



NORGES HØYESTERETT

Den 4. november 2005 avsa Høyesterett dom i

HR-2005-01737-A, (sak nr. 2005/403), sivil sak, anke,

Firda Sjøfarmer AS

(advokat Ulf Sjørdal – til prøve)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Richard Saue)

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

- (1) Dommer **Skoghøy**: Saken gjelder gyldigheten av skatteligningene for Firda Sjøfarmer AS for inntektsårene 1998 og 1999. Spørsmålet er om noen del av den kjøpesum som selskapet betalte ved kjøp av fiskeoppdrettsanlegg med to oppdrettskonsesjoner i 1998, skal anses som vederlag for goodwill, som selskapet har krav på å avskrive, eller om hele den del av vederlaget som ikke gjelder fysiske aktiva, må anses som vederlag for konsesjonene, som selskapet ikke kan avskrive.
- (2) I desember 1997 la Stolt Sea Farm AS sin oppdrettsvirksomhet i Gulen kommune i Sogn og Fjordane ut for salg. Salgsobjektet var nærmere beskrevet i prospekt som ble utarbeidet av Advokatfirmaet Stemre & Nilsson ANS 10. desember 1997.
- (3) Til virksomheten hørte blant annet to konsesjoner for produksjon av matfisk av laks, ørret og regnbueørret med et merdevolum på inntil 12 000 m³ hver. Den ene konsesjonen var lokalisert til Storeneset i Brandangersundet, mens den andre var lokalisert til Leirøyholmen.
- (4) I salgsprospektet ble verdien av ”fisk og driftsmidler inkl. forretningsverdi omfattet av salget” satt til kr 40 000 000. Av dette beløp ble kr 20 000 000 knyttet til fysiske driftsmidler og biomasse. Det ble ikke angitt noen verdi på konsesjonene.
- (5) Med forbehold for at fiskerimyndighetene samtykket i overføring av konsesjonene, inngav Firda Management AS eller selskap kontrollert av Firda Management AS

19. desember 1997 bud på virksomheten på kr 32 000 000. Etter at budet i slutten av januar 1998 ble økt til kr 34 500 000, ble det akseptert av selgeren.

- (6) Det ble deretter søkt om Fiskeridirektoratets godkjenning for at konsesjonene ble overført til Firda Sjøfarmer AS. Dette selskapet var eid med 29,56 % av Firda Mangagement AS og med 70,44 % av Firda Settefisk AS, som igjen var 100 % eid av Firda Management AS, hvor Ola Braanaas var eneaksjonær. Firda-gruppen – som til sammen består av seks aksjeselskaper – hadde fra før av fire oppdrettskonsesjoner i Gulen kommune. Godkjenning for overføringen av konsesjonene til Firda Sjøfarmer AS ble gitt av Fiskeridirektoratet 10. mars 1998.
- (7) Etter at Fiskeridirektoratets godkjenning forelå, ble det inngått sluttavtale hvor Stolt Sea Farm AS overdro til Firda Sjøfarmer AS sin ”oppdrettsvirksomhet lokalisert til Gulen kommune”. I avtalen, som ble undertegnet 16. og 17. mars 1998, var salgsobjektet beskrevet på følgende måte:
- ”Salgsobjektet omfatter i samsvar med ovennevnte, oppdrettsvirksomhet med følgende aktiva, rettigheter og forpliktelser tilhørende Stolt Sea Farm AS:**
- A)**
De driftsmidler i sin helhet i den stand disse er, som er beskrevet i kapittel 5 i salgsprospekt utarbeidet av adv. fa. Stemre & Nilsson ANS 10.12.97, med følgende bestemte unntak og endringer relatert til poster i prospektet:
- ...
- B)**
Goodwill, herunder 2 konsesjoner for oppdrett av matfisk av laks og ørret med registreringsnr. SF/G-0009 og SF/G-0011 og for øvrig med de rettigheter som er beskrevet i kapittel 2 i ovennevnte prospekt datert 10.12.97.
- C)**
Fiskebeholdning bestående av 872.000 kg ørret i sjø pr 01.03.98.
- D)**
De avtaler som er beskrevet i kapittel 3 i ovennevnte prospekt datert 10.12.97.”
- (8) De avtaler som er omtalt i punkt D, omfattet blant annet ansettelsesavtaler med seks ansatte.
- (9) Som tidligere nevnt, var partene i slutten av januar 1998 blitt enige om en kjøpesum på kr 34 500 000. I sluttavtalen ble denne etter nærmere bestemte tillegg og fradrag justert til kr 34 328 010.
- (10) I oppsett 21. mars 1998 fordelte Firda Sjøfarmer AS kjøpesummen med kr 18 048 062 på nærmere angitte fysiske aktiva – herunder beholdning av fisk. Det resterende beløp av kjøpesummen ble fordelt med kr 12 279 948 på ”goodwill (lokaliteter, synergier, rasjonaliseringsgevinst, ansatte know how, osv ...)", og med kr 4 000 000 på ”konsesjonsverdier”. Ved bokføringen av kjøpet i selskapets regnskaper ble denne fordelingen lagt til grunn.
- (11) I forbindelse med innleveringen av selskapets selvangivelse for 1998 utarbeidet regnskapsføreren, Terje Standal, 11. mars 1999 et notat hvor fordelingen mellom goodwill og konsesjonsverdier ble begrunnet på følgende måte:

”Ein kan konstatere at Firda-gruppa ved oppkjøp av *to konsesjonar* i Gulen betalte ca. 16,2 mill. for immaterielle verdiar. Ved tilsvarende oppkjøp på Møre, var det ikkje betalt nemnande vederlag for anna enn materielle verdiar i form av fisk, utstyr og anlegg. Det kan m.a.o. dokumenterast ein fundamental skilnad i den faktiske ”betalingsviljen”, avhengig av lokaliseringa av dei aktuelle objekta/anlegga. Sjølv ved å justere for det forholdet at det i forretningslivet vert gjort både ”gode” og ”dårlege” kjøp, står det fast at prising og betalingsvilje her framstår vesentleg ulikt.

Det som framgår ovanfor, må ein forstå utifrå at Firda-gruppen helt sidan 1994 har satsa medvite på å byggje ein større struktur i Gulen. Ved inngangen til 1998 var selskapet etablert med 4 konsesjonar i kommunen. Ved ei utviding til totalt 6 konsesjonar i 1998, oppnår ein ytterlegare fordelar i form av samdrift, større ”utstyrspark”, betre utnytting av arbeidskraft og større forhandlingskraft overfor kundar og levrاندørar. Gruppa har med dei siste oppkjøpa nådd ein storleik som gjer det fordelaktig også å investere i slakteanlegg og derigjennom hente fordelar i neste ledd i verdikjeden.

Det er ikkje lett å lage ei nøyaktig kalkyle på dei fordelane som er omtala. På basis av ein total produksjon på ca. 5.000 tonn pr år (inkl. aure – ingen forkvote), kan ein tentativt lage følgande kalkyle på *fordelar ved utviding* av Firda-gruppa sin struktur i Gulen:

Fordelar innkjøp (0,10 pr. kilo produsert)	5.000 x 0,1	= 500'
Fordelar sal (større forhandlingskraft med eksportørar, kan ta kontrakter mv – 0,10 pr. kilo)	5.000 x 0,1	= 500'
Samdriftsfordelar (utstyr, bemanning etc) - 0,20 pr kilo	5.000 x 0,2	= 1.000'
Fordelar ved ytterlegare integrasjon i verdikjede i Gulen (0,10 pr kilo)	5.000 x 0,1	= 500'
Totalt		2.500'

Kapitalisert over 5 år vert dette totalt ca. 12,5 mill.

Av den totale kostnaden ved investering i immaterielle verdiar for Firda Sjøfarmer AS i 1998, har ein definert kr 12,2 mill som kjøp av forretningsverdi/good-will. Den resterande delen, kr 4 mill, vert betrakta som betalt vederlag for konsesjonsrettane.”

- (12) I selvangivelsene for 1998 og 1999 krevde Firda Sjøfarmer AS å avskrive det beløp som var bokført som goodwill, med 30 % av saldo per år (”saldogruppe b”), jf. skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav c første avsnitt andre punktum sammenholdt med § 44 A-2 første ledd bokstav b og § 44 A-5 første ledd bokstav b (som tilsvarer skatteloven av 1999 § 6-10 andre ledd bokstav a sammenholdt med § 14-41 første ledd bokstav b og § 14-43 bokstav b – med den endring at avskrivningssatsen er redusert til 20 %).
- (13) Ved gjennomføringen av de ordinære ligningene for 1998 og 1999 ble selskapets oppgaver lagt til grunn, men allerede før ligningen for 1998 ble gjennomført, varslet Flora ligningskontor om at ligningen ville bli tatt opp til ny vurdering senere når det gjaldt fordelingen av immaterielle verdier.

- (14) Ligningene for Firda Sjøfarmer AS for 1998 og 1999 ble vedtatt endret i vedtak av Flora ligningsnemnd som ble sendt skattyter 28. november 2000. Dette vedtaket har denne slutning:

”Verdi av oppdrettskonsesjoner kjøpt i 1998 fra Stolt Sea Farm AS settes til kr. 7.000.000 pr. stk. Beløpet er ikke avskrivbart.

Verdi av goodwill i forbindelse med kjøp av oppdrettsanlegg i 1998 fra Stolt Sea farm AS settes til kr. 2.279.948. Beløpet godkjennes til avskrivning i saldogruppe b.

Formuesverdi av oppdrettskonsesjoner settes til kr. 14.000.000.

Ligningen for inntektsårene 1998 og 1999 tas opp til endring på grunnlag av ovennevnte vedtak.”

- (15) Firda Sjøfarmer AS påklaget ligningsnemndas vedtak til Flora overligningsnemnd.

- (16) Overligningsnemnda kom i vedtak som ble sendt skattyter 6. april 2001, til at omsetningsverdien av oppdrettskonsesjonene i Gulen ikke lå under 8-10 millioner kroner per konsesjon. Følgelig kunne ingen del av det beløp Firda Sjøfarmer AS hadde betalt for Stolt Sea Farm AS’ anlegg etter overligningsnemndas oppfatning anses som ”forretningsverdi/goodwill”. Overligningsnemndas vedtak har denne slutning:

”Verdi av 2 oppdrettskonsesjoner kjøpt i 1998 fra Stolt Sea Farm AS settes til kr 16.279.948. Som følge av dette blir ligningen for 1998 og 1999 å endre slik i forhold til ordinær fastsettelse:

1998:

Underskudd	fra 18.797.300	til 15.113.300
Fremførbart underskudd	" 29.873.400	" 26.189.400
Aksjeverdi pr 1.1.99	" 1.241,03	" 7.055,30

1999:

Overskudd	fra 21.059.500	til 23.638.300
Fremførbart underskudd	" 12.880.100	" 7.017.400
Aksjeverdi pr 1.1.00	" 8.191,66	" 14.005,93”

- (17) Firda Sjøfarmer AS påklaget overligningsnemndas vedtak til Sogn og Fjordane fylkesskattenemnd, som 14. juni 2001 traff følgende vedtak:

”I forbindelse med Firda Sjøfarmer AS sitt oppkjøp av Stolt Sea Farm AS blir betaling utover fysiske driftsmidler regnet som oppgjør i forbindelse med overtaking av konsesjon. Beløpet skal føres opp som ikke avskrivbart driftsmiddel, og skal være gjenstand for fomuesbeskatning. Det blir ikke akseptert betaling for goodwill utover dette.

Slutning:

Fylkesskattenemnda finner ikke grunn til å endre vedtak fra Flora overligningsnemnd.”

- (18) Den 14. desember 2001 anla Firda Sjøfarmer AS søksmål mot staten v/Sogn og Fjordane fylkesskattekontor for Sunnfjord tingrett med påstand om at ligningene for inntektsårene 1998 og 1999 måtte oppheves. Tingretten – som var satt med fagkyndige meddommere – avsa 15. januar 2003 dom med slik domsslutning:

”1. Ligningene for Firda Sjøfarmer AS for inntektsårene 1998 og 1999 oppheves.

2. **I saksomkostninger betaler Staten v/Sogn og Fjordane fylkesskattekontor til Firda Sjøfarmer AS 241 866 – tohundreogførtientusenåttehundreogsekstiseks – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse med tillegg av den alminnelige rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum, for tiden 12 – tolv – prosent årlig rente, fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”**

- (19) Staten v/Sogn og Fjordane fylkesskattekontor påanket tingrettens dom til Gulating lagmannsrett.
- (20) Under saksforberedelsen for lagmannsretten ble utøvelsen av statens partsstilling overtatt av Skattedirektoratet, jf. skattebetalingsloven § 48 nr. 4.
- (21) Lagmannsretten avsa 22. desember 2004 dom med slik domsslutning:
- ”1. **Staten v/skattedirektoratet frifinnes.**
2. **Saksomkostninger tilkjennes ikke.”**
- (22) Firda Sjøfarmer AS har påanket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken er angitt å rette seg mot lagmannsrettens rettsanvendelse.
- (23) Det er for Høyesterett fremlagt forklaringer fra to sakkyndige vitner – professor Trond Bjørndal og professor Atle Johnsen. Professor Bjørndal – som er nytt vitne for Høyesterett – har avgitt forklaring i form av en utenrettslig erklæring, mens professor Johnsen – som også møtte som vitne for lagmannsretten – er avhørt ved bevisopptak for Stavanger tingrett.
- (24) For tingretten og lagmannsretten bestred Firda Sjøfarmer AS at ligningsmyndighetene hadde tilstrekkelig grunn til å fravike skattyters skjønn over verdien av konsesjonene og goodwill, jf. ligningsloven § 8-1 nr. 1 tredje punktum. For Høyesterett har selskapet ikke bestridt at ligningsmyndighetene hadde adgang til å fravike skattyters skjønn, men gjort gjeldende at det skjønn ligningsmyndighetene har utøvd, er beheftet med feil. Firda Sjøfarmer AS har for Høyesterett også frafalt en subsidiær anførsel om at i alle fall verdien av en prisgaranti fra Stolt Sea Farm AS på et parti ørret må behandles som goodwill. For øvrig står saken i det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (25) *Den ankende part, Firda Sjøfarmer AS, har i korte trekk anført:*
- (26) Saken gjelder fordelingen av kjøpesummen (kostpris) ved virksomhetskjøp der vederlaget overstiger verdien av fysiske aktiva. Spørsmålet er hvordan denne merverdien skal fordeles mellom goodwill og de fiskeoppdrettskonsesjoner som ble overtatt. Det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd på dette punkt, er et rettsanvendelsesskjønn som fullt ut kan overprøves av domstolene.
- (27) Ved verdsettelsen av konsesjonene har ligningsmyndighetene ikke skilt mellom verdien av selve konsesjonsdokumentene og verdien av lokaliseringen av konsesjonene. Etter den ankende parts syn må fordelingen ved lokaliseringen av oppdrettskonsesjonene anses som goodwill, og ikke som en del av verdien av konsesjonene. En oppdrettskonsesjonær har plikt til å produsere fisk, og fordelingen ved å disponere gode lokaliteter er en fordel som er

knyttet til denne virksomheten. Verdien av konsesjonene er den verdi som er knyttet til konsesjonsdokumentene løsrevet fra lokaliteter. Det er ikke dokumentert eller sannsynliggjort at verdien per konsesjon ved årsskiftet 1997/98 var på minst 8-10 millioner kroner som ligningsmyndighetene har lagt til grunn. Etter at staten ved endring av fiskeoppdrettsloven av 1985 § 6 i 2001 fikk hjemmel for å kreve vederlag ved nytildeling av konsesjoner til matfiskoppdrett av laks og ørret, ble vederlaget ved nytildelinger av konsesjoner i Sør-Norge satt til kr 5 000 000 per konsesjon.

- (28) Ligningsmyndighetene har også tatt feil når den ikke har betraktet kjøperspesifikke fordeler i form av synergieffekter, rasjonaliseringsgevinster, stordriftsfordeler mv. som den ankende part har oppnådd ved kjøpet, som goodwill.
- (29) Ligningsmyndighetene har heller ikke tatt hensyn til at det var en virksomhet med seks ansatte i Gulen som ble overtatt av Firda Sjøfarmer AS. Ved virksomhetskjøp finnes det erfaringsmessig så godt som alltid goodwill. Dette må også gjelde i oppdrettsnæringen. Det blir derfor feil når hele den del av kjøpesummen som ikke knytter seg til fysiske aktiva, er blitt ansett som betaling for konsesjonene.
- (30) Firda Sjøfarmer AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Ligningen for 1998 og 1999 oppheves.**
 2. **Firda Sjøfarmer tilkjennes saksomkostninger for alle retter, med tillegg av loven til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”**
- (31) *Ankemosparten, staten v/Skattedirektoratet*, har i korte trekk anført:
- (32) Det er ikke omtvistet at oppdrettskonsesjoner må behandles som egne driftsmidler i skattemessig sammenheng. I denne saken er det primært spørsmål om å fastsette den skattemessige inngangsverdien for de to konsesjonene som Firda Sjøfarmer AS ervervet fra Stolt Sea Farm AS i 1998. Etter statens syn bygger ligningsmyndighetenes tilordning av vel 8,1 millioner kroner til hver av konsesjonen på en korrekt tolking og anvendelse av skatteloven, herunder en forsvarlig skjønnsutøvelse.
- (33) Inngangsverdien for driftsmidler må fastsettes til kostprisen for det enkelte driftsmiddel. Dette gjelder også oppdrettskonsesjoner. Konsesjoner tildeles med bestemte lokaliteter, og den verdi som lokalitetene representerer, utgjør en del av konsesjonsverdien. Om en kjøper på grunn av mulige rasjonaliseringsgevinster, synergieffekter, stordriftsfordeler mv. er villig til å betale mer for en konsesjon enn det markedet for øvrig er villig til å gi, utgjør dette en del av kostprisen for konsesjonen. Inngangsverdien må fastsettes til det den aktuelle kjøper har betalt for driftsmidlet.
- (34) Ligningsmyndighetene har lagt til grunn at verdien av de to konsesjoner som denne saken gjelder, utgjør minst 8-10 millioner kroner. Dette skjønnnet kan domstolene bare tilsidesette dersom det finnes vilkårlig eller grovt urimelig. Den markedsvurdering som overligningsnemnda og fylkesskattenemnda har foretatt, er forsvarlig. Det er i alle fall ikke grunnlag for å hevde at skjønnnet er vilkårlig eller grovt urimelig.
- (35) Det følger både av skatte- og regnskapslovgivningen og rettspraksis at goodwill skal defineres negativt. Dersom ligningsmyndighetenes verdsettelse av konsesjonene legges til

grunn, blir det ikke rom for å betrakte noen del av det vederlag som ble betalt, som goodwill.

- (36) Subsidiært har staten anført at de påberopte kjøperspesifikke fordeler under ingen omstendigheter kan anses som ”ervertet” goodwill i skattelovens forstand, idet disse fordelene er oppstått på kjøpers hånd. Skatteloven gir ikke anledning til å avskrive egenutviklet goodwill.
- (37) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:
- ”1. Lagmannsrettens dom – domsslutningen punkt 1 – stadfestes.
 2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes sakens omkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”
- (38) *Mitt syn på saken*
- (39) Jeg er kommet til at anken ikke kan føre frem.
- (40) Før jeg går inn på fylkesskattenemndas verdsettelse av de to fiskeoppdrettskonsesjonene som Firda Sjøfarmer AS overtok ved kjøpet av Stolt Sea Farm AS’ fiskeoppdrettsanlegg i Gulen i 1998, skal jeg si noen ord om det skatterettslige goodwillbegrep og foreta en vurdering av om Firda Sjøfarmer AS ved dette ervertet overtok noen form for goodwill som selskapet kan kreve avskrevet ved inntektsligningen.
- (41) Ved virksomhetsoverdragelser blir det ofte betalt et vederlag som overstiger verdien av de enkelte identifiserbare eiendelene i bedriften. I de fleste tilfeller vil dette skyldes at det til virksomheten er knyttet en kundekrets, renommé, erfaring eller ”know how”. Men selv om dette ikke er tilfellet, kan det være en fordel å overta en igangværende virksomhet, da man ved en slik overtakelse vil slippe de omkostninger som ellers vil være forbundet med å starte en bedrift. Spørsmålet om det vederlag som ved en virksomhetsoverdragelse måtte bli betalt ut over verdien av de identifiserbare aktiva i virksomheten, skal kunne avskrives som goodwill, ble for inntektsårene 1998 og 1999 regulert av skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav c første avsnitt andre punktum, som fastsetter:
- ”Har skattyter overtatt en virksomhet mot vederlag som overstiger verdien av de enkelte eiendeler, skal forskjellen, i den utstrekning den representerer forretningsverdi (goodwill), avskrives etter bestemmelsene i § 44 A.”**
- (42) Bestemmelsen er med en noe endret formulering videreført i skatteloven av 1999 § 6-10 andre ledd bokstav a.
- (43) Det fremgår både av skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav c første avsnitt andre punktum og av regnskapsloven av 1998 § 5-7 at goodwillbegrepet som utgangspunkt må defineres negativt. Dette innebærer at det bare er en merverdi utover verdien av identifiserbare eiendeler som kan defineres som goodwill, jf. Rt. 2000 side 772 (Paulsen) og Rt. 2001 side 640 (Alst). Samtidig fremgår det av skatteloven § 44 første ledd bokstav c første avsnitt andre punktum at det er en forutsetning for avskrivningsrett at merverdien representerer en forretningsverdi.

- (44) Som begrunnelse for at en del av det vederlag som ble betalt ved kjøpet av Stolt Sea Farm AS' oppdrettsanlegg i Gulen, skal betraktes som goodwill, har Firda Sjøfarmer AS *for det første* påberopt at oppdrettskonsesjonene hadde velegnede lokaliteter.
- (45) Etter min oppfatning kan imidlertid den verdi som ligger i lokalitetene for en oppdrettskonsesjon, ikke anses som goodwill, men som en del av konsesjonsverdien.
- (46) Hålogaland lagmannsrett har i dom 28. januar 2002 i saken Ytterstad Fiskeriselskap AS mot staten v/Skattedirektoratet (sak 01-308 A) lagt til grunn at en ringnotkonsesjon i skatterettslig sammenheng må anses som et eget immaterielt driftsmiddel, som bare kan avskrives etter skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav c andre avsnitt første punktum. Denne bestemmelse setter som vilkår for avskrivning at "verdifallet er åpenbart". Lagmannsrettens dom ble påanket til Høyesterett, men ved Høyesteretts kjæremålsutvalgs kjennelse 7. mai 2002 (sak 2002/482) ble anken nektet fremmet til Høyesterett etter tvistemålsloven § 373 tredje ledd nr. 1. Jeg er enig i det syn som disse avgjørelsene bygger på. En fiskekonsesjon har en selvstendig økonomisk verdi og må i skatterettslig forstand anses som et eget immaterielt driftsmiddel. Det samme gjelder en konsesjon til fiskeoppdrett.
- (47) Det følger av fiskeoppdrettsloven av 1985 § 4 første ledd at oppdrettskonsesjoner "gis for bestemte lokaliteter". Fra 1. januar 2006 blir fiskeoppdrettsloven av 1985 erstattet av akvakulturloven av 2005. Regelen om at konsesjoner må knyttes til "avgrensede geografiske områder (lokaliteter)" er videreført i denne lovs § 5 første ledd. Siden en oppdrettskonsesjon er knyttet til bestemte lokaliteter, finner jeg det klart at den verdi som de tildelte lokaliteter måtte representere, må anses som en del av konsesjonsverdien, og ikke som goodwill.
- (48) *For det andre* har Firda Sjøfarmer AS anført at kjøperspesifikke fordeler i form av synergieffekter, rasjonaliseringsgevinster, stordriftsfordeler mv. må anses som goodwill som gir avskrivningsrett.
- (49) Etter mitt syn kan heller ikke denne anførsel føre frem. Den merpris som en kjøper måtte betale for et driftsmiddel på grunn av fordeler som han antar han vil oppnå i sin virksomhet, må normalt behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. De kjøperspesifikke fordeler som er påberopt i denne saken, må etter min mening anses knyttet til konsesjonene, og dermed inngå i verdsettelsen av disse. Men uansett hvordan man måtte se på dette, kan Firda Sjøfarmer AS under ingen omstendigheter kreve avskrivning for det som måtte være betalt for fordeler i form av synergieffekter, rasjonaliseringsgevinster, stordriftsfordeler m.v., da disse fordelene er oppstått på kjøpers hånd, og egenutviklet goodwill ikke kan avskrives.
- (50) *For det tredje* har Firda Sjøfarmer AS anført at ligningsmyndighetene ikke har tatt hensyn til at selskapet overtok en igangværende virksomhet i Gulen med seks ansatte, og at en slik virksomhetsovertakelse erfaringsmessig representerer en forretningsverdi.
- (51) Jeg er enig i at den verdi som måtte ligge i å overta en igangværende virksomhet, i prinsippet må anses som goodwill som kan avskrives ved inntektsligningen. Som jeg skal komme tilbake til, må det imidlertid i det foreliggende tilfellet legges til grunn at verdien av oppdrettskonsesjonene er så høy at det ikke kan ses å være betalt noe vederlag for virksomheten ut over de identifiserbare aktiva. Jeg kan heller ikke se at Firda Sjøfarmer

AS hadde noen grunn til å betale noe slikt vederlag. Som tidligere nevnt, hadde Firda-gruppen fra før av fire oppdrettskonsesjoner i Gulen, og etter det som er opplyst, var det ingen forskjell på karakteren av den virksomhet som Firda Sjøfarmer AS drev, og den som ble overtatt. Firda Sjøfarmer AS hadde således ikke behov for å kjøpe noen know how som selskapet ikke hadde. Det kan derfor ikke ses å ha spilt noen særlig rolle for kjøperen at det var en igangværende virksomhet som ble overtatt. Etter min oppfatning må det legges til grunn at det som var av interesse for kjøperen, var å få tilgang til Stolt Sea Farm AS' oppdrettsanlegg i Gulen med konsesjoner, merder og andre driftsmidler, og ikke overtakelse av virksomheten som sådan.

- (52) På denne bakgrunn finner jeg det ikke sannsynliggjort at Firda Sjøfarmer AS ved ervervet av Stolt Sea Farm AS' fiskeoppdrettsanlegg i Gulen overtok noen form for goodwill som kan kreves avskrevet ved inntektsligningen.
- (53) Jeg går så over til å prøve fylkesskattenemndas verdsettelse av de to overtatte fiskeoppdrettskonsesjonene.
- (54) Det følger av ligningsloven § 8-1 nr. 1 første og andre punktum at ligningsmyndighetene skal fastlegge det faktiske grunnlag for ligningen etter en fri bevisbedømmelse av alle de foreliggende opplysninger, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79), side 98. I samsvar med det som ellers er hovedregelen ved avgjørelsen av sivile rettskrav, skal ligningsmyndighetene legge til grunn det faktum som finnes mest sannsynlig. Som en naturlig videreføring av dette bestemmer § 8-1 nr. 1 tredje punktum at ligningsmyndighetene også kan "endre skjønsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det".
- (55) Den verdsettelse av de overtatte fiskeoppdrettskonsesjonene som fylkesskattenemnda har foretatt i denne saken, er foretatt med hjemmel i § 8-1 nr. 1 tredje punktum. Da et verdsettelsesskjønn etter denne bestemmelse består i å foreta en bevisbedømmelse og anvende verdsettelsesnormer på det faktum som finnes sannsynliggjort, har et slikt verdsettelsesskjønn karakter av et rettsanvendelsesskjønn, og ikke noe fritt forvaltningsskjønn. På denne bakgrunn kan de skranker som gjelder for domstolenes adgang til å prøve fritt forvaltningsskjønn, etter min oppfatning ikke komme til anvendelse ved overprøving av verdsettelsesskjønn etter § 8-1 nr. 1 tredje punktum. Det ligger imidlertid i sakens natur at domstolene ved en slik overprøving må ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt verdsettelsesnormene riktig. Dersom det skjønn ligningsmyndighetene har utøvd, er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet frem til. Etter min oppfatning må imidlertid domstolene i prinsippet ha full overprøvingskompetanse ved overprøving av verdsettelse etter § 8-1 nr. 1 tredje punktum.
- (56) Ved verdsettelsen av fiskeoppdrettskonsesjonene har fylkesskattenemnda tatt utgangspunkt i de vurderinger som ble gjort av overligningsnemnda.
- (57) Overligningsnemnda har på bakgrunn av opplysninger i oppslag i Aftenposten, Fiskaren, Norsk Fiskeoppdrett og Bergens Tidende om hva fiskeoppdrettskonsesjoner har vært omsatt for i markedet, foretatt følgende sammenfatning:

"Utfra artiklene ovenfor avtegner det seg en mal som ser slik ut:

1996	ca	5 millioner pr konsesjon		
1997-1998	ca	8-10 millioner	" "	(maksimalt 12-13)
1999	ca	14 millioner	" "	
2000	ca	20-30 millioner	" "	(maksimalt 36)

Overligningsnemnda konkluderer med hjemmel i ligningsloven § 8-1 nr. 1 at det på bakgrunn av Braanaas uttalelser i media og øvrige opplysninger, herunder spesielt Aftenpostens artikkel 26.11.97, at verdien av konsesjonene ligger betydelig over det som selskapet har satt opp. Selskapet opplyser bl.a. at konsesjonene i Gulen har svært gode lokaliteter, og at de i dag er Firdas mest verdifulle. Utfra artikkelen i Aftenposten hvor advokat Sundbotten, som selger og kjøper av anlegg/konsesjoner på vegne av klienter, uttaler seg om prisnivået på oppdrettskonsesjoner på det aktuelle tidspunkt for kontraktsdrøftelser mellom partene, finner overligningsnemnda at konsesjonene i Gulen ikke ligger under en antatt gjennomsnittspris på 8-10 millioner pr konsesjon. Følgelig kan ikke overligningsnemnda se at det foreligger opplysninger som tilsier at noe av merverdien kan henføres som forretningsverdi/goodwill, med andre ord blir hele merverdien på kr 16.279.948 (8.139.974 pr konsesjon) å betrakte som konsesjonsverdi.”

(58) Fylkesskattenemnda tar utgangspunkt i disse vurderingene av overligningsnemnda og uttaler:

”Skattyter hevder at den dokumentasjon overligningsnemnda baserte sitt vedtak på var ”sensasjonsoverskrifter” og ikke gir et reelt bilde på de gjennomsnittsverdier konsesjoner har/hadde. Fylkesskattenemnda mener at så lenge man her snakker om fagtidsskrifter utgitt av journalister med inngående kunnskap om markedet, må disse tillegges verdi. Opplysningene er basert på en mengde reelle overdragelser og bør være et godt grunnlag for å kunne fastsette verdier som markedet er villig til å betale.

...

Skattyter hevder at årsaken til den merpris FS betalte for SSF i hovedsak var for å oppnå synergieffekter og å få tilgang til gode lokaliteter.

Avskrivning på forretningsverdi kan etter gml skattelov § 44 A-1 kun skje på ”ervert forretningsverdi”. Det må antas at ordlyden ”ervert” begrenser seg til å omfatte verdier som var til stede på selgers hånd. Dessuten vil synergieffekter som nevnt av skattyter, ene og alene være avhengig av konsesjon for å kunne nyttiggjøres. Det vil derfor være mer i tråd med god skatterett å tilføre verdier til identifiserbare driftsmidler så langt dette er mulig. Uttalelsene som skattyter viser til fra Fiskeridepartementet må derfor tillegges mindre verdi.

Skattyter hevder at prisen på konsesjon som nevnt i overligningsnemndas vedtak ikke vil være i tråd med verdifastsettelse av konsesjon i forbindelse med kjøp av Rauma Laks AS i Møre og Romsdal. Nemnda kjenner ikke denne saken godt nok, men ut fra skattyters beskrivelse om dårlig kvalitet/driftsforhold, svak ledelse, lokalitet m.m. vil det være mer naturlig å hevde at selskapet hadde badwill fremfor goodwill, noe som da også kan gjenspeile seg i konsesjonsverdien. Konsesjoner er knyttet til lokaliteter. En dårlig lokalitet vil som skattyter hevder kunne påvirke verdien av denne. Når skattyter hevder at lokalitetene på SSF sitt anlegg er spesielt gode, er det ingen grunn til å tro at overtatte konsesjoner har noen lavere verdi enn det som hevdes som generell verdi i fremlagte tidsskrifter:

Aftenposten 26.11.97

Fiskaren 26.06.00

Bergens Tidende 19.09.00

Norsk Fiskeoppdrett nr. 7/97.

Fylkesskattenemnda har vurdert skattyters begrunnelse for de goodwillverdier som hevdes, men finner ikke at her er sannsynliggjort goodwill som ikke har en direkte følge av en evt. konsesjon. Ved vurderingen har nemnda støttet seg til ovennevnte tidsskrifter.

Med hjemmel i lign.l. § 8-1 konkluderer fylkesskattenemnda at verdien av konsesjonene ligger betydelig over det selskapet har hevdet, og at en verdifastsettelse på ca. 8,1 mill pr konsesjon vil være mer i tråd med de markedsverdier som var gjeldende på dette tidspunktet.

Som en følge av dette har ikke fylkesskattenemnda funnet verdier utover løssøre eller konsesjon som tilsier at her er betalt noe for goodwill. Skattyters begrunnelse for goodwillverdier er etter nemnda sin oppfatning kun verdier som er avhengig av/følge av konsesjon.”

- (59) Den verdsettelse som fylkesskattenemnda har foretatt, fremstår etter mitt syn som solid og overbevisende begrunnet. Det er ikke fremlagt opplysninger for Høyesterett som gir grunnlag for å fravike denne.
- (60) Da det bare er den del av et overdragelsesvederlag som ikke kan knyttes til identifiserbare eiendeler, som kan anses som goodwill, må det etter dette legges til grunn at det uansett ikke er betalt for goodwill ved ervervet av Stolt Sea Farm AS' oppdrettsvirksomhet i Gulen. Det foreligger da under ingen omstendigheter noe grunnlag for å kreve avskrivninger for goodwill.
- (61) På bakgrunn av sakens prinsipielle karakter har lagmannsretten funnet at hver av partene bør bære sine saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten. Dette er jeg enig i. I samsvar med hovedregelen i tvistemålsloven § 180 første ledd finner jeg imidlertid at Firda Sjøfarmer AS må pålegges å betale statens saksomkostninger for Høyesterett. Disse fastsettes i henhold til oppgave fra regjeringsadvokaten til kr 223 604 inklusive merverdiavgift. Av dette beløp utgjør kr 110 000 salær til statens prosessfullmektig, mens resten er utgifter, herunder kr 64 400 i honorar til sakkyndige vitner.
- (62) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
 2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Firda Sjøfarmer AS til staten v/Skattedirektoratet 223 604 – tohundreogtjuetretusensekshundreogfire – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.
- (63) Dommer **Stang Lund:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende. For min del finner jeg imidlertid ikke grunn til å ta stilling til domstolenes prøving av skjønnet etter ligningsloven § 8-1 nr. 1 tredje punktum.
- (64) Dommer **Flock:** Som annenvoterende, dommer Stang Lund.
- (65) Kst. dommer **Kaasen:** Likeså.
- (66) Dommer **Lund:** Likeså.

(67) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Firda Sjøfarmer AS til staten v/Skattedirektoratet 223 604 – tohundreogtjuetretusensekshundreogfire – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: