at den eldre delen av tunnelen i sør på 6,2 km derfor også har en høy verdi, og at den utgjør en betydelig del av totalverdien. ÅEVK mener at nordre del isolert sett er mer verdifull enn søndre del. Dette skyldes at søndre del må vedlikeholdes en gang i framtiden.

For det tredje peker ÅEVK på at driftsmiddelets «ytre preg» er det samme - det er fortsatt snakk om én sammenhengende tunnel.

For det fjerde mener ÅEVK at overføringstunnelen har samme funksjon i dag som den har hatt siden 1950-tallet. Det er pekt på at overføringskapasiteten har økt marginalt, fra ca. 15 m<sup>3</sup>/sek til ca. 24 m<sup>3</sup>/sek. Dette er langt unna det som en helt ny tunnel på 13,3 km er beregnet til å gi, dvs. 65 m<sup>3</sup>/sek.

ÅEVK mener sammenfatningsvis at det er klart at det ikke kan være slik at den nye delen av overføringstunnelen gjør at hele tunnelen kan anses som en nyanskaffelse.

ÅEVK mener retten må se bort fra årsaken til at en del av driftsmiddelet er beholdt. Videre er det anført at selskapets hensikter på ulike tidspunkter heller ikke er relevante. Retten må foreta sine vurderinger etter objektive kriterier. Retten må altså vurdere de endringsarbeidene som rent faktisk har funnet sted og ikke vurdere sannsynligheten av at Åseral Sør vil bli bygget, slik kommunen inviterer til. ÅEVK framhever at pr. i dag vet ikke selskapet om hele den nye overføringstunnelen vil bli bygget i tråd med innvilget konsesjon. Det er pekt på at Olje- og energidepartementet (OED) har innvilget søknad om utsatt byggefrist for de resterende delene av Åseralprosjektene. OED har slik ÅEVK ser det, forstått at selskapet trenger mer tid til å vurdere løsningene i håp om at dette vil øke sannsynligheten for gjennomføring.

Å Energi Vannkraft AS' påstand:

Å Energi Vannkraft AS tilkjennes sakskostnader.

### **3. Rettens vurdering**

#### **3.1 Innledning**

Hovedspørsmålet i saken er om eiendomsskattegrunnlaget for kraftverk tilhørende Å Energi Vannkraft AS i Åseral kommune er riktig.

Hovedproblemstillingen er om deler av kostnadene med å bygge den nye delen av tunnelen for overføring av vann kan utgiftsføres direkte som «tenkt vedlikehold» etter skatteloven (sktl.) § 18-5(3) eller om kostnadene må aktiveres.

I tillegg reiser saken spørsmål om plikten til å rette feil som følge av at driftsmidler som ikke er i bruk har inngått i fradraget for fremtidige utskiftninger, også gjelder for tidligere år.

#### *Den videre framstillingen*

Retten ser først på de aktuelle rettslige utgangspunktene i punkt 3.2. Deretter vurderer retten de faktiske omstendighetene i saken som ikke er gjennomgått under sakens bakgrunn over i punkt 3.3. Hovedfokuset til retten ved faktumgjennomgangen nedenfor er den gamle overføringstunnelens faktiske tilstand holdt opp mot hva det tenkte vedlikeholdet innebærer og hva som er bygd. Deretter tar retten stilling til om vilkårene for fradrag for tenkt vedlikehold er oppfylt i dette tilfellet i punkt 3.4. Retten tar til slutt stilling til kravet om retting i punkt 3.5 og saksomkostninger i punkt 3.6.

#### **3.2 Noen rettslige utgangspunkt**

Eiendomsskatt er en ren kommunal skatt. Kommunene er eneste skattekreditor for eiendomsskatten. Det er kommunen selv som avgjør hvorvidt vannkraftanlegg i kommunen skal skattlegges og det er kommunen som skriver ut skatten. Dette følger av eiendomsskatteoven (esktl.) §§ 3 og 4.

Oppgaven til skatteetaten for eiendomsskatten er kun knyttet til verdsettelsen av vannkraftanleggene. Dette er en særordning for vannkraftanlegg. Ellers er det kommunen som også har ansvaret for å verdsette objekter som det skrives ut eiendomsskatt for. At ansvaret for verdsettelsen av kraftanlegg ligger hos de statlige skattemyndighetene, framgår av esktl. § 8B-1, med videre henvisning til skatteloven (sktl.) § 18-5.

Etter ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017, er det kraftselskapet som i utgangspunktet fastsetter skattegrunnlaget selv gjennom skattemeldingen, jf. skatteforvaltningsloven (sktfvl.) § 9-1. Skatteetaten kan ta opp fastsettelsen til endring jf. sktfvl. § 12-1, dersom de mener den er uriktig, innenfor visse frister.

Kraftanlegg verdsettes etter anleggets avkastningsverdi, jf. sktl. § 18-5 første til fjerde ledd. Hvordan kraftanleggets verdi skal beregnes framgår overordnet av bestemmelsens

første ledd, hvor det heter at «*[k]raftanlegg verdsettes til antatt salgsverdi ... ved taksering av fremtidige inntekter og utgifter over ubegrenset tid*». Ved takseringen kapitaliseres brutto salgsinntekter fastsatt etter bestemmelsen i annet ledd, fratrukket kostnadene som nevnt i bestemmelsen i tredje ledd. Deretter fratrekkes nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler fastsatt etter bestemmelsens fjerde ledd.

Av dette følger at det gis to ulike fradrag for utgifter:

For det første gis det fradrag for kostnader som nevnt i sktl. § 18-5 tredje ledd. I tredje ledd vises det til oppstillingen av kostnader i bestemmelsen om grunnrenteskatt, som er inntatt i sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 og 2. Oppstillingen omfatter driftskostnader, herunder «*kostnader til vedlikehold*», samt konsesjonsavgift, eiendomsskatt og grunnrenteskatt. Fradraget beregnes ved å fastsette et gjennomsnitt av påløpte kostnader de siste fem årene. Kostnadene som faller innenfor § 18-5 tredje ledd utgiftsføres umiddelbart. Det er enighet mellom partene om at kostnadene ved bygging av den nye tunnelen ikke er vedlikeholdskostnader i snever forstand. Spørsmålet for retten er derfor om kostnadene ved å bygge en ny tunnel kan fradragsføres som «*tenkt vedlikehold*». Dette kommer retten nærmere tilbake til i punkt 3.4 nedenfor.

For det andre gis det fradrag for fremtidige utgifter til utskifting av driftsmidler, som beregnes etter sktl. § 18-5 fjerde ledd. Beregningen etter § 18-5 fjerde ledd innebærer at kostnadene må aktiveres, slik at fradraget gjennom avskrivninger fordeles over driftsmidlets levetid. Spørsmålet om plikten til å rette feil som følge av at driftsmidler som ikke er i bruk har inngått i fradraget for fremtidige utskiftninger, behandles i punkt 3.5 nedenfor.

#### *Vilkårene for vedlikehold og tenkt vedlikehold*

Skatteloven § 6-1 inneholder hovedregelen om fradrag. Bestemmelsens første ledd uttrykker at «*[d]et gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*». Skatteloven § 6-11 gir uttrykk for det samme i første punktum: «*Det gis fradrag for kostnad til vedlikehold og forsikring av hus samt lignende kostnad for skip, fiskebåt og annet driftsmiddel*». Ordlyden til bestemmelsene medfører at kostnader til vedlikehold som innebærer en oppofrelse, som utgangspunkt vil være fradragsberettiget.

Kostnader til vedlikehold må skilles fra kostnader til påkostninger. Dersom kostnaden må anses som en påkostning, er kostnaden ikke oppofret. Da har det skjedd en ombytting av verdier; - det har ikke skjedd noen reduksjon i formuesstillingen til skatteyter og denne vil ikke få direkte fradrag for kostnaden. Kostnaden kan imidlertid aktiveres. Aktiveringspliktige kostnader tillegges objektets inngangsverdi og kommer til fradrag gjennom avskrivninger eller ved eventuell senere realisasjon eller uttak.



Lovgiver har ikke gitt noen legaldefinisjon av vedlikeholdsbegrepet eller påkostningsbegrepet. Skillet er omtalt i en rekke dommer og er bredt omtalt i juridisk teori. Det er også omtalt i skattelovens forarbeider. I praksis er det ikke alltid like enkelt å trekke grensen mellom hva som må regnes som vedlikehold og hva som må regnes som påkostning. Kriteriene for grensedragningen er over tid blitt utviklet gjennom retts- og forvaltningspraksis. De aktuelle kostnadene må i utgangspunktet vurderes helt konkret i forhold til adgangen til direkte fradragsrett ved vedlikehold eller aktiveringsplikt ved påkostning.

Vedlikeholdskostnader defineres gjerne som de kostnader som pådras for å bevare driftsmidlet slik det en gang var. I bunn ligger det altså et vilkår om at det foreligger et vedlikeholdsbehov. Kostnader til forbedringer ut over dette må aktiveres som påkostning. Førstvoterende i Høyesteretts sak HR-2020-2018-A (Lyse II) uttrykker grensedragningen mellom vedlikeholdskostnader og påkostninger slik i avsnitt 41:

*«Det ledende synspunktet er [...] at vedlikeholdskostnader er kostnader som er nødvendige for å holde objektet i samme stand som da det var nytt, eventuelt for å bringe det tilbake til samme stand. Oppgraderinger ut over dette er i utgangspunktet påkostninger som må aktiveres.»*

I Høyesteretts sak HR 2016-1801-A (Norrøna) avsnitt 40 formulerte førstvoterende seg slik om det samme:

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

I forarbeidene til ny skattelov, i Ot.prp. nr. 86 (1997–98) side 60, er grensedragningen oppsummert slik:

*«Retten til fradrag for vedlikehold gjelder kostnader som er nødvendig for å holde objektet (hus, skip eller annet driftsmiddel) i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand. Påkostning som gir verdiøkning ut over dette anses ikke som vedlikehold og er derfor ikke fradragsberettiget. Fradrag kommer i så fall gjennom eventuelle avskrivninger eller ved beregning av eventuelt skattepliktig gevinst ved realisasjon.»*

Vår sak gjelder kostnader til «tenkt vedlikehold». Rettstilstanden er beskrevet slik av førstvoterende i HR 2016-1801-A (Norrøna) avsnitt 42 til 44:

*(42) Endring av en eiendom, eller av en del av den, er ikke vedlikehold i skattelovens forstand. Kostnadene ved endringsarbeider kan derfor normalt ikke trekkes fra etter skatteloven § 6-11, men må aktiveres som en påkostning.*

*Her er det likevel gjort visse tilpasninger i ligningspraksis, som innebærer at det etter omstendighetene likevel gis fradrag for endringskostnader med hjemmel i § 6-11.*

- (43) *For det første vil det kunne gis vedlikeholdsfradrag for kostnader til endringsarbeider som skjer i tilknytning til vedlikehold, når endringene er en forutsetning for eller konsekvens av vedlikeholdet. I Lignings-ABC for 2015/2016 side 1551 punkt 5.2 heter det om dette unntaket:*

*«Hvis endringsarbeidene skjer i forbindelse med et vedlikeholdsarbeid og ikke fører til merkostnader, kan kostnadene anses som en del av vedlikeholdskostnadene. Som eksempel nevnes at lettvegger må fjernes for å vedlikeholde gulvet. Arbeidet med å sette opp igjen veggene må anses som en del av vedlikeholdskostnadene. Dette gjelder selv om det skjer endringer i rominndelingen, forutsatt at endringen ikke fører til økte kostnader.»*

- (44) *For det andre har man i ligningspraksis, som jeg allerede har nevnt, lagt til grunn en utvidet forståelse av vedlikeholdsbegrepet ved endringsarbeider: Av hensyn til sammenhengen i systemet og for å sikre praktikable og virkelighetsnære løsninger, kan det kreves fradrag for et «tenkt vedlikehold» av formuesobjektet – altså for kostnadene ved det vedlikeholdet som det ville være behov for dersom endringen ikke hadde vært foretatt. Om dette unntaket heter det i Lignings-ABC for 2015/2016 side 1551-1552 punkt 5.4, som har overskriften «Forbedring/ending, påkostninger som trer i stedet for vedlikehold»:*

*«Var det nødvendig å reparere eller vedlikeholde den delen av formuesobjektet som påkostningsarbeidet utføres på, har skattyteren krav på fradrag for hva det ville ha kostet å utføre reparasjonen eller vedlikeholdet (tenkt vedlikehold). Dette gjelder både hvor påkostningene består i forbedringer og hvor det gjelder endringsarbeider.*

*Frdraget kan ikke overstige de faktiske kostnader til forbedringen/endingen. Videre må frdraget begrenses til vedlikeholdskostnader innen samme standard som tidligere (lav, middels, høy). Settes det inn ny baderomsinnredning til kr 200.000, mens utskifting av den gamle ville kostet kr 130.000, innrømmes det fradrag for kr 130.000. Hvis det er klart at et forbedringsarbeid/endingarbeid utføres før det er naturlig ut fra et normalt vedlikeholdsintervall, reduseres frdraget forholdsmessig.»*

*Videre heter det i avsnitt 47 til 48:*

- (47) [...] Det må, etter mitt syn, være en ytterligere forutsetning for vedlikeholdsfradrag etter skatteloven § 6-11 at endringen etter sin karakter virkelig erstatter et vedlikehold. Blir preget av investering eller nyanskaffelse det dominerende, slår begrunnelsen for å akseptere fradrag for «tenkt vedlikehold» slett ikke til. I så fall bør vedlikeholdsfradrag være utelukket.
- (48) Verken loven eller Høyesteretts praksis gir noen anvisning på hvordan man skal trekke denne grensen, som nødvendigvis vil måtte bli noe skjønnsmessig. I andre sammenhenger ses det gjerne hen til fysisk-tekniske, økonomiske og funksjonelle forhold. Jeg antar at dette også vil være utgangspunktet her. Problemstillingen vi står overfor, oppstår typisk der det er foretatt fysiske eller tekniske endringer av noe omfang og kostnad. Det fremstår derfor som nærliggende å legge spesiell vekt på eventuelle endringer i funksjoner, slik Skatteklagenemnda har gjort: Så langt gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke er opprettholdt, bør det ikke gis fradrag for kostnadene til et «tenkt vedlikehold». Etter samme betraktning bør kostnadene til nye funksjoner aktiveres som påkostninger.»

Retten legger dette til grunn ved vurderingen av om vilkårene for «tenkt vedlikehold» er oppfylt.

### **3.3 Faktiske omstendigheter**

#### *Bakgrunnen for Åseralprosjektene*

Konsesjonssøknad for Åseralprosjektene ble som nevnt innledningsvis sendt til NVE i mars 2013. Begrunnelsen for å fremme delprosjektene ble sammenfattet slik i innledningen til konsesjonssøknaden:

*«Begrunnelsen for å fremme delprosjektene som inngår i Åseralprosjektene er sammensatt. En utvidelse i Skjerka kraftstasjon vil bidra til bedre utnyttelse av eksisterende regulering gjennom redusert flomtap, vil bedre effekttilgangen i regionen og vil ellers gi grunnlag for bedre utnyttelse av en økt overføring fra Langevatn. Ny tunnel mellom Langevatn og Nåvatn med bygging av Øygard og Kvernevatn kraftverk vil bidra til bedre utnyttelse av eksisterende overføring/regulering gjennom redusert flomtap, vil gi ny fallutnyttelse og vil ellers innebære økt effekttilgang. Ny dam og økt regulering av Langevatn vil bedre reguleringsgraden betydelig, og vil ellers gi økt fallutnyttelse i Øygard kraftverk.*

*Sett i forhold til realisering er delprosjektene å betrakte som selvstendige utbyggingsprosjekt som kan besluttes realisert uavhengig av hverandre. For å unngå unødig vanntap i forbindelse med gjennomføring må delprosjektene bli gjenstand for en "trinnsvis" realisering. Også sett i forhold til elsertifikatorordningen (innført 01.01.12) er delprosjektene selvstendige anlegg som anses å være berettiget til å få*

*tildelt elsertifikater etter hvert som de slutføres/ idriftsettes. Åseralprosjektene vil gi en betydelig mengde ny regulerbar og fornybar kraft. Samlet bidrar de med en produksjonsøkning på ca 155 GWh/år og en effektøkning på ca. 133 MW.»*

I søknaden presenterte selskapet også konsekvensene av et såkalt null-alternativ. Retten hitsetter det følgende fra punk 6.7.5 «0-alternativet»:

*«Dersom Åseralprosjektene ikke blir konsesjonssøkt, ikke får konsesjon, eller ikke blir realisert, vil det likevel bli endringer i forhold til dagens situasjon. Det gjelder både i forhold til arealbruk og i forhold til vannstands- og vannføringsforhold. Som følge av ny damsikkerhetsforskrift (gjort gjeldende 1.1.2010) må eksisterende platedam ved Langevatn erstattes med en ny dam for å kunne opprettholde eksisterende regulering av Langevatn. Det må således uansett bygges en ny dam ved Langevatn i form av en steinfyllingsdam (evt en annen type massivdam – dvs gravitasjonsdam i betong). Inngrepene ved damstedet i Langevatn vil dermed bli tilnærmet som skissert i denne søknaden. Forskjellen vil kun være høyden/størrelsen på den nye dammen.*

*Eksisterende overføringstunnel mellom Langevatn og Nåvatn vil måtte bli gjenstand for omfattende rehabilitering for å sikre opprettholdelse av eksisterende overføring. Det er kjent at det finnes flere soner med dårlig fjell i eksisterende tunnel, og tilstanden til deler av tunnelen er uavklart og usikker. Tunnelen er således beheftet med en viss risiko for ras (ref omtale i meldingen fra november 2008). Et ras i eksisterende tunnel med tilhørende bortfall av hele eller deler av overføringen vil måtte innebære bygging av ny tunnel for å gjenopprette overføringen. Det vil i så fall kunne gi de samme inngrep og konsekvenser som er skissert i denne søknaden.»*

#### *Selvstendige delprosjekter*

Også under punkt 3 i konsesjonssøknaden («*Bakgrunn og begrunnelse for tiltaket*») framhevet kraftselskapet at delprosjektene var å betrakte som selvstendige utbyggingsprosjekt og at realisering av ett delprosjekt ikke innebar automatisk realisering av øvrige delprosjekt. Imidlertid ble det samtidig pekt på at det var:

*«en betydelig grad av innbyrdes avhengighet mellom delprosjektene mhp realisering, design og praktisk utførelse av anleggs- og byggearbeider. Eksempelvis vil lønnsomhet og teknisk løsning for det enkelte delprosjekt være avhengig av i hvilken grad øvrige delprosjekt tillates gjennomført og dernest om de besluttes realisert.*

*For å unngå unødig vanntap i forbindelse med gjennomføring av anleggsarbeidene, dvs for å kunne redusere/begrense produksjonstapet, må prosjektene bli gjenstand for en "trinnsvis" realisering. I det følgende skisseres en mulig rekkefølge mhp gjennomføring med fokus på å unngå unødig produksjons- og vanntap.*

***"Første" byggetrinn** vil være etablering av nytt aggregat i Skjerka kraftverk.*

**”Andre” byggetrinn** vil være etablering av ny tunnel mellom Langevatn og Nåvatn kombinert med bygging av delprosjektene Øygard og Kvernevatn kraftverk.

**”Tredje” byggetrinn** vil være bygging av ny dam ved Langevatn.»

#### *NVEs innstilling*

Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) avga innstilling til Olje- og energidepartementet (OED) i september 2015. Foruten Åseralprosjektene omfattet konsesjonsbehandlingen også revisjon av konsesjonsvilkårene for reguleringsmagasinene Langevatn, Kvernevatn og Storevatn, ref. kgl.res. av 26. mai 1950.

#### *Regjeringens konsesjon*

Ved kgl.res. av 3. februar 2017 ble det i medhold av vassdragsreguleringsloven gitt tillatelse til å heve reguleringen av Langevatn med 10 meter (delprosjektet «Ny dam – økt regulering Langevatn»), og å øke overføringen fra Langevatn til Nåvatn (delprosjektet «Ny overføringstunnel Langevatn – Nåvatn»). Videre ble det i medhold av vannressursloven gitt tillatelse til å bygge Øygard kraftverk, Kvernevatn kraftverk, og å installere nytt aggregat i Skjerka kraftverk (aggregat II).

I tillegg omfattet resolusjonen fastsetting av reviderte konsesjonsvilkår for regulering av Langevatn, Kvernevatn, Storevatn og Ørevatn, og revidert manøvreringsreglement for hele Mandalsvassdraget.

Konsesjonsvedtakene samsvarte i det alt vesentlige med kraftselskapets konsesjonssøknad og NVEs innstilling. Retten gjengir det følgende fra punktet «8.2 Konklusjon» i OEDs vurdering av søknaden:

*I vurderingen av om konsesjon skal gis etter vassdragslovgivningen og energiloven må det foretas en avveining av fordelene og ulempene ved de omsøkte tiltakene.*

*Departementet har lagt vekt på at bygging av Åseralprosjektene vil gi en årlig produksjonsøkning av om lag 145 GWh, med en betydelig andel regulerbar kraft.*

*Departementet legger vekt på at vassdraget allerede er påvirket av omfattende reguleringer og kraftproduksjon i flere kraftverk med tilhørende nettilknytninger og sentralnett i området.*

...

*Den totale utbyggingskostnaden for de omsøkte prosjektene er høy. Departementet finner imidlertid at reguleringen/utbyggingen har en positiv nåverdi når man trekker ut kostnaden for de prosjektene som uansett må gjennomføres av sikkerhetsmessige årsaker eller på grunn av slit og elde. Departementets forslag til vannslipp reduserer produksjonstapet noe sammenlignet med NVEs forslag.*

*Med de vilkår, pålegg og forslag til avbøtende tiltak som tilrås, finner departementet etter en samlet vurdering at de samfunnsmessige fordelene ved prosjektet vil være*

*overveiende i forhold til de skader og ulemper som påføres andre. Departementet vil tilrå at det gis konsesjon...»*

#### *Tilstanden i den eksisterende overføringstunnelen*

Som nevnt under sakens bakgrunn, ble Dr.ing. Bjørn Buen AS engasjert av ÅEVK i flere omganger på begynnelsen av 2010-tallet blant annet for å vurdere tilstanden i den eksisterende tunnelen.

I august 2013 gjennomførte Buen en befarings i tunnelen over to dager. Han inspiserer ca. ti kilometer av tunnelens lengde nedstrøms fra Langevatn, mens drøye tre kilometer av den søndre delen av tunnelen var utilgjengelig fordi denne delen var neddykket på grunn av vannstanden i Nåvatn. I Buens notat datert 11. november 2013, beskrives oppdraget slik:

*«Tilstandsvurderingen skulle besvare hvorvidt eksisterende tunnel kunne ventes å fungere ytterligere en kort periode uten tiltak mens en ny tunnel ble bygget, eller om situasjonen var kritisk på kort sikt. En vurdering av forsterkingsbehov i et alternativ der ingen ny tunnel ble bygget, et "0" alternativ, skulle også gjøres.»*

Retten kommer nærmere tilbake til behovene han beskrev i notatet fra 11. november 2013.

Buen utarbeidet ytterligere et notat 18. desember 2013. I sistnevnte notat vurderte han bergmassekvalitetene for den nye overføringstunnel ÅEVK planla. Det framgår av dette notatet at

*«Det ble i perioden 1996 – 98 arbeidet [med] prosjektering av ny tappetunnel like vest for eksisterende tunnel. I den forbindelse ble det foretatt tolking av geologi basert på kart, flyfoto og karlegging i terrenget. Spesielle områder ble undersøkt ved hjelp av refraksjonsseismikk og kjerneboring. ... Ved å sammenligne virkelig registrerte geologiske fenomener i eksisterende tunnel i 2013 med tolkingen fra 1998 er det mulig å gi en bedre prognose for bergmassekvaliteten i en ny overføringstunnel.»*

Notatene til Buen gir et godt bilde av tilstanden i tunnelen på befaringsstidspunktet.

Tunnelen hadde da vært i drift i noe over 60 år. I notatet utarbeidet i november beskrev han overordnet tunnelen slik:

*«Teoretisk sprengt tverrsnitt i den ca 13.3 km lange tunnelen er 7 m<sup>2</sup>. På grunn av stikning og «overfjell» er virkelig tverrsnitt trolig 8 – 9 m<sup>2</sup>. Overføringskapasiteten er vel 15m<sup>3</sup>/s som medfører en relativt høy vannhastighet på ca 2 m/s.»*

I den øverste delen av tunnelen fra Langevatn til Ljoså (pel 13281.8 -10375.5) fant han at det var «generelt god og meget god bergmassekvalitet på den ca 3 km lange strekningen». Han pekte på to soner med forvitring der det var et anslått behov for sikring med henholdsvis ti m<sup>3</sup> fiberarmert sprøytebetong og 15 bolter, i den andre sonen anså han at det kun var behov for sikring med ti bolter. I en tredje sone, mellom tverrslag Langevatn og

luke, fant han at berget på stedet var «grovklokking med enkelte utvaskede sprekker». Her anbefalte han sikring med bolter; anslått til ca. 15 stk.

På strekningen fra Ljoså til Stigebotså (pel 10375.5 – 6501.4) beskrev Buen 19 punkter (GEO 1 til GEO 19) der det kunne være behov for utbedringer. Det er altså denne strekningen på nær 3 900 meters lengde som hadde de største svakhetene. Særlig på denne strekningen hadde tunnelen også fra tilblivelsen i flere korte soner vært sikret med betongutstøpning og tømmerforbygning. For hvert punkt foreslo Buen konkrete tiltak, typisk sikring med betong og ny forskaling eller bruk av sprøytebetong og kompletterende bolting. Han gav anslag for mengden betong eller sprøytebetong og antallet bolter han anbefalte at det ble budsjettert med. De anbefalte mengdene er etter rettens oppfatning relativt begrensede; i sum for alle utbedringspunktene er det snakk om til sammen 230 m<sup>3</sup> betong eller sprøytebetong og 160 bolter.

På strekingen fra Stigebotså mot Bredland (pel 6501.4 til ca. pel 3300), fram til der vannspeilet i Nåvatn hindret videre inspeksjon, mente Buen at bergmassekvaliteten var «god til meget god». Han beskrev fire soner nærmere, hvorav to etter Buens vurdering hadde behov for sikring med sprøytebetong (til sammen 15 m<sup>3</sup>) og bolter (til sammen 25 stk.).

I en avsluttende kommentar skrev Buen det følgende:

*«Sikringsarbeider anbefalt for et "0" alternativ er ment som budsjettstørrelser knyttet til de spesifikke lokaliteter. Ved arbeider i tunnelen vil det i tillegg måtte gjøres rensk og eventuelt bolting på strekningene mellom de beskrevne lokaliteter. Selv om tverrsnittet er lite og bergmassekvaliteten overveiende god så anbefales at det ut over å sette av tid til rensk også budsjetteres med 0.1 bolt per tunnelmeter til sikring.*

*I notatet er det operert med begrep som "stabilt over kort tid". I dette ligger en vurdering av utvikling, det vil si reduksjon i stabilitet over tid. En kvantifisering av begrepet er i seg selv usikkert, men i størrelsesorden 10 % ytterligere levetid vurderes som et nøkternt estimat for størstedelen av de omtalte sonene. Det er knyttet større usikkerhet til sonene GEO 3, GEO 5, GEO 13 og GEO 15. Det betyr at også disse 4 sonene vurderes å holde en "kort tid", men vurderingen kan ikke karakteriseres som nøktern.»*

Partene er enige om at overføringstunnelen fra Langevatn til Nåvatn hadde et vedlikeholdsbehov og retten legger det til grunn. Retten finner det bevist at det i flere av sonene Buen identifiserte forelå risiko for havari i form av ras og at deler av tunnelens ytterligere levetid var usikker. Retten legger imidlertid også til grunn at det konkrete behovet for utbedringer framstår som mer moderat enn beskrivelsene kraftselskapet senere ga Sentralskattekontoret for storbedrifter.

*Swecos beregninger av «tenkt vedlikehold»*

ÅEVK engasjerte Sweco høsten 2016 blant annet for å vurdere hva det ville koste å reparere eksisterende tunnel. Som det framgår under sakens bakgrunn, hadde kraftselskapet på dette tidspunktet allerede valgt å gå videre med Åseral Nord-konseptet. Selskapet trengte imidlertid en vurdering av hva et «tenkt vedlikehold» på eksisterende tunnel ville omfatte og beløpe seg til. Sweco vurderte tiltak og omfang av arbeidene med utgangspunkt i Buens notater fra befaringen av tunnelen i 2013.

For å kunne gjennomføre de nødvendige tiltakene, mente Sweco at det i prinsippet forelå to alternative metoder for å få adkomst til de områdene som måtte utbedres. Enten måtte man benytte eksisterende tunnel uten utvidelse med adkomst via eksisterende tverrslag, eller så måtte man utvide – «strosse» - eksisterende tunnel slik at tverrsnittet ble tilstrekkelig stort til å benytte vanlig hjulgående utstyr for tunneldrift.

Det framgår av notatet til Sweco fra mars 2017 at det første alternativet med å gå inn i eksisterende tunnel allerede var forkastet. Dette var det ifølge Sweco flere grunner til. En hovedgrunn var at den eksisterende tunnelen på 1950-tallet ble drevet med skinnedrift - en metode som ikke lenger er i bruk i Norge - og at det begrensede tverrsnittet var i grenseland for om det var praktisk mulig å benytte selv spesialbestilt hjul- eller beltegående utstyr. Sweco nevnte også at å gå inn i tunnelen uten å utvide den ville være svært krevende i forhold til sikkerheten for personene som i tilfelle skulle utføre arbeidet. Dessuten vurderte Sweco det slik at det var usikkert om det ville være mulig å få entreprenører til å ta på seg et sånn oppdrag. Sweco nevnte i notatet at en muligens kunne få entreprenører til å gjennomføre utbedringene som regningsarbeider, men muligheten for dette er ikke videre drøftet i notatet, ei heller hva slags kostnader det i tilfelle sannsynligvis ville medføre.

Konklusjonen til Sweco var at tunnelen måtte strosses for å kunne gjennomføre de nødvendige tiltakene og «for å ivareta tilstrekkelig sikkerhet for total gjennomføring og normal forutsigbarhet i forhold til framdrift og kostnader». Sweco brukte etter nærmere vurdering et tunneltverrsnitt på ca. 22 m<sup>2</sup> som grunnlag for sine senere vurderinger og kalkyler. Konsulentselskapet tok blant annet utgangspunkt i NVEs dokument «Kostnadsgrunnlag for vannkraft», store kraftverk, revisjon pr. januar 2015. Sweco kom til at totale kostnader uten sikkerhet ville utgjøre omtrent 219,7 millioner kroner.

ÅEVK innhentet senere tilbud på den valgte løsningen for Åseral Nord; altså den løsningen de tenkte å bygge. I november 2017 brukte Sweco blant annet de reelle tilbudene ÅEVK hadde fått, som underlag til å revidere kostnadsvurderingen av den tenkte strossingen av tunnelen. Med det oppdaterte tallgrunnlaget kom Sweco til at totale kostnader uten usikkerhet ville utgjøre om lag 277 millioner kroner.



### *Forhåndsuttalelsen*

Som nevnt under sakens bakgrunn ble det avholdt et møte mellom kraftselskapet og Sentralskattekontoret for storbedrifter 26. april 2017. Til møtet hadde selskapet forberedt en presentasjon. Denne presentasjonen er framlagt. ÅEVK informerte om at konsernstyret høsten 2016 hadde valgt Åseral Nord som konsept, altså at man prioriterte bygging av ny dam med økt regulering av Langevatn og nordre del av overføringstunnelen Langevatn-Nåvatn. Det framgikk også at styret enda ikke hadde tatt investeringsbeslutningen. Videre ble det opplyst at Øygard kraftverk og den søndre delen av overføringstunnelen, samt Kvernevatn kraftverk, var utsatt inntil videre.

I møtet fokuserte selskapet på vedlikeholdsbehovet i den eksisterende tunnelen, reparasjonsalternativer og kostnadskalkylen for å strosse tunnelen til et tverrsnitt på 22 m<sup>2</sup>. Det framgikk at 55 % av nedbørsfelt til Skjerka kraftverk var tilknyttet overføringstunnelen mellom Langevatn og Nåvatn og at et ras i tunnel med blokkering av vannveien ville kunne gi et årlig produksjonstap på ca. 320 GWh, og et tilnærmet uregulert Monn-vassdrag.

Fra det etterfølgende brevet fra kraftselskapet til Sfs datert 2. mai 2017 finner retten det hensiktsmessig å gjengi det følgende:

*«AE Vannkraft AS og Sentralskattekontoret for storbedrifter (Sfs) har ved flere anledninger orientert, informert og diskutert de problemstillinger som søkes avklart i denne veiledende forhåndsuttalelsen. Vi viser her til det årlige møtet mellom AE og Sfs i juni 2016 og etterfølgende eposter fra Sfs til AE i august/september 2016, oversendelse av rapport utarbeidet av Sweco samt avholdt møte hos Sfs onsdag 26. april 2017 hvor sakens faktum og rettslige anførsler ble grundig gjennomgått. Sfs har også mottatt kopi av møtereferat fra møte med NVE 29. mars 2017 der gjennomføringen av de omsøkte tiltakene ble diskutert.*

*Essensen i denne saken - og i forhåndsuttalelsen - er at det foreligger et vedlikeholdsbehov på (deler av) eksisterende overføringstunnel mellom Langevatn og Nåvatn, og at det ifølge Sweco ville ha kostet 258 mnok å foreta (tenkt) skattemessig vedlikehold av dette - med den konsekvens at beløpsrammen på 258 mnok kan fradragsføres når det foretas et faktisk utbedringsarbeid på tunnelen som innebærer endringsarbeider i skattelovens forstand (bypass tunnel). Fradragsføringen på 258 mnok forutsetter at de faktiske påløpte endringskostnadene utgjør 258 mnok eller mer.*

*Konsernstyret i Agder Energi AS skal foreta prinsipiell investeringsbeslutning i juni 2017, og vi ber derfor om at veiledende forhåndsuttalelse foreligger i forkant av styrebehandlingen.»*

Under punkt 1 «Sakens faktum» framgikk det følgende:

*«Konsesjonen fra OED kom i februar 2017. Alle prosjektene er separate prosjekter med separate investeringsbeslutninger. Prosjektet "Ny dam Langevatn" må prioriteres på grunn av pålegg fra NVE (ref. "damforskriften"). Grunnet omfattende vedlikeholdsbehov/risiko for ras, må også den nordre og midtre del av overføringstunnel mellom Langevatn og Nåvatn prioriteres. I tillegg har etablering av nytt aggregat 2 på Skjerka kraftverk blitt prioritert og gjennomføres innen utløp av frist for elsertifikater.*

*Delprosjektene Øygard kraftverk og Kvernvatn kraftverk prioriteres derimot ikke i denne omgang. Investeringsbeslutning er utsatt på ubestemt tid.*

*Søndre/nedre del av overføringstunnelen mellom Langevatn og Nåvatn er også utsatt inntil videre. Dette har sammenheng med at vedlikeholdsbehovet anses å være mindre på denne delen av tunnelen.*

*Konsernstyret tok i september 2016 et konseptvalg som innebærer at det bygges en ny dam ved Langevatn og en ny bypass-tunnel på 7,5 km i retning Nåvatn. Disse prosjektene har fått navnet "Åseral Nord". NVE ble i møte den 29. mars i år orientert om vår plan for gjennomføring.*

*For å gjennomføre vedlikehold av overføringstunnelen mellom Langevatn og Nåvatn, har to hovedmodeller som har vært vurdert. Det ene alternativet har vært å gå inn i eksisterende tunnel fra 1952 og reparere/strosse denne. Dette alternativet er i samråd med Sweco forkastet - hovedsakelig på grunn av HMS-hensyn, men også dels fordi dette alternativet ikke blir billigere enn det andre alternativet og har betydelig større gjennomføringsrisiko. Det andre alternativet - som er foretrukket konsept - er å bygge en ny tunnel (bypass) parallelt ved siden av den eksisterende gamle tunnelen. Eksisterende tunnel er 13 km lang og den nye bypass-tunnelen blir 7,5 km. Den nye bypass-tunnelen kobler seg på eksisterende gammel tunnel. Den nedre/søndre del av eksisterende tunnel på 5,5 km blir dermed ikke berørt av prosjektet.»*

Retten merker seg at ÅEVK overfor skattekontoret – i denne sammenhengen – framhevet at nordre del av overføringstunnelen måtte prioriteres på grunn av omfattende vedlikeholdsbehov og risiko for ras. Videre presenterte ÅEVK bypasstunnelen som ett av to alternativer for vedlikehold av tunnelen. Swecos to alternativer for arbeid på eksisterende tunnel (reparasjon av svakhetssoner eller utvidelse (strossing)) ble presentert som ett.

Rettenns overordnede poeng her er imidlertid at hovedbegrunnelsen for Åseralprosjektene – utvidelser som blant annet gjør det mulig å øke fallhøyden på vannet og magasin-kapasiteten i Langevatn ved å heve dammen, samt redusere flomtap og øke overføringen til Nåvatn ved å øke tunnelens slukeevne ved å bygge ny tunnel, helt underkommuniseres. I

stedet presenteres den nordre delen av tunnelen som en «bypass-tunnel» som nærmest utelukkende knyttes til et «omfattende vedlikeholdsbehov/risiko for ras» og ikke som et byggetrinn i et lønnsomt utvidelsesprosjekt.

Skattekontoret ba om tilleggsopplysninger i e-post av 5. mai 2017. Skattekontoret pekte på at ÅEVK i anmodningen argumenterte for at endringsarbeidene på tunnelen ikke var så omfattende at de medførte en full utskiftning av driftsmiddelet. Sfs skrev blant annet:

*«Juristene hos oss synes ikke dette spørsmålet ser helt opplagt ut, bla. under henvisning til at over halve tunnelen (målt i lengde) jo legges i nytt løp. Det hadde derfor vært fint om dere kunne forklare/ begrunne noe mer utfyllende hvorfor dere mener at grensen for nytt driftsmiddel ikke er overskredet.»*

Spørsmålene ble besvart i brev av 16. mai 2017. ÅEVK skrev blant annet det følgende:

*«Spørsmålet fra Sfs gjelder våre planer om tiltak for å utbedre vedlikeholdsbehov i nordre del av overføringstunnelen mellom Langevatn og Nåvatn. Eksisterende tunnel er 13,3 km lang og utgjør driftsmiddelet for skattemessige og regnskapsmessige formål. 7,1 km<sup>1</sup> [Fotnote <sup>1</sup>: Etter ny kontrollmåling] av den eksisterende tunnelstrekningen er i dårlig forfatning og krever betydelig vedlikehold. Planen er at denne delen av den eksisterende tunnelen tas ut av bruk og erstattes av en like lang tunnelstrekning som går parallelt med den gamle. Resterende del av den eksisterende tunnelen, med en lengde på 6,2 km, blir ikke berørt av tiltaket. Etter at tiltaket er gjennomført, sitter Agder Energi Vannkraft AS (AEVK) igjen med en sammenhengende tunnel på 13,3 km, som i dag.»*

Retten bemerker at også i brevet av 16. mai 2017 ser det ut som om kraftselskapet fortegner vedlikeholdsbehovet. Selskapet sier at 7,1 km av tunnelen er i dårlig forfatning og krever betydelig vedlikehold, men slik retten bedømmer dokumentene som er del av rettens avgjørelsesgrunnlag, stemmer dette ikke med Buens beskrivelser av tunnelen. Nesten samtlige svakhetssoner befinner seg i følge Buens rapport på en strekning som er 3,9 km lang og de tiltakene han beskriver som nødvendige, er betydelig mer moderate.

I det samme brevet het det videre:

*«Det skatterettslige utgangspunktet er at utskiftning av en del av et driftsmiddel anses som vedlikehold eller påkostning, mens utskiftning av hele driftsmidlet regnes som en realisasjon av det gamle driftsmidlet og anskaffelse av et nytt.»*

*Ved omfattende endringer av et driftsmiddel oppstår spørsmålet om det gamle driftsmidlet må anses realisert. En sentral dom er Christensen-dommen (Rt. 1999 side 1303), som gjaldt totalrehabilitering av en næringseiendom. I denne saken slo Høyesterett fast at det avgjørende for dette spørsmålet er om den gamle delen av den ferdige gjenstanden bare utgjør en mindre vesentlig del...»*

Med utgangspunkt i kriteriene trukket opp i Christensen-dommen, argumenterte selskapet for at den søndre dele av overføringstunnelen utgjorde «*en betydelig del av den ferdig rehabiliterte overføringstunnelen.*»

#### *Sentralskattekontorets uttalelse*

Som nevnt under sakens bakgrunn, forelå sentralskattekontorets veiledende forhåndsuttalelse 9. juni 2017. Basert på kraftselskapets faktumbeskrivelse kom Sentralskattekontoret til at endringsarbeidene på tunnelen ikke var så omfattende at den måtte betraktes som et nytt driftsmiddel og at det kunne beregnes fradrag for tenkt vedlikehold. Retten finner det tilstrekkelig å vise til skattekontorets uttalelse for begrunnelsen.

### **3.4 Er vilkårene for tenkt vedlikehold oppfylt?**

Partene er enige om at den nye overføringstunnelen ville utgjøre et nytt driftsmiddel dersom tunnelen hadde vært ferdig bygget.

Åseral kommunen har stilt spørsmålet om det har noen betydning for den skattemessige vurderingen at den nye tunnelen ikke er ferdig bygd. Kommunen mener prinsipalt at rettens skatterettslige vurdering – særlig spørsmålet om det foreligger en anskaffelse av et nytt driftsmiddel eller ikke – må vurderes i lys av konsesjonen ÅEVK fikk og utbyggingen som er forutsatt der. Konsesjonen fastsatte hva ÅEVK har tillatelse til å bygge og kommunene mener det ikke foreligger holdepunkter for at ÅEVK vil bygge noe annet enn det konsesjonen gir tillatelse til. Kommunen mener den nye tunnelen ferdig bygget er en nyanskaffelse og at oppdeling i byggetrinn ikke kan medføre fradragsrett for store deler av utgiftene som «tenkt vedlikehold».

Staten og særlig ÅEVK har pekt på retten må se bort fra årsaken til at en del av driftsmiddelet er beholdt og mener at kraftselskapets hensikter på ulike tidspunkter ikke er relevante for rettsanvendelsen. Det hevdes at retten må vurdere de endringsarbeidene som rent faktisk har funnet sted og ikke vurdere sannsynligheten av at Åseral Sør vil bli bygget.

Retten er enig med staten og ÅEVK i at retten må vurdere de endringsarbeidene som rent faktisk har funnet sted. I forhold til spørsmålet om hva som i dag utgjør et driftsmiddel, finner ikke retten grunn til å trekke inn sannsynligheten av at Åseral Sør vil bli realisert. Etter rettens oppfatning er likevel de faktiske omstendighetene som forelå da ÅEVK valgte å gjennomføre Åseral Nord-prosjektet, av betydning for den skatterettslige vurderingen som skal foretas, særlig for vurderingen av om endringene på tunnelen har slik preg av investering eller nyanskaffelse at det utelukker fradrag for tenkt vedlikehold. Retten kommer tilbake til dette nedenfor.

### *Ett eller to driftsmidler?*

Retten vurderer først spørsmålet om hva slags driftsmiddel overføringstunnelen utgjør etter sammenkoblingen mellom den nye delen i nord med den eldre delen i sør. Utgjør tunnelen nå ett eller to driftsmidler?

Spørsmålet er ikke avgjørende for rettens resultat. Retten finner derfor ikke grunn til å foreta en bred drøftelse av spørsmålet. Slik retten ser det, er det dårlig rettskildemessig dekning for å konkludere med at den nye delen i nord og den eldre delen i sør utgjør separate driftsmidler. Retten finner det tilstrekkelig å vise til Skattedirektoratets prinsipputtalelse inntatt i Utv-2014-1477. De to tunneldelene er fysisk koblet sammen og overfører vann fra Langevatn til Nåvatn. Den fysiske og funksjonelle integrasjonen er såpass tett at retten etter en samlet vurdering mener overføringstunnelen etter endringsarbeidene fortsatt må betraktes som ett driftsmiddel.

Etter rettens oppfatning må den nye delen i nord og den eldre delen i sør derfor vurderes samlet.

### *Gjør endringene at tunnelen må regnes som en nyanskaffelse?*

Dersom tunnelen etter ferdigstillingen av den nye delen i nord, må anses som en nyanskaffelse, er ikke vilkårene for «tenkt vedlikehold» oppfylt.

Den mest sentrale vurderingstemaet i forhold til dette spørsmålet, er om tunnelen i sør kan sies å utgjøre «en mindre vesentlig del» av driftsmiddelet etter endringene, jf. avgjørelsen inntatt i Rt-1999-1303 (Christensen) som det er vist til ovenfor. I den saken uttalte førstvoterende blant annet det følgende på side 1309:

*«Når det skal tas stilling til om «det gamle» bare utgjør en mindre vesentlig del av den ferdige huset, må det legges vekt både på en fysisk og bygningsteknisk vurdering og på en økonomisk betraktning. Det er ikke i seg selv avgjørende i hvilken utstrekning huset etter rehabiliteringen fremtrer som en kopi av det opprinnelige, men også husets ytre preg og funksjoner vil kunne ha betydning. Avgjørelsen vil måtte bero på en helhetsvurdering.»*

Ved vektleggingen av de tre kriteriene teknisk-fysiske, funksjonelle og økonomiske forhold, er det i rettspraksis i forhold til grensen mellom hva som regnes som utgifter til vedlikehold eller påkostninger, uttalt at de teknisk-fysiske forholdene er viktigst, se Lyse II-dommen avsnitt 45 og 57. Retten ser det slik at de teknisk – fysiske forholdene også veier tyngst i den vurderingen retten foretar her.

### *Teknisk – fysiske forhold*

Retten begynner med de teknisk- fysiske forholdene. Den nye delen av tunnelen går i en ny trasé parallelt med den gamle overføringstunnelen. Den nye delen er etter kontrollmåling 7,1 km lang, den eldre delen i sør er 6,2 km lang. Tverrsnittet i den nye

delen i nord er betydelig større enn i den gamle tunnelen. I den nye delen er tverrsnittet 30 m<sup>2</sup>, mens det i den gamle ligger på mellom åtte og ni m<sup>2</sup>. Tverrsnittet har altså blitt mer enn tre ganger så stort i nord. Dette er et viktig moment ved vurderingen. Det økte tverrsnittet innebærer videre at volumet av den nye delen er omlag fire ganger så stort som volumet til delen som ble beholdt (ca. 213 000 m<sup>3</sup> mot 49 600 – 55 800 m<sup>3</sup> avhengig av tverrsnitt).

Tverrsnittet av tunnelen er viktig fordi delen i nord har et helt annet potensial for energiproduksjon enn delen i sør. Retten viser til forklaringen til det sakkyndig vitne, rådgivende ingeniør Lasse Arnesen. Han pekte blant annet på at tverrsnittarealet av tunnelen har direkte innvirkning på mengden vann som kan overføres gjennom den. Volumstrømmen gjennom tunnelen er direkte proporsjonal med tverrsnittarealet og hastigheten på vannet. Arnesen redegjorde også kort for «Bernoulliligningen» som sier at ved ethvert tverrsnitt i en vannfylt tunnel vil summen av bevegelsesenergi, «trykkenergi» og potensiell energi i tyngdefeltet være konstant. For overføringstunnelen i sør, der tverrsnittet er mye mindre, vil hastigheten til vannet være stor, men trykket blir forholdsmessig mye mindre. Arnesen understreket på spørsmål at vanntrykket, som igjen henger sammen med fallhøyden på vannet - spiller en vesentlig rolle for mengden energi som kan produseres.

Det kan innvendes at så lenge kraftselskapet ikke har avgjort om Øygaard eller Kvernevatn kraftverk vil bli bygd, er disse teknisk – fysiske faktorene av underordnet betydning. Retten er ikke enig i det. Poenget er at driftsmiddelet fysisk og teknisk sett har skiftet karakter og også at potensialet for energiproduksjon er et helt annet i nordre del av tunnelen. I tillegg kommer at tunnelen som helhet er blitt mer driftssikker ved at risikoen for ras er betydelig redusert.

#### *Funksjonelle forhold*

Retten er videre enig med kommunen i at tunnelens funksjon i skatterettslig forstand er endret. Slik retten forstår Lyse-II dommen, avsnitt 46 og 55, vil også en funksjonsforbedring utgjøre en funksjonsendring. Det er etter rettens syn for unyansert å hevde at tunnelen gjør akkurat det samme i dag som den alltid har gjort; nemlig å overføre vann fra Langevatn til Nåvatn.

Bevisførselen viser at overføringskapasiteten til tunnelen som helhet har økt med 60 prosent, fra 15m<sup>3</sup> vann pr. sekund, til 24 m<sup>3</sup> vann pr. sekund. Dette er betydelig. Den økte slukeevnen til tunnelen, sammen med hevingen av dammen ved Langevatn, har videre medført økt energiproduksjon på 53 GWh pr år sammenlignet med før utbyggingen fordi mer vann kan overføres til Nåvatn.

### *Økonomiske forhold*

Verdien av den nye delen av tunnelen i nord tilsvarer kostnadene for å konstruere den; til sammen omlag 570 millioner kroner. Verdien av den gamle delen av tunnelen er ikke like opplagt.

I Christensens-dommen sammenlignet førstvoterende verdien av bygningsdelen som ble beholdt med de samlede omkostningene ved rehabiliteringen som ble foretatt.

Førstvoterende kom til at de gjenbrukte bygningsdelene måtte ha utgjort en forholdsvis beskjedne del av kjøpesummen for eiendommen. I vår sak finner retten det mer usikkert hvordan verdien av den eldre delen av tunnelen skal betraktes.

Kommunen har argumentert for at retten må se hen til tunnelens skattemessige inngangsverdi; det følger av Skatte-ABC pkt. I-3-1.1 at man ved beregning av inngangsverdi som hovedregel tar utgangspunkt i opprinnelig kostpris og legger til eller trekker fra alt som har betydning fram til tidspunkt inngangsverdien skal brukes, eksempelvis skattemessige opp- og nedskrivninger. Kommunen har pekt på at tunneler avskrives lineært over 67 år, jf. sktl. § 18-6 (1). Den gamle tunnelen er etter kommunens oppfatning ferdig avskrevet og inngangsverdien er følgelig like null.

Som alternativ verdi har kommunen pekt på investeringskostnaden med skjønnsmessig fradrag for slit og elde. Kommunen har vist til framlagt RF-1161 for inntektsåret 2021 for kraftverkene Skjerka, Håverstad, Bjelland og Laudal, og har trukket fram at investeringskostnaden ligger på rundt 100 millioner kroner før fradrag for slit og elde. Dersom fradraget settes til 50 prosent, utgjør verdien av den gamle delen av tunnelen bare rundt 8,7 prosent av kostnadene ved den nye tunnelen.

Staten og ÅEVK har anført at det er realverdien som er relevant ved sammenligningen og at det åpenbart ikke er grunnlag for å bruke skattemessige og historiske verdier slik kommunen gjør. Det er pekt på at verdien for ÅEVK er betydelig; uten den gamle delen er det ikke mulig å overføre vann til kraftproduksjon med den nye delen. Den gamle og den nye delen er økonomisk avhengige av hverandre. Også verdien etter et gjenanskaffelses-synspunkt vil være meget betydelig. Sweco beregnet at det ville koste 280 millioner kroner å vedlikeholde 4,6 km tunnel i dagens marked. Dette alene tilsier at gjenanskaffelsesverdien vil være på flere hundre millioner kroner.

Retten finner spørsmålet om hvilken verdi som skal legges til grunn for den gamle delen av tunnelen vanskelig. Retten er enig med staten og ÅEVK i at den gamle delen og den nye delen av tunnelen er økonomisk helt avhengige av hverandre for at vannet skal kunne overføres til Nåvatn. Likevel ser retten det slik at den eldre delen i sør får fornyet og høyere verdi på grunn av den nye delen i nord fordi denne eliminerer neste alle svakhetssonene i den gamle tunnelen.

Statens argumentasjon om verdi etter et gjenanskaffelsessynspunkt er etter rettens syn heller ikke helt treffende. Staten har vist til Swecos beregning av hva det ville koste å utbedre den eksisterende tunnelen i nord (280 millioner kroner) uten å hensynta at tallet bygger på spesielle forutsetninger om å utvide tunnelverrsnittet til 22 m<sup>2</sup>.

Ved verdivurderingen er det etter rettens skjønn relevant å ta de to delenes volum i betraktning. Volumet av den nye tunnelen i nord er altså om lag fire ganger så stort som volumet av den eldre delen i sør. Det er rimelig å anta at anskaffelsesverdien av den mye mindre tunnelen i sør vil være betydelig lavere enn den nye delen i nord på grunn av betydelig lavere konstruksjonskostnader. I tillegg kommer at det også er rimelig å gjøre fradrag for «slit og elde». Det foreligger presumtivt et større vedlikeholdsbehov for en tunneldel som er om lag 68 år eldre og som fortsatt har svakhetssoner. I forhold til det siste – som bare er en detalj trukket fram for å illustrere poenget med et framtidig vedlikeholdsbehov - viser retten til Buens rapport fra november 2013 der eksempelvis svakhetspunktet «GEO 21» (pel 5759) nødvendigvis må ligge i den eldre delen i sør, nedstrøms for påkoblingspunktet til den nye tunneldelen i nord. Retten har derfor kommet til at den økonomiske verdien av tunnelen i sør er såpass begrenset i forhold til verdien av tunnelen i nord at økonomiske forhold ikke blir avgjørende ved helhetsvurderingen.

#### *Helhetsvurdering*

Retten legger størst vekt på de teknisk-fysiske forholdene og funksjonsforbedringene. Disse mener retten er så dominerende at retten mener den gamle tunnelen ble realisert ved byggingen og påkoblingen av den nye delen i nord på den gjenværende delen i sør. Dette innebærer at driftsmiddelet etter endringen er å anse som en nyanskaffelse og at samtlige kostnader ved endringene ikke kan fradragsføres som kostander, men blir gjenstand for aktivering.

#### *Konklusjon*

Dette innebærer at skattegrunnlaget for skatteåret 2022 for kraftverk i Åseral kommune tilhørende Å Energi Vannkraft AS er uriktig og må rettes. Saksøker gis følgelig medhold i sin påstand.

Retten legger til at feilen foreligger også i de forutgående skatteår der tilsvarende kostnader ved den nye tunnelen er direkte fradragsført.

#### *Vilkårene for tenkt vedlikehold er uansett ikke oppfylt*

Under enhver omstendighet mener retten at vilkårene for fradrag for tenkt vedlikehold ikke er oppfylt. Slik førstvoterende i Norrøna-saken gir uttrykk for i avsnitt 47, slår begrunnelsen for å akseptere fradrag for «tenkt vedlikehold» ikke til dersom preget av investering eller nyanskaffelse blir det dominerende. Retten mener dette er tilfellet i vår sak.



I denne sammenheng mener retten at det er særlig relevant å legge vekt på begrunnelsen for og bakgrunnen for Åseralprosjektene slik den framkommer i konsesjonssøknaden sammenholdt med det som allerede er bygget og kraftselskapets kommunikasjon med blant annet NVE.

Retten peker på at ÅEVK søkte om og fikk konsesjon på Åseralprosjektene som tre delprosjekter. Formålet med konsesjonen var økt energiproduksjon og effektutnyttelse hvor delprosjektene bygger på hverandre og hadde en naturlig sammenheng, slik det framgår av utdragene retten har gjengitt over fra konsesjonssøknaden og myndighetenes behandling av den. Ny tunnel mellom Langevatn og Nåvatn med bygging av Øygard kraftverk og Kvernevatn kraftverk, ble behandlet som ett delprosjekt av konsesjonsmyndigheten.

Godt over halvparten av tunnelen er ferdigstilt, med det tverrsnittet ÅEVK sa de ville bygge i konsesjonssøknaden. At ikke hele tunnelen er ferdig, fratår ikke endringen preget av investering eller nyanskaffelse. Det er ikke uvanlig at både faktisk gjennomføring og investeringsbeslutninger inndeles i trinn.

Retten bemerker videre at ÅEVK ikke har søkt konsesjon for en «bypasstunnel» eller byggetrinnet Åseral Nord som et eget, avgrenset prosjekt. Retten er enig med kommunen i at tunnelen slik den står i dag vil kreve ny konsesjon (konsesjonsendring) dersom siste byggetrinn av tunnelen ikke bygges ut. Slik det framgår over, berodde myndighetenes konsesjon på en avveining av fordeler og ulemper ved prosjektet etter en helhetsvurdering. Avveiningen som er gjort forrykkes dersom ikke hele konsesjonen benyttes; eksempelvis her ved at særlig kommunen må tåle store naturinngrep ved deponering av tunnelmasser mv. uten at forventet energiproduksjon eller forventede eiendomsskatteinntekter realiseres.

Videre mener retten at den omstendighet at ÅEVK ikke har søkt om konsesjonsendring, men har søkt om utsatt byggefrist for Åseral Sør, også er med på å sannsynliggjøre at prosjektet vil ferdigstilles. ÅEVK har dessuten uttrykkelig uttalt til NVE at selskapet fortsatt har som intensjon å realisere byggetrinn Åseral Sør. Disse forholdene underbygger også at det dominerende preget ved endringen av tunnelen i nord, er investering.

ÅEVK har dessuten utført arbeid, tilrettelagt infrastruktur og pådratt seg betydelige kostnader i tilknytning til gjennomføringen av Åseral Sør. Det framgår av kraftselskapets egen sluttrapport fra Åseral Nord-prosjektet at de tekniske løsningene for ny inntaksluke Langevatn og hele den nye tunneldelen med bekkeinntakene er tilpasset både realiseringen av hele tunnelen og et fremtidig Øygard kraftverk.

Retten finner det videre bevist at detaljplanleggingen for Åseral Sør er gjennomført, slik kommunen hevder. Videre viser retten til forklaringen under hovedforhandlingen til planlegger i kommune, Kari Røynlid. Hun bekreftet at utbyggingsavtalen mellom

kommunen og ÅEVK inngått i juni 2016 var blitt oppfylt fra ÅEVKs side uten endringer. Det framgår av avtalen pkt. 1 bokstav f at det er en forutsetning at ÅEVK «*fatter investeringsbeslutning for samtlige delprosjekt som inngår i Åseralprosjektene for at avtalen skal være fullt ut gyldig.*» For en rekke infrastrukturiltak er det uttrykkelig nevnt at tiltaket «*er avhengig av investeringsbeslutning for delprosjektet Ny tunnel Langevatn - Nåvatn med Øygard og Kvernevatn kraftverk.*» Rettens poeng med å trekke fram dette, er at kraftselskapet – overfor kommunen - har forholdt seg som om hele delprosjektet vil bli realisert, selv om man har søkt om utsettelse og holdt realiseringen helt åpen overfor skatteetaten.

Røynlid pekte også på at kraftselskapet allerede har kjøpt arealet der Øygard kraftverk skal ligge og at Honna transformatorstasjon blir realisert i tråd med planene. Dette siste er viktig fordi Åseralprosjektene var avhengig av at transformatorkapasiteten i regional- og sentralnettet ble forsterket, noe ÅEVK altså allerede har sørget for at er i rute.

For retten er det etter bevisførsel under hovedforhandlingen derfor – i denne sammenhengen - sannsynliggjort at hele tunnelen og Øygard kraftverk vil bli realisert. Retten er enig med kommunens i at vi står overfor et «gryteklart prosjekt» for en utbygging med en produksjonsøkning (et energipotensial) på 112 GWh/år. Prosjektet er spesielt verdifullt fordi det er snakk om helt regulerbar kraft. Det framgår av kraftselskapets egen beskrivelse at Øygard kraftverk alene vil få installert et aggregat med maksimal effektytelse på ca. 21 MW.

Samlet sett er retten derfor av den oppfatning at endringsarbeidene som er foretatt på tunnelen klart har et dominerende preg av investering. Da har det ikke skjedd noen oppofrelse på kraftselskapets hånd og vilkårene for «tenkt vedlikehold» er ikke oppfylt.

### **3.6 Fradragsføring av utskiftningskostnader for driftsmidler som ikke er i bruk**

Kommunen har gjort gjeldende at det for skatteår 2022 og flere tidligere skatteår er inkludert driftsmidler i fradraget for utskiftningskostnader som ikke lenger er i bruk i kraftverkene til ÅEVK i Åseral kommune. ÅEVK har erkjent at det har vært inkludert driftsmidler i skattegrunnlagene som ikke var i bruk i kraftanleggene på disse tidspunktene. Som det framgår over rettet kraftselskapet betydelige deler av feilene først for skatteåret 2022, og deretter etter endringsvarsel fra skatteetaten også for 2021.

Saksøker utvidet påstanden under hovedforhandlingen slik det framgår over. Staten motsatte seg endringen og har anført at det kun er spørsmålet om fradragsføringen for kostnadene ved bypasstunnelen for inntektsåret 2020 som står igjen i saken etter at ÅEVK benyttet egenendringsadgangen for inntektsåret 2020 (skatteåret 2022) til å rette opp forholdet. Staten la ned påstand om at det nye kravet må avvises.

Etter bevisførselen under hovedforhandlingen legger retten til grunn at ÅEVK som følge av saksanlegget til kommunen 28. januar 2022 har erkjent en rekke feil i skattegrunnlagene for eiendomsskatten knyttet til driftsmidler som ikke lenger er i bruk for flere av kraftverkene i Åseral kommune.

Bevisførselen har vist at disse forholdene for en stor del ble avdekket ved at kommunens rådgiver Svein Ove Nepstad, som tidligere også var økonomisjef i kommunen, gjennomgikk kraftselskapets RF-1161 skjema til skatteetaten. Disse skjemaene gir begrenset informasjon for en som ikke også sitter med innsikt i selskapets anleggsregister, men med sin lokalkunnskap var Nepstad i stand til å stille spørsmål til skattekontoret og kraftselskapet og få i gang en dialog. Så sent som 25. august 2023 erkjente ÅEVK ytterligere feil i grunnlagene i dialogen mellom kommunen med Nepstad på den ene siden og ÅEVK ved business controller Frode Hesjedal på den andre. Hvilke feil det dreier seg framgår blant annet av denne korrespondansen, blant annet e-post av 25. august 2023 med vedlegg. Retten finner ikke grunn til å gå nærmere inn i enkelthetene. Retten kan imidlertid på bakgrunn av bevisførselen legge til grunn at feilene for skatteårene 2020 og 2019 medfører at kommunen har fått om lag henholdsvis 2 050 000 og 2 000 000 kroner mindre i eiendomsskatt enn korrekte skattegrunnlag skulle tilsi disse skatteårene.

ÅEVKs partsrepresentant Horn bekreftet og beklaget under hovedforhandlingen feilene som hadde oppstått ved at disse driftsmidlene hadde blitt stående i skattegrunnlagene. Han erkjente at selskapets rutiner hadde vært mangelfulle. Personen som hadde hatt oppgaven med å kvalitetssikre disse delene av grunnlagene gikk bort i 2018 og oppgavene var ikke blitt overtatt av andre. Han opplyste at interne kontrolltiltak nå har kommet på plass og retten legger også det til grunn.

Retten går så over til å behandle om spørsmålet om kommunens nye krav og påstand må avvises slik staten påstår.

Twisteloven § 9-16 første ledd første punktum om endringer i krav og påstand mv. har slik ordlyd:

*«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 prosesskriv som parten ikke med rimelighet kunne besvart tidligere, eller retten tillater det.»*

Retten kan på visse vilkår tillate at det framsettes nye krav og utvidelse av påstanden selv om endringen kommer etter avsluttet saksforberedelse. Retten holdt det åpent under hovedforhandlingen om slik tillatelse ville bli gitt. Spørsmålet ble belyst under prosedyrene fra begge sider. Begge sider uttalte seg også om det materielle spørsmålet.

Feil knyttet til driftsmidler som skulle vært tatt ut av skattegrunnlaget har vært tema i prosesskriv fra kommunen siden 15. august 2022 i forhold til skatteåret 2022. Det har i flere omganger vært framholdt av saksøker at det burde framgå av rettens premisser - for det tilfellet at retten konstaterte feil og feilen også hadde betydning for tidligere skatteår – at feilene må rettes også i tidligere skattegrunnlag. Staten har vært uenig i dette.

Slik retten oppfatter kommunen, reflekterer det nye kravet og den utvidede påstanden et standpunkt om at uenigheten om hvorvidt det foreligger en rettingsplikt eller ikke for skatteetaten, er en rettsuvisshet man kan få dom for. Dette siste er retten enig i. Retten har derfor kommet til at det gis tillatelse til å endre krav og påstand etter tvisteloven § 9-16 første ledd. Etter rettens oppfatning har staten hatt tilstrekkelig grunnlag for å ivareta skatteetatens interesser i spørsmålet. Staten kjenner regelverket godt og retten har etter prosedyrene i saken tilstrekkelig grunnlag for å treffe avgjørelse i saken.

I forhold til det materielle spørsmålet, ser retten slik på saken:

Skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav har slik ordlyd:

*«Skattemyndighetene skal ta opp skattefastsettingen til endring når*

*a. endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål. Dette gjelder også søksmål etter § 15-2.»*

Det foreligger altså en plikt for skattemyndighetene til å ta opp skattefastsettingen til ending når utfallet følger av rettens avgjørelse i saken.

Videre følger det av forarbeidene til bestemmelsen at ordlyden *«utfallet av et søksmål»* dekker den situasjonen at motparten erkjenner feilen etter mottakelse av søksmålet, jf. Prop. 38 L (2015-2016) punkt 18.4.3. Nettopp det er situasjonen i vår sak. Etter at kommunen tok ut stevning om skattegrunnlaget for skatteåret 2022 har skatteyter erkjent en rekke feil for skatteåret 2022 som også gjør seg gjeldende for tidligere skatteår. Retten legger til at søksmålsinteressen til kommunen etter rettens syn ikke bortfaller av at ÅEVK har rettet forholdet ved egenretting for skatteåret 2022 når de samme feilene er gjort også tidligere år.

Retten er videre enig med saksøker i at rettingsplikten til skattemyndighetene også foreligger for tidligere skatteår når samme feil gjør seg gjeldende disse tidligere årene. Dette følger av sktfvl § 12-8 som fastsetter *«unntak fra fristene for å ta opp skattefastsetting mv. til endring»*. Bestemmelsens bokstav a fastsetter at fristene i lovens § 12-6 ikke skal være til hinder for at en fastsetting tas opp til endring når endringen følger av eller forutsettes i utfallet av et søksmål.

### *Konklusjon*

Retten har derfor kommet til at staten v/ Skatteetaten har plikt til å rette eiendomsskattegrunnlagene til Å Energi Vannkraft AS for kraftverk i Åseral kommune for skatteårene 2022, 2021, 2020 og 2019, både for feilaktig fradragsføring av utskiftningskostnader for driftsmidler som ikke var i bruk da, og for feilaktig fradragsføring av tenkt vedlikehold på overføringstunnelen mellom Langevatn og Nåvatn de årene det skjedde.

### **3.7 Saksomkostninger**

Åseral kommunen og partshjelperen, Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar, har begge krevd saksomkostnader. Etter tvisteloven § 20-1 tredje ledd gjelder saksomkostningsreglene i loven tilsvarende for partshjelpere.

Åseral kommune og LVK vunnet saken. Etter tvisteloven § 20-2 har en part som har vunnet saken, krav på full erstatning for sine saksomkostnader fra motparten.

Åseral kommune har fremlagt en omkostningsoppgave på 1 603 275 kroner. Av dette er 112 275 kroner utlegg. Det framgår at det er ytt til sammen 513 timers juridisk bistand. Oppgaven omfatter ikke merverdiavgift, da kommunen har fradragsrett for inngående merverdiavgift. I tillegg kreves rettsgebyret påløpt i tingretten. Dette utgjør 17 122 kroner (dvs. 14 x rettsgebyret i 2022). Samlet krever altså kommunen dekket 1 620 397 kroner. Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar har fremlagt en oppgave på 441 600 kroner med tillegg av merverdiavgift, altså 552 000 kroner, for til sammen 138 timers juridisk bistand. Det er opplyst at LVK ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Statens omkostningsoppgave er til sammenligning på 214 400 kroner for 134 timers juridisk bistand. Partshjelper, Å Energi Vannkraft AS, har levert en omkostningsoppgave for retts hjelp på 144 375 kroner for 70 timers bistand, samt utlegg på 18 188 kroner.

Staten og ÅEVK har begge pekt på at kommunens og LVKs kostnader er unødvendig store.

Kommunen har anført at saken har krevd større ressurser enn normalt for tilsvarende saker. Det er blant annet framhevet at dokumentene i saken har vært svært mangelfulle og sladdet – og at sentrale faktiske opplysninger først ble presentert siste uke før sluttinnleggsfristen i saken. Det er anført at dette har påført kommunen betydelige ekstrakostnader. Det skal ha gått mye tid til å klarlegge de faktiske forhold gjennom andre kilder. Kommunen mener videre at den måtte bruke mye tid på å gjennomgå informasjon fra skatteyter både til konsesjonsmyndighetene og skattemyndighetene da informasjonen ikke samsvarte. Endelig er det framhevet at kommunens prosessfullmektiger har brukt mye tid på forhold som både staten og kraftselskapet senere har erkjent er feil.

Ved vurderingen av om kostnadene har vært nødvendige, skal retten legge vekt på «*om det ut fra betydningen av saken har vært rimelig å pådra dem*». Retten må foreta en proporsjonalitetsvurdering. Ved denne finner retten grunn til å framheve at eiendomsskatteinntektene som saken gjelder er av stor betydning for en liten kommune som Åseral. Den uriktige utgiftsføringen av kostnader til å bygge ny tunnel, har for skatteåret 2022 en effekt på mellom 5 og 6,5 millioner kroner i økt eiendomsskatt for kommunen. Saksanlegget har i tillegg medført at skattyter har erkjent en rekke andre feil og selv – ved egenretting og etter pålegg fra skatteetaten - har rettet skattegrunnlagene for slike feil for skatteårene 2021 og 2022. Dette medførte alene økt eiendomsskatt med mer enn 4,3 millioner kroner for to skatteår. I relasjon til disse størrelsene er ikke kommunens og LVKs utgifter uproporsjonale.

Retten er dessuten enig med saksøkersiden i at staten – før partshjelper ÅEVK kom inn - kunne vært mer hjelpelige med å framskaffe det faktiske grunnlaget i saken. Retten har etter en samlet vurdering kommet til at omkostningene som kommunen og LVK har krevd, må betraktes som nødvendige utgifter, jf. tvisteloven § 20-5, og tar disse til følge, jf. tvisteloven § 20-2.

Slik retten ser det, foreligger det ikke tungtveiende grunner til å gjøre unntak fra hovedregelen om at partene som har vunnet saken, har krav på full erstatning for sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 2-20 tredje ledd.

\* \* \*

Dommen er avsagt betydelig etter lovens frist. Grunnen er at deler av domskrivningen ble forskjøvet etter hovedforhandlingen på grunn av saksavviklingen i tingretten. Senere tok det lengre tid å ferdigstille avgjørelsen mellom andre gjøremål, selv med tilrettelegging fra tingretten. Retten beklager den ulempen forsinkelsen måtte ha medført for partene.

## DOMSSLUTNING

1. Skattegrunnlag for skatteåret 2022 for kraftverk i Åseral kommune tilhørende Å Energi Vannkraft AS er uriktig.
2. Staten v/ Skatteetaten har plikt til å rette eiendomsskattegrunnlagene til Å Energi Vannkraft AS for kraftverk i Åseral kommune for skatteårene 2022, 2021, 2020 og 2019.
3. Staten ved Skatteetaten og Å Energi Vannkraft AS betaler én for begge og begge for én saksomkostninger med 1 620 397 –enmillionsekshundreogtjuetusen-trehundreognittisju- til Åseral kommune og 552 000 -femhundreogfemtitotusen-kroner til Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

Retten hevet

Erland Flaterud

Veiledning om anke i sivile saker vedlegges.

## Veiledning om anke i sivile saker

I sivile saker er det reglene i tvisteloven kapitler 29 og 30 som gjelder for anke. Reglene for anke over dommer, anke over kjennelser og anke over beslutninger er litt ulike. Nedenfor finner du mer informasjon og veiledning om reglene.

### Ankefrist og gebyr

Fristen for å anke er én måned fra den dagen avgjørelsen ble gjort kjent for deg, hvis ikke retten har fastsatt en annen frist. Disse periodene tas ikke med når fristen beregnes (rettsferie):

- fra og med siste lørdag før palmesøndag til og med annen påskedag
- fra og med 1. juli til og med 15. august
- fra og med 24. desember til og med 3. januar

Den som anker, må betale behandlingsgebyr. Du kan få mer informasjon om gebyret fra den domstolen som har behandlet saken.

### Hva må ankeerklæringen inneholde?

I ankeerklæringen må du nevne

- hvilken avgjørelse du anker
- hvilken domstol du anker til
- navn og adresse på parter, stedfortredere og prosessfullmektiger
- hva du mener er feil med den avgjørelsen som er tatt
- den faktiske og rettslige begrunnelsen for at det foreligger feil
- hvilke nye fakta, bevis eller rettslige begrunnelser du vil legge fram
- om anken gjelder hele avgjørelsen eller bare deler av den
- det kravet ankesaken gjelder, og hvilket resultat du krever
- grunnlaget for at retten kan behandle anken, dersom det har vært tvil om det
- hvordan du mener at anken skal behandles videre

### Hvis du vil anke en tingrettsdom til lagmannsretten

Dommer fra tingretten kan ankes til lagmannsretten. Du kan anke en dom hvis du mener det er

- feil i de faktiske forholdene som retten har beskrevet i dommen
- feil i rettsanvendelsen (at loven er tolket feil)
- feil i saksbehandlingen

Hvis du ønsker å anke, må du sende en skriftlig ankeerklæring til den tingretten som har behandlet saken. Hvis du fører saken selv uten advokat, kan du møte opp i tingretten og anke muntlig. Retten kan tillate at også prosessfullmektiger som ikke er advokater, anker muntlig.

Det er vanligvis en muntlig forhandling i lagmannsretten som avgjør en anke over en dom. I ankebehandlingen skal lagmannsretten konsentrere seg om de delene av tingrettens avgjørelse som er omtvistet, og som det er knyttet tvil til.

Lagmannsretten kan nekte å behandle en anke hvis den kommer til at det er klar sannsynlighetsovervekt for at dommen fra tingretten ikke vil bli endret. I tillegg kan retten nekte å behandle noen krav eller ankegrunner, selv om resten av anken blir behandlet.

### Retten til å anke er begrenset i saker som gjelder formuesverdi under 250 000 kroner

Hvis anken gjelder en formuesverdi under 250 000 kroner, kreves det samtykke fra lagmannsretten for at anken skal kunne bli behandlet.

Når lagmannsretten vurderer om den skal gi samtykke, legger den vekt på

- sakens karakter
- partenes behov for å få saken prøvd på nytt
- om det ser ut til å være svakheter ved den avgjørelsen som er anket, eller ved behandlingen av saken

### Hvis du vil anke en tingretts kjennelse eller beslutning til lagmannsretten

En *kjennelse* kan du som hovedregel anke på grunn av

- feil i de faktiske forholdene som retten har beskrevet i kjennelsen
- feil i rettsanvendelsen (at loven er tolket feil)
- feil i saksbehandlingen



Kjennelser som gjelder saksbehandlingen, og som er tatt på bakgrunn av skjønn, kan bare ankes dersom du mener at skjønnsutøvelsen er uforsvarlig eller klart urimelig.

En *beslutning* kan du bare anke hvis du mener

- at retten ikke hadde rett til å ta denne typen avgjørelse på det lovgrunnlaget, eller
- at avgjørelsen åpenbart er uforsvarlig eller urimelig

Hvis tingretten har avsagt dom i saken, kan tingrettens avgjørelser om saksbehandlingen ikke ankes særskilt. Da kan dommen isteden ankes på grunnlag av feil i saksbehandlingen.

Kjennelser og beslutninger anker du til den tingretten som har avsagt avgjørelsen. Anken avgjøres normalt ved kjennelse etter skriftlig behandling i lagmannsretten.

### **Hvis du vil anke lagmannsrettens avgjørelse til Høyesterett**

Høyesterett er ankeinstans for lagmannsrettens avgjørelser.

Anke til Høyesterett over *dommer* krever alltid samtykke fra Høyesteretts ankeutvalg. Samtykke gis bare når anken gjelder spørsmål som har betydning utover den aktuelle saken, eller det av andre grunner er særlig viktig å få saken behandlet av Høyesterett. Anke over dommer avgjøres normalt etter muntlig forhandling.

Høyesteretts ankeutvalg kan nekte å ta anker over *kjennelser* og *beslutninger* til behandling dersom anken ikke reiser spørsmål av betydning utover den aktuelle saken, og heller ikke andre hensyn taler for at anken bør prøves. Anken kan også nektes fremmet dersom den reiser omfattende bevisspørsmål.

Når en anke over kjennelser og beslutninger i tingretten er avgjort ved kjennelse i lagmannsretten, kan avgjørelsen som hovedregel ikke ankes videre til Høyesterett.

Anke over lagmannsrettens kjennelser og beslutninger avgjøres normalt etter skriftlig behandling i Høyesteretts ankeutvalg.