



OSLO TINGRETT

DOM

Avsagt: 26.04.2021 i Oslo tingrett,
Saksnr.: 20-132837TVI-TOSL/03
Dommer: Dommerfullmektig Kristine Forsmo
m/alm. fullmakt
Saken gjelder: Gyldighet av Skatteklagenemndas vedtak av 12. mars 2020

Telenor Norge AS

Advokat Anette Fjeld

mot

Staten v/Skatteetaten divisjon Innsats

Advokat Jon Vinje

DOM

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 12. mars 2020 vedrørende klassifisering i saldogrupper av investeringer foretatt av selskapet Telenor Norge AS i inntektsårene 2012 og 2013.

Framstilling av saken

Hovedproblemstillingen i saken er hvilken saldogruppe kostnader knyttet til trekkør som benyttes i forbindelse med legging av ulike TV- og internettkabler skal allokere til, jf. skatteloven (sktl.) § 14-41. Det samme gjelder for hytter med tekniske installasjoner. Det er også et spørsmål hvilken saldogruppe gravekostnader skal allokere til.

Saksøker Telenor Norge AS (heretter omtalt som «Telenor») har i sine selvangivelser for inntektsårene 2012 og 2013 allokert de ovenfor nevnte kostnadene til saldogruppe d, som er samlegruppen for løsøre. Denne saldogruppen avskrives med 20 %.

Kostnadene saken gjelder er i all hovedsak knyttet til store investeringer som Telenor gjorde i 2012 og 2013 tilknyttet utbyggingen av bredbåndsnettet, såkalt «Fiber To The Home» (FTTH).

I vedtak 5. april 2016 ble Telenors ligning for 2012 og 2013 endret, ved at Skattekontoret for storbedrifter (SFS) allokerte de aktuelle kostnadene til saldogruppe h som er gruppen for blant annet bygg og anlegg (som avskrives med 4 % eller 10 %). I tillegg ble de faste tekniske installasjonene i hyttene allokert til saldogruppe j med 10 % avskrivninger, i medhold av skatteloven § 14-43.

Telenor påklaget vedtaket, men fikk ikke medhold i klagen. 12. mars 2020 fattet Skatteklagenemnda vedtak om at selskapets klage ikke ble tatt til følge.

Skattekontorets endring medførte en økning av Telenors alminnelige inntekt på kr 60 827 533 i 2012 og kr 120 139 573 i 2013.

Telenor brakte saken inn for Oslo tingrett ved stevning 18. september 2020, og påsto Skatteklagenemndas vedtak 12. mars 2020 ugyldig. Staten v/Skatteetaten, divisjon Innsats, innga tilsvaer 15. oktober 2020 og påsto seg frifunnet.

Hovedforhandling ble avholdt i Oslo tingrett 24.-26. mars 2021.

Under hovedforhandlingen ble det ført ett vitne. Det ble for øvrig foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

Telenors hovedanførsel er at trekkørerne skal allokere sammen med fiberkablene i saldogruppe d, jf. skatteloven § 14-41 første ledd. Følgelig skal også gravekostnadene allokere til saldogruppe d.

Dersom retten kommer til at trekkørerne skal allokere til saldogruppe h, må uansett gravekostnadene allokere til saldogruppe d, fordi de er investeringer i telenettet.

Skatteklagenemndas dekomponering og reallokering av trekkør, gravekostnader og mobile buer fra saldogruppe d til h er faktisk og rettslig uriktig. Kabel-TV nettet er fysisk og funksjonelt veldig likt telenettet, og må behandles likt. Vedtaket strider mot fast og langvarig praksis.

Saken gjelder et typetilfelle som allerede er avklart mellom partene. Finansdepartementet har i uttalelsen av 8. oktober 1996 («telenettuttalelsen») avklart at telenett er løssøre, og at kabler er naturlig å allokere til saldogruppe d. Denne avklaringen kom etter en omfattende og grundig prosess som inkluderte Finansdepartementet, Telenor og SFS.

Telenettuttalelsen har skapt en bindende praksis for ligningsmyndighetene, som Telenor har innrettet seg etter. Avklaringen ble fulgt opp med et forlik mellom SFS og Telenor. Enigheten omfatter tilfeller hvor fiberkabel ligger inne i røret og hvor røret fungerer som armering for kabelen, og det sondres mellom trekkør og fremføringskanaler. Praksisen som har oppstått i etterkant av dette har vært fast, langvarig, konsekvent, sammenlignbar, bevisst og synlig, og kan ikke fravikes utenom ved lovendring.

Saken gjelder ikke PVC-rør benyttet som varige fremføringskanaler. Leggingen av fiberkabler og trekkør skjer i en samlet prosess. Trekkørerne er en del av komponentene i telenettet som til sammen muliggjør signaloverføringene (trafikkavviklingen) i telekommunikasjonsvirksomheten. Trekkørerne er både funksjonelt og fysisk en integrert del av telenettet, og skal ikke skilles ut som et eget driftsmiddel. Det er en armering av en kabel for å sikre signaloverføring. Skatteklagenemndas vedtak er i strid med saldoreglens formål om nøytrale, enkle, oversiktlige og praktikable regler.

SFS har i et vedtak i 1997 for ligningsåret 1994 (omtalt i UTV-1998-244) uttalt at det er kun merkostnader ved å legge trekkør utover det å legge kabel som skal allokere til saldogruppe h.

Skatteklagenemnda har ingen rettslig hjemmel for vurderingstemaet som legges til grunn for fradragsføring av gravekostnadene. Gravekostnadene er investeringer i telenettet, og må fradragsføres sammen med telenettet i saldogruppe d. Gravekostnadene har

nærmest tilknytning til fiberkablene/telenettet, og Telenors formål med investeringen er å legge fiberkabler. Det er ikke grunnlag for ulik skattemessig behandling av gravekostnader ut i fra om det legges jordkabel, kabel i trekkør eller begge deler. Formålet med gravingen, nemlig det å legge kabler må være avgjørende. Trekkør og kabler må behandles samlet. Gravekostnadene må allokeres sammen med kablene i saldogruppe d.

De mobile buene må også allokeres til saldogruppe d som en del av telenettet. De er en integrert del av Telenors telenett, og inngår i tett funksjonell og fysisk integrasjon med de øvrige bestanddelene i telenettet. Dersom de skal anses som et eget driftsmiddel må de uansett plasseres i gruppe d. Det er ikke riktig å omtale dem som «hytter», fordi de har ingen fellestrekk med fast eiendom. Buene inneholder teknisk utstyr i telenettet og er av en svært enkelt konstruksjon. De har som formål å beskytte det tekniske utstyret mot vær og vind, men har ingen selvstendig funksjon utover dette. Størrelsen er rundt 6,6 kvm. De leveres ferdigbygd fra fabrikk. De fraktes med bil eller flys inn med helikopter, og plasseres på enkle føtter (bestående av for eksempel lecaklosser). Buene er ikke fast montert i grunnen som bygg og anlegg, men er lett flyttbare.

I praksis flyttes om lag 50-100 buer årlig. Fysisk sett har buene altså et klart løseorepreg, og alle forhold tilsier at de skal avskrives i saldogruppe d. Det er tale om omkring 5000 buer totalt. Det vil stride mot saldoreglens formål om enkelhet dersom det skal leveres egne skjema for hver enkelt bu, jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s.10.

Saksøkerens påstand

1. Skatteklagenemndas vedtak av 12. mars 2020 er ugyldig.
2. Ligningen for inntektsåret 2012 oppheves og henvises til ny behandling med pålegg om at ligningen fastsettes i tråd med Telenor Norge AS' selvangivelse av 31.05.2012.
3. Ligningen for inntektsåret 2013 oppheves og henvises til ny behandling med pålegg om at ligningen fastsettes i tråd med Telenor Norge AS' selvangivelse av 31.05.2013.
4. Telenor Norge AS tilkjennes sakens omkostninger.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Statens prinsipale anførsel er at trekkørerne og hyttene som saken gjelder er separate driftsmidler, og ikke en del av Telenors telenett (trafikkmaskinen). Som egne driftsmidler må trekkørerne og hyttene henføres til saldogruppe h for bygg og anlegg. Gravekostnadene må videre henføres til trekkørerne, og ikke til fiberkablene.

Skatteklagenemndas vedtak 12. mars 2020 er ingen omkamp om telenettuttalelsen fra Finansdepartementet i 1996 (ikke publisert, men omtalt i Utv. 1997 s. 295). Det foreligger videre ingen brudd på langvarig praksis. Tvert imot ble varige fremføringskanaler holdt utenfor telenettet i uttalelsen fra 1996. Vedtaket er også i overensstemmelse med ligningsmessig behandling i andre saker i perioden.

Ved avgjørelsen av om noe skal anses som ett eller flere driftsmidler er vurderingstemaet om det er slik sammenheng mellom dem at det er naturlig å se dem som en enhet, jf. Ot.prp. nr. 19 (1983-1984). Dette beror på en lovtolkning, jf. Rt. 2005 s. 306 (Bakke Bro Brygge), avsnitt 26.

Avgrensningen av hva som inngår i Telenors trafikkmaskin beror på hva som er av direkte betydning for produksjonen. Det er enighet om at bygninger, master og tårn hvor driftsmidlene i telenettet er montert ikke inngår i trafikkmaskinen, fordi de er uten betydning for produksjonen. Kulverter og andre fremføringskanaler inngår derfor heller ikke. Finansdepartementet har ikke tatt konkret stilling til trekkør, kun varige fremføringskanaler.

Det avgjørende spørsmålet er hva trekkørerne har mest til felles med, om de er et produksjonselement eller en varig fremføringskanal. Trekkørerne formidler ikke signaler, og kablene blåses igjennom. De er fysisk adskilt fra fiberkablene og kan brukes til ulike kabler. Selve kabelen har en annen funksjon enn trekkørret, og de er forankret til grunnen. Statens syn er at trekkørerne ikke har sterkere tilknytning til trafikkmaskinen enn for eksempel master, og staten mener derfor at trekkørerne må anses som varige fremføringskanaler.

Det foreligger ikke bindende ligningspraksis om problemstillingen denne saken gjelder. Skattemyndighetene har ingen tidligere uttalt rettsoppfatning som er anvendelig for saken, og vedtaket innebærer derfor ikke et endret rettslig standpunkt slik Telenor anfører. Finansdepartementet har ikke tatt stilling til hvorvidt trekkør må anses som et eget driftsmiddel i forhold til trafikkmaskinen i en telekommunikasjonsbedrift. Den første publiserte avgjørelsen om trekkør er inntatt i Utv. 2013 s. 447. Uttalelsen om polyetylenrør er ikke publisert og kan derfor ikke danne praksis.

Hensynet om at satsene skal tilsvare faktisk verdifall er et moment ved henføring til saldogruppe. Ved valget av avskrivningsgruppe må det tas utgangspunkt i driftsmidlets fysiske beskaffenhet. Det foreligger en rekke relevante rettsavgjørelser om dette. I saken om Herøya Næringspark (LB-2016-159541, inntatt i Utv. 2018 s. 45) ble rørbiter på til sammen 700 meter henført til gruppe h for bygg og anlegg. Også i Alcoa-dommen (LH-2011-33729) ble rør for råstofftilførsel henført til gruppe h. I Hydro Aluminium-saken ble et renseanlegg og et sjøvannspumpeanlegg med levetid på 20 år henført til samme gruppe. Saken inntatt i Utv. 2006 s. 581 er også relevant. Den gjaldt et gassdistributionsnett for naturgass, hvor et 70 km langt plastrør ble henført til nåværende gruppe h.

Saken SKN-2007-46 (inntatt i Utv. 2013 s. 447) er svært sammenlignbar med denne saken. Den gjaldt spørsmålet om bredbånd-nettet skulle anses som ett eller flere driftsmidler. Rørene ble ansett som varige fremføringskanaler, hovedsakelig fordi rørene og kablene har forskjellig funksjon, og det kan blåses inn nye kabler inn i rørene. Dette er likt som her.

Hyttene fremstår også som selvstendige driftsmidler, på samme måte som for eksempel master. De er ikke en del av telenettet. Hyttene fremstår som bygninger, og er vesensforskjellig fra komponentene som utgjør bredbånd-nettet. Bygningene som er tema i denne saken er veldig sammenlignbare med de som ble behandlet i saken SKN-2007-46. Der ble hyttene allokert til saldogruppe h som bygg. Hyttene bør henføres til saldogruppe h med forhøyet sats på 10 %, fordi de ikke har en levetid på over 20 år.

Allokeringen av gravekostnadene må i saken her følge samme linje som Skatteklagenemnda ga anvisning på i den sammenlignbare saken SKN-2007-46. Det ble der vist til saken inntatt i Utv. 1998 s. 244, men det ble da presisert at faktum i saken der var forskjellig, fordi gravingen der hadde to formål. Skatteklagenemnda uttalte at det ikke er tvilsomt at kostnader for fundamentering av master skal henføres sammen med mastene, og ikke sammen med det elektroniske utstyret, selv om det kan hevdes at formålet med å sette opp mastene er å sende signaler. De varige fremføringskanalene og kablene kan videre ha ulike eier. Hensynet til likebehandling og nøytralitet tilsier derfor at gravekostnader skal henføres til rørene.

Ved allokering av gravekostnader er hovedformåls læren ikke relevant, fordi spørsmålet gjelder periodisering og ikke om kostnadene er fradragsberettiget eller ikke. Dommene om hovedformåls læren kan derfor ikke gi veiledning i denne saken.

Saksøktes påstand

1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes saksomkostninger.

Rettenns vurdering

1. Overordnet om sakens problemstillinger og rettens konklusjon

Det er uomtvistet at Telenors telenett for skatteformål er ansett som ett driftsmiddel, som avskrives samlet i saldogruppe d, med 20 % årlig avskrivningssats. Det er heller ikke tvilsomt at Telenor har fradragsrett for kostnadene til trekkør, gravekostnader og små hytter, jf. sktl. §§ 6-1, 6-10 og 14-41 flg. Spørsmålene i saken er knyttet til saldoavskrivninger etter sktl. § 14-40 flg.

Videre er partene enige om at Telenors utgifter skal aktiveres på saldo, og at selve fiberkablene skal avskrives sammen med telenettet i saldogruppe d. Det er også enighet om at gravekostnadene skal aktiveres sammen med det driftsmiddelet som de tilhører.

Det retten må ta stilling til er om trekkørerne og de små oppbevaringshyttene for teknisk utstyr for skatteformål må anses som en del av Telenors telenett, eller om de er separate driftsmidler. Dersom noen av dem er et separat driftsmiddel adskilt fra telenettet, blir det så et spørsmål hvilken saldogruppe de skal henføres til. Endelig må retten da også vurdere hvorvidt gravekostnadene ved legging av fiberkabel og trekkør skal henføres sammen med telenettet eller trekkørerne.

Retten har kommet til at staten må frifinnes. Retten er enig med staten i at trekkørerne er et separat driftsmiddel utenfor trafikkmaskinen, og at de mest naturlig bør plasseres i saldogruppe h for anlegg, jf. sktl. § 14-41 første ledd. Retten har også kommet til at gravekostnadene må henføres til samme saldogruppe.

Når det gjelder hyttene har retten kommet til at disse også må anses som et eget driftsmiddel, videre at de må anses som «bygg», og dermed også henføres til saldogruppe h.

Retten vil nedenfor nærmere gjennomgå begrunnelsen for sitt syn. Under punkt 2 vil det bli redegjort for de rettslige utgangspunktene som er lagt til grunn for rettens vurdering. Deretter vurderes det i punkt 3 hvorvidt trekkørerne må anses som en del av Telenors trafikkmaskin. Allokeringen av kostnadene til trekkør er behandlet i pkt. 4. Under pkt. 5 er allokeringen av gravekostnadene vurdert. Vurderingene angående de små hyttene er videre gjort under pkt. 6.

Til slutt har retten kommet til at staten v/Skatteetaten tilkjennes saksomkostninger, se punkt 7.

2. Rettslige utgangspunkter

Fradragsføring av varige og betydelige driftsmidler skjer som saldoavskrivninger, jf. sktl. §§ 14-41 – 14-48. Det er per i dag ti saldogrupper med forskjellig årlig avskrivningssats i spennet fra 2 % til 30 %, jf. sktl. § 14-41, jf. sktl. § 14-43. Driftsmidler som avskrives etter sktl. § 14-40, inndeles i saldogruppene a-j i medhold av sktl. § 14-41.

Saldoreglene ble innført i 1982 blant annet med det formål at de var ment å være enkle å praktisere, jf. Ot. prp. nr. 26 (1980-1981) pkt. 3.2.1 på side 20. Det fremgår av lovforarbeidene at når driftsmidler ikke er særskilt nevnt godtgjøres å være gjenstand for tilsvarende verdiforringelse som de oppregnede, må de henføres til den gruppen som de har mest til felles med og hvor de naturlig hører hjemme, jf. Ot.prp. nr. 19 (1983-1984) pkt. 6.1 til § 44 A generelt.

Avskrivningssatsene i hver saldogruppe antas å tilsvare et gjennomsnitt av faktisk verdiforringelse for de ulike driftsmidlene i gruppen, jf. Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) på side 112. I forarbeidene pekes det også på at dette hensynet tilsier mange saldogrupper, mens hensynet til enkelthet tilsier få grupper. Det er videre uttalt at den gjeldende ordningen er ment å være et kompromiss mellom disse to hensynene.

De aktuelle gruppene tvisten dreier seg om er for det første saldogruppe d, som er samlegruppen for løøsøre:

«d. personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv.v.»

Den andre gruppen er saldogruppe h, som er gruppen for bygg og anlegg:

«h. bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder m.v. Som anlegg regnes blant annet tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg mv., herunder renseanlegg, trykkluftanlegg, kjølesystem og lignende. Som anlegg regnes også frukt- og bærfelt.»

Det første spørsmålet saken reiser er om fiberkablene og trekkørørene skal anses som ett eller flere driftsmidler. Dersom trekkørørene må anses som en del av Telenors trafikkmaskin, er det ikke tvilsomt at de da sammen med fiberkablene skal allokeres til saldogruppe d, jf. Finans- og Tolldepartementets uttalelse om telenett datert 8. oktober 1996 («telenettuttalelsen»).

Dersom retten kommer til at fiberkablene og trekkørørene er ulike driftsmidler, må det så tas stilling til hvilken saldogruppe trekkørørene skal henføres til. Allokeringen beror på om ørørene må anses som løøsøre eller anlegg. Dersom trekkørørene anses som et eget

driftsmiddel, må retten også ta stilling til hvilken av de to gruppene gravekostnadene skal henføres til.

Til slutt er det også et spørsmål om oppbevaringshyttene for teknisk utstyr må anses som en del av trafikkmaskinen, eller om disse skal anses som «bygg» og dermed henføres til saldogruppe h.

3. *Om trekkørerne må anses som en del av Telenors telenett («trafikkmaskinen»)*

Verken ordlyden i sktl. § 14-41 eller forarbeidene til bestemmelsen gir uttrykkelig veiledning om hvilke kriterier som skal legges til grunn for vurderingen av om trekkørerne skal anses som en del av Telenors telenett, eller om fiberkablene og trekkørerne er ulike driftsmidler.

I etterarbeidene til bestemmelsen er det vist til at det har vært reist spørsmål om når forskjellige objekter skal ses under ett. Departementet gikk der ikke nærmere inn på når flere driftsmidler skal vurderes under ett, men pekte på at «*det avgjørende etter gjeldende rett er om det er en slik sammenheng mellom driftsmidlene at det er naturlig å se dem som en enhet*», jf. Ot.prp. nr.19 (1983–1984) på side 10.

Etter forutgående korrespondanse og øvrig kontakt mellom SFS, Telenor og Finansdepartementet, ga departementet 8. oktober 1996 en uttalelse angående avskrivning av Telenors trafikkmaskin (den såkalte «telenettuttalelsen»). I vurderingen av om telenettet skulle anses som ett driftsmiddel uttalte departementet der følgende:

«Telenettet består av utstyr som sentraler, signalforsterkere, signalsendere og mottakere (antenner), kabler og andre mindre linjer og annet elektronisk utstyr. Departementet antar at de forskjellige driftsmidlene som utgjør telenettet bør anses som ett driftsmiddel. Sjøkabler, bade innenlandske og kabler til utlandet, bør etter departementets oppfatning også anses som en integrert del av telenettet. Ved vurderingen har en særlig lagt vekt på den funksjonelle sammenheng det er mellom alle de enheter og komponenter som inngår i telenettet og som til sammen muliggjør trafikkavviklingen i telekommunikasjonsvirksomheten.»

Telenor har anført at denne uttalelsen gjaldt en avklaring konkret for Telenor, og at innholdet i uttalelsen derfor må danne utgangspunkt for vurderingen av hvilken saldogruppe selskapets driftsmidler skal henføres til. Dette er retten enig i. Den funksjonelle sammenhengen mellom fiberkablene og trekkørerne er altså et sentralt moment i vurderingen.

Angående avgrensning av hva som skulle inngå i trafikkmaskinen uttalte departementet følgende i telenettuttalelsen:

«Sentralskattekontoret og Telenor AS synes å være enige om at bygninger, master og tårn mv. hvor driftsmidlene i telenettet er montert, ikke utgjør en del av telenettet, men skal avskrives på saldogruppe g, bygg- og anleggsgruppen.

Departementet antar at heller ikke kulverter og andre varige fremføringskanaler for kabler skal behandles som en del av telenettet, men skal avskrives innen saldogruppe g som anlegg.»

Telenettuttalelsen er ikke publisert i sin helhet, men innholdet i den er oppsummert i Utv. 1997 s. 295, som gjaldt ligningsbehandlingen for inntektsåret 1995. Alle spørsmål angående avgrensningen av Telenors trafikkmaskin ble imidlertid ikke endelig avklart gjennom telenettuttalelsen, og korrespondansen fortsatte derfor mellom partene angående øvrige uavklarte spørsmål.

For det første var henføring av gravekostnader et tema, herunder i relasjon til kulverter og andre varige fremføringskanaler. I brev 28. februar 1997 presiserte Telenor til SFS at selskapet mente det var et prinsipielt skille mellom gravekostnader relatert til kobberkabler hvor det også ble gravd ned PVC-rør ved siden av kablene og gravekostnader relatert til legging av PVC-rør der det ikke ble lagt ned jordkabler. Fra brevet hitsettes:

«Sentralskattekontoret forutsetter i ovennevnte brev at estimerte saldoverdier pr. 31. desember 1994 hensyntar både materialkostnader og anleggskostnader for kulverter og andre varige fremføringskanaler.

Vi vil derfor gjøre oppmerksom på at det ved beregningen av saldoverdier pr 31. desember 1994, det kun er medregnet materialkostnader når det gjelder grøfter for kobberkabler med nedlagte PVC rør, det vil si at selve grøftingen (gravekostnadene) ikke er tatt inn disse saldoverdier. Heller ikke for kulverter er grøftkostnader iberegnet. Polyetylen rør for fiberkabler er ikke ansett som varige fremføringskanaler.»

Det sentrale her er at Telenor her ga uttrykk overfor skattemyndighetene at de ikke anså rørene som da ble brukt som armering for fiberkabler (polyetylenrør), som varige fremføringskanaler. Dette er i tråd med selskapets nåværende syn om at fiberkabler og trekkør må anses som et samlet driftsmiddel.

Det er ikke omtvistet at PVC-rør var varige fremføringskanaler, da disse ofte ble lagt ved siden av jordkabler på steder hvor det ville være ekstra kostbart å grave på nytt dersom det senere ble behov for å legge flere kabler eller å bytte dem ut. Disse rørene ble dermed lagt ned med tanke på fremtidig bruk, og de hadde derfor en noe annen funksjon enn trekkørørene saken her dreier seg om. Det er for øvrig opplyst at Telenor fortsatt benytter

seg av denne typen store rør, men at de nå er laget av et annet materiale. Det er ikke omtvistet at også disse rørene, som har en betydelig større dimensjon enn trekkørerne saken her gjelder, er varige fremføringskanaler og ikke en del av trafikkmaskinen.

Avgrensningen av Telenors trafikkmaskin ble senere fulgt opp av SFS i brev til Telenor 4. april 1997, hvor det ble uttalt at kontoret mente at:

«de kostnader som er nødvendig for å anlegge kulverter/fremføringskanaler (unntatt grøfter med nedpløyde polyetylen rør) skal aktiveres i saldogruppe g.»

Slik retten forstår det var det henføring av merkostnader ved graving for kulverter/fremføringskanaler SFS her uttalte seg om. Telenor har imidlertid anført at denne uttalelsen viser at det på dette tidspunktet var avklart mellom partene at SFS aksepterte at polyetylenrør (som da var armering rundt fiberkabler) var en del av trafikkmaskinen. Dette må slik selskapet ser det innebære at det allerede er avklart fra skattemyndighetenes side at trekkør rundt fiberkabler skal henføres sammen med trafikkmaskinen. Dette er så vidt det er opplyst for retten også slik selskapet har innrettet seg i etterkant og frem til vedtaket denne saken gjelder.

Etter rettens syn kan det ikke basert på denne uttalelsen legges til grunn at SFS hadde akseptert Telenors syn på henføring av kostnader relatert til trekkørerne. Det er likevel et spørsmål om det foreligger bindende ligningspraksis som må føre til at trekkørerne skal anses som en del av Telenors trafikkmaskin.

I juridisk litteratur er det fremhevet som et generelt utgangspunkt at vekten av skattemyndighetenes praksis vil avhenge av dens varighet, frekvens og konsistens, se f.eks. Zimmer, «Lærebok i skatterett», 8. utgave, på side 55. I Rt-2003-185 (Norsk Hydro) fant Høyesterett at det måtte legges avgjørende vekt på praksis overfor en bestemt skattyter selv om den bare hadde pågått i 8-9 år. Grunnen var at praksisen bygget på et forlik, praksisen gjaldt ingen andre skattytere og Høyesteretts syn var at staten ikke kunne skifte standpunkt i et tvilsomt og åpent lovtolkningsspørsmål med virkning for en skattyter som hadde innrettet seg etter praksisen. Høyesterett har også uttalt at ligningspraksis får større vekt når fravikelse av praksisen vil være til skade for skattyteren, jf. Rt-2001-1444 (Skøyen Næringspark), på side 1455.

I LB-2007-76034 (UTV-2008-981, Hydro Aluminium) uttalte lagmannsretten at ligningsmyndighetene må ha hatt en bevisst holdning dersom praksis skal kunne stenge for senere korreksjon fra ligningsmyndighetenes side. Etter rettens syn er det ikke sannsynliggjort at praksisen det her er tale om har vært bevisst fra skattemyndighetenes side. Dette er blant annet basert på at sakens opplysning har vist at Telenor benytter en rekke forskjellige rør, og at den faktiske situasjonen da Finansdepartementet og SFS tok stilling til avgrensningen av trafikkmaskinen var en helt annen. I den eneste andre saken

som er lagt frem for retten har også skattemyndighetene lagt til grunn det samme som de gjorde i vedtaket denne saken gjelder. Retten er derfor kommet til at det ikke kan anses sannsynliggjort at det foreligger bindende ligningspraksis som ikke kan fravikes i disfavør av Telenor.

Staten har videre anført at det gjennom den senere utviklingen i rettspraksis og øvrig ligningspraksis er blitt avklart at slike rør som denne saken dreier seg om må anses et eget driftsmiddel og at trekkørerne dermed ikke som en del av Telenors trafikkmaskin. Etter statens syn må trekkørerne anses som det departementet i telenettuttalelsen omtaler som «varige fremføringskanaler», og således må de anses som et separat driftsmiddel adskilt fra trafikkmaskinen.

Hvorvidt noe skal anses som ett samlet eller flere driftsmidler har i de senere år flere ganger vært behandlet i rettspraksis, men partene er uenige om relevansen av de foreliggende avgjørelsene. I LB-2007-76034 (Hydro Aluminium) var temaet plassering i saldogruppe etter skatteloven § 14-41 for et nytt anlegg bygget av Hydro Aluminium på Sunndalsøra. Lagmannsretten tok der utgangspunkt i telenettuttalelsen, men uttalte videre at den ikke kunne gi veiledning om vurderingen i den konkrete saken. Dette ble begrunnet med at telenettuttalelsen bygger på *«en konkret vurdering, og departementet synes å legge vekt på at telenettanlegget består av likeartede enheter som felles kan betegnes som løvsøre. Det tilsvarende gjelder ikke for anlegget i nærværende sak»*.

Om funksjonalitetsbetraktninger uttalte lagmannsretten at et anlegg slik som det var tale om i saken består av en rekke komponenter som står i funksjonell sammenheng, og at *«knesetting av et prinsipp om funksjonalitet som avgjørende grunnlag for plassering i saldogruppe vil med dette være ytterligere kompliserende. Lagmannsretten finner derfor ikke at funksjonalitet som sådan kan være avgjørende. Noe annet er at driftsmiddelets funksjon kan være et element i en samlet vurdering av hvor driftsmiddelet skal plasseres. Dette må blant annet vurderes sammen med den fysiske beskaffenhet.»* Ut fra en samlet vurdering med utgangspunkt i reglens formål, kom lagmannsretten til at elektrolyseanlegget som saken gjaldt ikke kunne anses som ett samlet driftsmiddel.

Retten slutter seg til lagmannsrettens uttalelse om at departementet i telenettuttalelsen synes å legge vekt på at telenettanlegget består av likeartede enheter som felles kan betegnes som løvsøre. En slik forståelse er også i tråd med saldoreglens formål om enkelhet. At funksjonalitet ikke kan være avgjørende er retten for øvrig også enig i, da de fleste driftsmidlene i en telekommunikasjonsbedrift nok funksjonelt må kunne antas å ha sammenheng med telenettet. Nettopp derfor synes det som at departementet i telenettuttalelsen avgrenset mot *«bygninger, master og tårn mv hvor driftsmidlene i telenettet er montert»*. Disse driftsmidlene kan ikke sies å ha direkte betydning for produksjonen i en telekommunikasjonsvirksomhet.

I senere lagmannsrettspraksis er det for øvrig uttalt at vurderingen av hva som skal anses som et driftsmiddel må foretas ut fra en bredere vurdering enn bare om det er funksjonell sammenheng mellom objektene, jf. LH-2011-33729 (Alcoa). Saken dreide seg om hvilke saldogrupper i skatteloven § 14-41 som skulle anvendes ved avskrivning av investeringer som var gjort i anledning modernisering og utvidelse av et aluminiumsverk. Ut fra en slik bredere vurdering kunne lagmannsretten ikke se at det var grunnlag for å anse alle driftsmidlene som var knyttet til fremstillingen av aluminium som ett driftsmiddel etter skatteloven, «bare fordi de inngår i en stor og sammensatt prosess fram mot det endelige resultatet aluminium».

Staten har anført at et lignende synspunkt må legges til grunn i saken her. Telenor har på sin side anført at dommen ikke har overføringsverdi til denne saken, fordi aluminiumsverk og telenett er så grunnleggende forskjellige.

Selv om faktum i de relevante sakene skiller seg fra saken her, må det rettslige utgangspunktet for vurderingen etter rettens syn likevel være hva som fysisk og funksjonelt må anses å utgjøre en enhet. Dette er basert på det som er redegjort for ovenfor, og det følger blant annet av Alcoa-dommen, hvor lagmannsretten sluttet seg til overligningsnemndas uttalelse i Hydrosaken, hvor det blant annet fremgår:

«Spørsmålet er så om og eventuelt i hvilken utstrekning de ulike komponentene skal anses som ett eller flere driftsmidler ...

Det sentrale kriterium her anses å være hva som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet (se f.eks. departementet uttalelse av 4. oktober 2005 og Lignings-ABC 2004 s. 302). Hva som ligger i det funksjonelle kriterium her, er imidlertid ikke helt klart. Kriteriet kan referere seg til den bruk skattyteren faktisk gjør av driftsmidlet, eller til hvorvidt installasjonen mer generelt kan fungere uavhengig av de øvrige.

I telenettuttalelsen kan Finansdepartementet synes å legge den førstnevnte synsvinkelen til grunn, når det «legges særlig vekt på den funksjonelle sammenheng det er mellom alle de enheter og komponenter som inngår i telenettet...». En slik synsvinkel kan være nærliggende når det – som i det foreliggende tilfelle – er lagt vekt på at innretningene er konstruert og plassert der det er meningen at de skal virke.

Det må imidlertid tas i betraktning at vurderingen i uttalelsen gjelder driftsmidler hvorav alle eller i alle fall de fleste hver for seg uansett nok ville bli plassert i gruppe d; en viss tvil om dette gjelder nok likevel for sjøkablene. I det foreliggende tilfelle vil synspunktet kunne innebære at meget kostbare installasjoner, som ut fra en isolert bedømmelse faller i bygg/anleggsgruppen, regnes som driftløse i gruppe d pga. sin funksjonelle tilknytning til elektrolysecellene. Det kan imidlertid ikke ses bort fra at

det riktige kan være å plassere et slikt samlet driftsmiddel i gruppe h ut fra en totalvurdering av hvor komponentene hører hjemme.»

Lagmannsretten uttalte deretter at:

«... det avgjørende ved vurderingen av hva som skal anses som ett driftsmiddel må være hva som – etter en konkret helhetsvurdering – fysisk og funksjonelt utgjør en enhet.»

Etter dette mener retten at selv om det i telenettuttalelsen er uttalt at det ble lagt særlig vekt på den funksjonelle sammenhengen, kan ikke dette alene være avgjørende. Det må slik retten ser det foretas en konkret helhetsvurdering, med utgangspunkt i telenettuttalelsen, men hvor det også ses hen til hva som fysisk utgjør en enhet. Det må videre vurderes om det er en slik sammenheng mellom driftsmidlene at det er naturlig å se dem som en enhet, jf. Ot.prp. nr.19 (1983–1984) på side 10, som nevnt innledningsvis.

Det er ikke tvilsomt at trekkørerne og fiberkablene ikke er fysisk integrert. Trekkørerne graves først ned, og fiberkablene blåses deretter inn i dem. Fiberkablene kan byttes uavhengig av trekkørerne og de er ikke på noen måte festet til hverandre.

Vitnet Torleif Bakken, som er avdelingsleder i Telenor, forklarte under hovedforhandlingen at trekkørerne aldri legges uten at fiberkabler blåses inn relativt kort tid etter at rørene er lagt ned. Det er heller ikke plass til andre kabler inni trekkørerne. Selskapet opererer videre med samme forventet levetid for både fiberkablene og trekkørerne, fordi fiberkablene sjelden eller aldri har feil eller mangler som gjør at de må byttes. Ifølge Bakkens forklaring har fiberkablene selskapet bruker enorm kapasitet, slik at det ikke vil oppstå behov for utskiftning i forbindelse med et eventuelt behov for oppgradering. Bakken forklarte videre at fiberkablene kun vil komme til å byttes ut dersom selskapet eventuelt går over til bruk av en annen teknologi, og trekkørerne vil da sannsynligvis også byttes ut sammen med fiberkablene. Slik retten ser det synes det derfor klart at Telenor selv anser begge komponentene som en funksjonell enhet.

Det er opplyst at fiberkablene ikke kan legges i jorden uten beskyttelse fra trekkør, og rørene kjøpes inn på mål som passer nøyaktig med den konkrete fiberkabelen som skal blåses inn. Trekkørernes eneste funksjon er å beskytte fiberkablene, og de legges aldri ned i jorden uten at fiberkabler blåses inn kort tid etter. Den funksjonelle sammenhengen taler derfor etter rettens syn for at trekkørerne og fiberkablene naturlig kan anses som en enhet.

Når departementet i telenettuttalelsen sammenlignet kulverter med «andre varige fremføringskanaler» tolker retten det slik at det med dette menes rør som er ment å være permanente, og som skal brukes der de blir lagt, uavhengig av hva som trekkes inn i dem eller hva de i fremtiden kan bli brukt til. Uttrykket varige fremføringskanaler synes derfor

slik retten ser det å være ment som noe annet enn tynne trekkør som legges ned i forkant av at fiberkabler blåses inn i dem, i én og samme operasjon. Likevel er retten kommet til at saldoreglens formål om enkelhet må få avgjørende betydning for vurderingen, sammenholdt med avgrensningen av trafikkmaskinen som ble gjort av departementet i telenettuttalelsen.

Etter rettens syn passer ikke trekkørne helt inn i det som i telenettuttalelsen er omtalt som «varige fremføringskanaler», fordi faktum på det tidspunktet var annerledes. Hensynet bak avgrensningen er imidlertid slik retten ser det, det samme. Trekkørnes funksjon er å føre kablene frem. De har ingen funksjonell betydning for trafikkavviklingen, utover at de beskytter utstyret på samme måte som for eksempel bygninger, som jo klart er unntatt. Dersom det må gjøres inngående individuelle vurderinger av alle komponentene som beskytter teknisk utstyr, vil vurderingen av hva som skal inngå i trafikkmaskinen i en telekommunikasjonsbedrift etter rettens syn kunne bli svært komplisert. Formålet om enkelhet taler derfor med styrke for at det kun er det som *faktisk* muliggjør trafikkavviklingen som skal anses som en del av trafikkmaskinen. Dette synes slik retten ser det også å være det departementet la til grunn i telenettuttalelsen.

Staten har vist til at hensynet til likebehandling uansett må føre til at trekkørne ikke kan anses som et driftsmiddel sammen med fiberkablene, og har i denne sammenheng vist til Skatteklagenemndas vedtak i saken 2007-046SKN (inntatt i UTV-2013-447). Også den saken gjaldt spørsmål om allokering av driftsmidler til saldogrupper for investeringer knyttet til utbygging av infrastruktur på bredbånd. Nemnda var der enig med selskapet i at selve bredbåndsnettet, herunder også de ulike komponentene som var nødvendige for at selve bredbåndsnettet fungerte (fiberkabler, radiosendere/mottakere, elektronikk og teknisk utstyr), var å anse som ett driftsmiddel som skulle allokere til saldogruppe d. Master/tårn, hytter (radiohytter og nodehytter) og rørene (omtalt som «andre fremføringskanaler») ble derimot ansett for å være separate driftsmidler, som skulle plasseres i saldogruppe h.

Angående vurderingen av om det forelå ett eller flere driftsmidler siterte nemnda følgende uttalelse i vedtaket:

«Finansdepartementet har om vurderingen uttalt følgende, jf. Utv. 2005 s. 1172;

«... objekter som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet regnes som ett driftsmiddel. Det må ifølge praksis foretas en konkret vurdering av om det er en slik sammenheng mellom gjenstandene at det er naturlig å anse dem som en enhet. Gjenstander som kan brukes hver for seg, regnes normalt som flere driftsmidler».

Det er ikke tvilsomt at fiberkablene og trekkørne som saken her gjelder kan brukes hver for seg. Dette gjøres imidlertid ikke i praksis, og slik saken er opplyst vil fiberkablene ved

slik separat bruk ikke være praktisk funksjonelle. Fiberkablene er laget av glass, og kan derfor ikke brukes uten armering. De tåler omtrent ingen ytre påvirkning, og ubeskyttet vil de raskt kunne bli ødelagt. Dette kan imidlertid etter rettens syn ikke være avgjørende.

Det er for øvrig et vesentlig element i faktum i den ovenfor nevnte saken som skiller seg klart fra saken her, nemlig at rørene hadde en større dimensjon enn det som var nødvendig for å beskytte fiberkablene. Nemnda beskrev faktum i den saken slik:

«Selskapets opplysninger om at rørene har en større dimensjon enn det som er nødvendig per dags dato fordi det dermed kan legges flere kabler inn i rørene når det er behov for kapasitetsøkning, underbygger at rørenes funksjon er å være en varig fremføringskanal.

Manglende fysisk og funksjonell sammenheng mellom rørene og kablene taler mot å anse dem som del av samme driftsmiddel. At skattyter har valgt en løsning som gjør det nødvendig med rør, kan ikke tillegges betydning. Det avgjørende er, som påpekt, at rørene og kablene ikke er integrert på en slik måte at det både fysisk og funksjonelt er naturlig å se dem som en enhet.»

Etter rettens syn foretar Skatteklagenemnda likevel her en helhetsvurdering som har overføringsverdi til denne saken. Selv om trekkørørene ikke kan romme andre fiberkabler mener retten at resultatet uansett må bli det samme.

Retten er etter dette kommet til at trekkørørene og fiberkablene ikke integrert på en slik måte at det fysisk og funksjonelt er naturlig å se dem som en enhet. Trekkørørene kan ikke anses som en del av trafikkmaskinen, og Skatteklagenemndas vedtak må på dette punktet bli stående.

4. Hvilken saldogruppe trekkørørene skal henføres til

Det neste retten må ta stilling til er hvilken saldogruppe i sktl. § 14-41 første ledd trekkørørene skal henføres til. De aktuelle gruppene er for det første saldogruppe d, som er samlegruppen for løsøre og saldogruppe h, som er gruppen for bygg og anlegg. Avskrivningssatsen for saldogruppe d er 20 prosent og satsen for gruppe h er 4 prosent, jf. sktl. § 14-43.

Når et driftsmiddel ikke er uttrykkelig omtalt i bestemmelsens ordlyd, gir lovteksten lite veiledning på hvilken gruppe driftsmiddelet skal allokere i. Når det gjelder hva som skal henføres i saldogruppe d har Finansdepartementet i Prop.1 LS (2011–2012) på side 152, gitt nærmere anvisning på vurderingen:

«Et vilkår for at driftsmidler faller inn under saldogruppe d, er at det dreier seg om løsøre. Løsøre som er nagelfast eller på andre måter skal anses som tilbehør, følger som utgangspunkt bygningen. Produksjonsmaskiner skal i henhold til praksis likevel henføres til saldogruppe d selv om disse er fast installert.»

Angående gruppe h, og særlig når det gjelder kategorien «anlegg», uttaler departementet følgende i samme proposisjon (side 152-153):

«Med anlegg er det særlig ment faste innretninger som er forutsatt utnyttet der de er plassert. Dette er innretninger som ikke kan karakteriseres som bygninger, men som i en virksomhet vil kunne ha samme funksjon ved at anlegget skaper forutsetning for anvendelse av rørlige driftsmidler, som står for selve produksjonen. Ved grensedragningen må det etter forarbeidene legges vekt på at driftsmidler skal plasseres i den gruppen de naturlig hører inn under på bakgrunn av en vurdering av blant annet fysisk beskaffenhet og verdiforringelse, jf. Ot.prp. nr.19 (1983–1984) side 17.»

Som nevnt ovenfor var det ved skattereformen et overordnet formål at avskrivningene i så stor utstrekning som mulig skulle avspeile det reelle verdifallet på driftsmidlene. Samtidig var det også et bærende hensyn at reglene skulle være enkle å praktisere.

Etter rettens syn har trekkørerne karakteristika både som løsøre og anlegg. De er små, de leveres på tromler, men de har varig tilknytning til bakken og til sammen utgjør de et stort nettverk under jorden.

Retten er for øvrig enig med Skatteklagenemnda i at rettskildebildet er uklart. Det kan ikke trekkes klare føringer for vurderingen av telenettuttalelsen. Dette er etter rettens syn særlig fordi faktum da uttalelsen ble gitt var forskjellig fra nå. Selv om fiberkabler også ble benyttet da telenettuttalelsen ble gitt, var det jordkabler som uten tvil var mest brukt, og disse trengte ikke trekkør. Slik retten ser det har derfor ikke departementets tidligere uttalelser om betydningen av jordkablens fysiske beskaffenhet direkte overføringsverdi på trekkørerne som nå benyttes.

Slik retten ser det er imidlertid den foreliggende ligningspraksis og rettspraksis entydig når det gjelder behandlingen av rør som anlegg, og henføring til gruppe h. I saken SKN-2007-46 (UTV-2013-447) som er omtalt ovenfor, ble trekkørerne henført til saldogruppe h. Dette var basert på rørenes lange levetid, samt deres forankring i grunnen.

Selv om spørsmålet om hvilken saldogruppe rørene skal tilordnes ikke er drøftet like inngående i alle rettsavgjørelser, er den foreliggende praksisen etter rettens syn entydig. Spørsmålet om avskrivning av rør ble behandlet av Borgarting lagmannsrett i LB-2016-159541 (UTV-2018-45, Herøya Næringspark). Saken gjaldt rør til å frakte en type væske i

forbindelse med produksjon av solcellepanel, og faktum er derfor vesentlig forskjellig fra saken her. Telenor har på denne bakgrunn anført at dommen ikke har overføringsverdi til saken her. Etter rettens syn er imidlertid det sentrale at lagmannsretten uttalte at det ikke var naturlig å anse rørene som en del av produksjonsmaskineriet i virksomheten, men som innretninger som skapte forutsetning for anvendelse av rørlige driftsmidler som sto for selve produksjonen. Etter rettens syn er dette aspektet det samme som i saken her.

Også i LG-2016-10924 kom lagmannsretten til at en rørgate skulle avskrives i anleggsgruppen. Saken gjaldt et stort oljeraffineri på Mongstad, men det som har betydning for saken her var at retten henførte et rør på noen hundre meter i anleggsgruppen. Rettsavgjørelsene som foreligger om problemstillingen er derfor etter rettens syn entydig.

Trekkørerne har lang levetid, de graves ned i jorden og forutsettes brukt der de er. De skaper videre forutsetning for anvendelse av fiberkablene, som står for selve produksjonen. Trekkørerne har derfor flere karakteristika som anlegg. Dette er også tillagt avgjørende vekt i tidligere praksis. Retten er derfor basert på dette kommet til at trekkørerne må henføres til saldogruppe h.

5. Allokering av gravekostnadene

Det er ikke omtvistet at gravekostnadene skal aktiveres sammen med det driftsmiddelet de hører sammen med. Spørsmålet er imidlertid om gravekostnadene hører sammen med trekkørerne eller fiberkablene.

Telenor har anført at gravekostnadene må allokere til saldogruppe d, fordi hovedformålet med kostnaden er å legge ned fiberkablene. Statens syn er at gravekostnadene må henføres sammen med trekkørerne.

I saken SKN-2007-46 (UTV-2013-447) uttalte Skatteklagenemnda følgende om problemstillingen:

«Ved vurderingen av hva som fremstår som hovedformålet med gravekostnadene for skatteformål, legger skatteklagenemnda til grunn at selv om rørene er små, kan innholdet byttes ut, både når det er behov for vedlikehold og for kapasitetsøkning. Dette gjør at selskapet har nytte av gravekostnadene så lenge røret eksisterer. Levetiden på grunnarbeidene samsvarer således med rørenes levetid. Det tilsier at gravekostnadene i sin helhet må allokere sammen med rørene.

Graving for nedlegging av rør og kabler kan langt på vei sammenlignes med å for eksempel sette opp master med elektronisk utstyr for sending av signaler. Mastene og det elektroniske utstyret allokere til ulike saldogrupper. Når det gjelder kostnadene for fundamenteringen av mastene, er det ikke tvilsomt at disse allokere

sammen med mastene, og ikke sammen med det elektroniske utstyret, selv om det kan hevdes at formålet med å sette opp mastene er å sende signaler.»

Selv om hovedformålet med gravingen er å legge ned fiberkabler, er retten enig i Skatteklagenemndas uttalelse. Rent faktisk foreligger det ikke gravekostnader for kablene, og det er dette som må legges til grunn. Kostnadene til legging av kabler vil bare relatere seg til blåsing gjennom rørene. Saldoreglens formål om enkelhet taler derfor med styrke for at gravekostnadene må henføres sammen med trekkørørene.

Det er trekkørørene som graves ned. Da må kostnadene henføres til disse, på samme måte som ved fundamentering av bygninger hvor driftsmidlene i telenettet er montert, master og annet. En annen løsning måtte etter rettens syn ført til at en rekke kostnader til slike driftsmidler måtte henføres til trafikkmaskinen, noe som utvilsomt ikke ville vært i tråd med telenettuttalelsen, rettspraksis eller øvrig ligningspraksis.

Retten er etter dette kommet til at gravekostnadene må henføres sammen med trekkørørene til saldogruppe h.

6. Allokering av hytter til oppbevaring av teknisk utstyr

Det er opplyst at Telenor har ca. 7000 basestasjoner som er plassert på ulike lokasjoner over hele Norge. Det er ikke omtvistet at basestasjonene er en del av Telenors telenett og at de skal allokere i saldogruppe d.

Omkring 5000 av basestasjonene oppbevares i små hytter på ca. 6 kvm. Disse hyttene, eller buene, leveres ferdig fra fabrikk med grunninstallasjon av strøm og sikringsskap. De flys vanligvis opp dit de skal hele. Bygningene står på føtter av lecaklosser eller små Søylofundament, og har ingen fast forankring til grunnen. Årlig flyttes ca. 50-100 av dem.

Telenor har i sine selvangivelser henført kostnader til små hytter og kabinetter til saldogruppe d. I vedtaket har SFS lagt til grunn at hyttene skal anses som bygg og at kostnadene knyttet til disse derfor skal allokere til saldogruppe h, men slik at de etter skatteloven § 14-41 (2) skal avskrives med en forhøyet sats på 10 %. Videre har SFS lagt til grunn at 30 % av kostprisen på hyttene skal allokere til saldogruppe j (fast teknisk installasjon mv.).

På samme måte som for trekkørørene må retten ta stilling til hvorvidt hyttene skal anses som et eget driftsmiddel, og eventuelt avskrives som «bygg» i medhold av sktl. § 14-41 første ledd bokstav h, eller om de skal behandles samlet som ett driftsmiddel sammen med resten av Telenors telenett. Dersom hyttene er et eget driftsmiddel blir det et spørsmål om hvilken saldogruppe og sats som skal benyttes.

Når det gjelder spørsmålet om hyttene skal anses som et eget driftsmiddel etter sktl. § 14-40 flg. eller behandles samlet med resten av telenettet, gjelder de samme rettslige utgangspunktene som er nevnt ovenfor ved vurderingen av det samme spørsmålet for trekkroene. Spørsmålet er hvorvidt hyttene fremstår fysisk og/eller funksjonelt som noe annet enn resten av telenettet.

I telenettuttalelsen avklarte departementet at trafikkmaskinen ikke skulle omfatte «bygninger, master og tårn mv hvor driftsmidlene i telenettet er montert». Det er opplyst at hyttene denne saken gjelder inneholder teknisk utstyr, og etter rettens syn omfattes de som utgangspunkt av denne avgrensningen. Telenor har imidlertid anført at hyttene er så små, og at de er så lett flyttbare, at de ikke kan anses som bygg eller fast eiendom overhodet.

I Skatteklagenemndas avgjørelse i sak 2007-046SKN ble tilsvarende radiohytter og nodehytter ansett som egne driftsmidler og allokert til saldogruppe h, med forhøyet sats etter § 14-43 annet ledd. Nemnda ga der følgende begrunnelse for dette:

«Etter skatteklagenemndas oppfatning refererer det funksjonelle kriteriet seg til om komponentene mer generelt kan fungere uavhengig av de øvrige, jf. punkt 5.2.1. Det har formodningen mot seg at hytter av denne størrelsen ikke kan benyttes til annet enn å oppbevare noder og annet utstyr som benyttes ved fremføringen av bredbånd. Dette tilsier at det ikke er en slik funksjonell sammenheng mellom hyttene og bredbåndsnettet at det er naturlig å anse dem som en enhet.

Fysisk fremstår dessuten hyttene som vesentlig forskjelligartet fra komponentene som utgjør bredbåndsnettet. Fibernabler, radiosendere og -mottakere, elektronikk og annet teknisk utstyr har til felles at det er tale om teknisk utstyr som fører signaler. Fysisk fremstår hyttene som bygninger. Denne fysiske ulikheten gjør at det ikke er naturlig å anse hyttene og det tekniske utstyret som ett driftsmiddel.»

I saken her kom SFS i sitt vedtak til at de små hyttene og kabinettene måtte behandles tilsvarende som hyttene omtalt i sak 2007-046SKN og uttalte videre følgende:

«Formålet er for begge tilfellene er i all hovedsak å beskytte og avskjerme elektronikk og selve hyttene fremstår å være tilnærmet lik i utforming. Kontoret mener hyttene heller ikke kan sammenlignes med sjøkabler som er vurderingstema i telenett-uttalelsen. Det er i uttalelsen lagt til grunn en enighet mellom partene at blant annet bygninger ikke utgjør en del av telenettet. Ettersom hyttene fremstår fysisk som bygninger, kan ikke uttalelsen legges til grunn som en praksis for at hyttene må anses som en del av telenettet.»

Følgelig mente SFS at hyttene måtte skilles ut som selvstendige driftsmidler. Dette er også i tråd med rettens konklusjon. Hyttene fremstår fysisk som bygninger, og slik retten ser det kan de sammenlignes med master og tårn, som jo er klart unntatt fra trafikkmaskinen. Etter

rettens syn er det ikke sannsynliggjort at hyttenes levetid er sammenfallende med det tekniske utstyret de beskytter, eller at de enten fysisk eller funksjonelt må anses integrert med det tekniske utstyret.

Etter dette er retten kommet til at hyttene må anses som et eget driftsmiddel. Spørsmålet blir så om kostnadene ved hyttene skal allokere til saldogruppe d som løssøre, eller gruppe h som bygg.

Når retten har kommet til at hyttene fremstår som bygninger, tilsier ordlyden i bestemmelsen i sktl. § 14-41 første ledd bokstav h) at de skal henføres til denne gruppen som «bygg», i tråd med Skatteklagenemndas vedtak. Selv om hyttene er flyttbare, kan ikke retten se at de må karakteriseres som løssøre, slik Telenor har anført. Hyttene fremstår i all hovedsak som bygninger, og de plasseres rundt om i den hensikt at de skal beskytte teknisk utstyr der de står. Etter rettens syn taler derfor hyttenes fysiske beskaffenhet med styrke for at de må henføres til saldogruppe h. Selv om 50-100 hytter flyttes årlig, endrer ikke dette rettens konklusjon.

Retten er etter dette kommet til at Skatteklagenemndas vedtak angående hyttene må bli stående. Kostnadene ved hyttene skal følgelig allokere til saldogruppe h, jf. sktl. § 14-41 første ledd. Retten er også enig med nemnda i at hyttene skal avskrives med 10 % etter reglene i skatteloven § 14-43 andre ledd.

7. Sakskostnader

Staten har vunnet saken fullt ut, og har fremsatt krav om dekning av sakens omkostninger. Etter lovens hovedregel skal Telenor da dømmes til å betale staten full erstatning for sakens omkostninger, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd.

Retten har vurdert om unntaksbestemmelsen i bestemmelsens tredje ledd kan komme til anvendelse, men kan ikke se at det foreligger tungtveiende grunner for å helt eller delvis å fritta Telenor for å erstatte statens saksomkostninger.

Advokat Vinje har for staten fremlagt en sakskostnadsoppgave på kr 421 875, herunder for 125 timer advokatarbeid. Telenor har ikke hatt innvendinger mot oppgaven.

Retten finner at det fremsatte salærkravet fra staten er rimelig, og at det står i forhold til sakens omfang og den tid som er medgått til saksforberedelse, utveksling av prosesskriv, samt avvikling av hovedforhandling, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Retten tar etter dette saksomkostningsoppgaven til følge.

Staten tilkjennes etter dette sakskostnader med kr 421 875. Forfall settes til to uker fra forkynnelsen av kjennelsen, jf. tvisteloven § 19-7.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er rettsferien i påsken og stor arbeidsmengde.

DOMSSLUTNING

1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
2. Telenor Norge AS dømmes til å erstatte staten v/Skatteetaten sine sakskostnader med 421 875 – firehundreogtjueentusenåttehundreogsyttifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.

Retten hevet

Kristine Forsmo

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 klart 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.

Hvis de blir tatt til behandling, er det som regel hvis spørsmålet har betydning utover den aktuelle saken, hvis andre hensyn taler for at anken bør prøves, eller hvis saken 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.