



# NORGES HØYESTERETT

Den 7. november 2007 avsa Høyesterett dom i

**HR-2007-01862-A, (sak nr. 2007/622), sivil sak, anke,**

AS Scansales Agenturforretning

(advokat Jørgen Lund – til prøve)

mot

Staten v/Nord-Trøndelag  
fylkesskattekontor

(Regjeringsadvokaten  
v/advokat Siri K. Kristiansen)

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

- (1) Dommer **Stang Lund**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen av AS Scansales Agenturforretning for inntektsåret 2003. Spørsmålet er om et vederlag på 475 000 kroner til eneaksjonær, som ble utbetalt etter overtakelse av et agentur, er betaling for forretningsverdi (goodwill) etter skatteloven § 6-10 andre ledd eller for annet immaterielt driftsmiddel etter § 6-10 tredje ledd, hvor retten til avskrivning er begrenset.
- (2) Knut Guddingsmo drev fra 1990 personlig næringsvirksomhet som agent. I desember 1990 inngikk han avtale med Nord Suvenir AS om å være eneagent i Møre og Romsdal, Trøndelag og Nord Norge for selskapets kolleksjon av gaver og suvenirer. Avtalen bestemte blant annet at den ikke kunne overdras til tredjemann uten skriftlig samtykke fra den andre parten. Nord Suvenir fikk etter hvert en betydelig økning i omsetning og antall kunder.
- (3) Guddingsmo stiftet i august 2003 AS Scansales Agenturforretning med ham selv som eneaksjonær og styrets leder for å overføre næringsvirksomheten til et aksjeselskap. Selskapet leide kontorlokale i Guddingsmo og ektefelles bopel i Verdal og ansatte Guddingsmo som daglig leder og selger med avtalt fast lønn 300 000 kroner brutto per år. Nord Suvenir var innforstått med at agenturet og retten til avgangsvederlag ble overført til Scansales.

- (4) Nord Suvenir og Scansales undertegnet i juni 2004 en ny agentavtale, hvoretter selskapet fikk eneagentur for et noe utvidet geografisk område. Avtalen har blant annet bestemmelser om provisjon beregnet av nettokjøp medregnet indirekte ordrer av samtlige kunder i området og avgangsvederlag. Den trådte i kraft fra og med 1. januar 2004. Det er imidlertid på det rene at Scansales overtok virksomheten i 2003.
- (5) Etter overføringen av agentvirksomheten, fakturerte Guddingsmo Scansales for forretningsverdi 475 000 kroner. Selv om fakturaen er datert 1. september 2003, er opplyst at beløpet først ble bestemt etter at revisjonsfirmaet Ernst & Young hadde foretatt en verdiberegning datert 12. februar 2004 av Guddingsmos personlige næringsvirksomhet. I beregningen foreslås forretningsverdi i forbindelse med overføring av virksomheten til aksjeselskapet fastsatt til 475 000 kroner.
- (6) Det framgår av Scansales næringsoppgave og selvangivelse for 2003 at selskapet hadde betalt 475 000 kroner for ervervet goodwill ved overføring av Guddingsmos virksomhet til selskapet. Levanger ligningskontor varslet 15. mars 2005 om endring av ligningen av Scansales og Guddingsmo for inntektsåret 2003. Endringen gjaldt beregningen av goodwill ved overføring av den personlige næringsvirksomheten til aksjeselskapet. Varselet ble for Scansales del fulgt opp av ligningsnemnda i Levanger i endringsvedtak 15. november 2005, hvoretter vederlaget ble omklassifisert til betaling for opptjent rett til avgangsvederlag etter agenturloven § 28 med grunnlag i agentavtalen fra 1990. Oppført skattemessig fradrag med 95 000 kroner for avskrivning av aktivert goodwill ble nektet. Selskapets alminnelige inntekt ble økt fra minus 68 345 kroner til 26 655 kroner.
- (7) Scansales reiste 20. desember 2005 sak for Stjør- og Verdal tingrett mot staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattkontor med krav om oppheving av ligningen for inntektsåret 2003. Da tilsvaret først forelå etter fristen, avsa Stjør- og Verdal tingrett uteblivelsesdom 8. mars 2006 og opphevet ligningen av Scansales. Etter oppfriskning avsa retten 7. juli 2006 ny dom med slik domsslutning:
- ”1. Stjør- og Verdal tingretts uteblivelsesdom av 08.03.2006 oppheves.
  2. Staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattkontor frifinnes.
  3. Saksomkostninger idømmes ikke.”
- (8) Retten la til grunn at Guddingsmo ville ha opptjent rett til avgangsvederlag hvis vilkårene for utbetaling av slikt vederlag hadde vært til stede, og at denne retten ble overført fra Guddingsmo til Scansales. Retten fant at retten til avgangsvederlag er en identifiserbar immateriell verdi etter skatteloven § 6-10 tredje ledd.
- (9) Scansales anket til Frostating lagmannsrett over tingrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Lagmannsretten avsa 23. februar 2007 dom med slik domsslutning:
- ”1. Tingrettens dom domsslutningen punkt 2 og 3 stadfestes.
  2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler AS Scansales Agenturforretning til staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattkontor 64 120 – sekstifiretusenettuhundreogtjue – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”

- (10) Lagmannsretten fant at Scansales hadde fått overført Guddingsmos rett til avgangsvederlag, og at det var denne rettighet Scansales hadde overtatt og betalt vederlag for. I selskapet er avgangsvederlaget ifølge lagmannsretten et annet immaterielt driftsmiddel som i utgangspunktet ikke gir grunnlag for fradrag for avskrivning, jf. skatteloven § 6-10 tredje ledd.
- (11) AS Scansales Agenturforretning har anket til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse og bevisbedømmelsen på enkelte punkter.
- (12) Det er fremlagt noen nye skriftlige bevis som jeg ikke finner grunn til å spesifisere. For Høyesterett har staten anført at vederlaget på 475 000 kroner må anses å være betaling for overføring av retten til eneagenturet medregnet retten til avgangsvederlag. Saken står for øvrig i samme stilling for Høyesterett som for tingretten og lagmannsretten.
- (13) Den ankende part, *AS Scansales Agenturforretning*, har for Høyesterett i hovedsak anført:
- (14) Ligningsnemndas endringsvedtak bygger på feil rettsanvendelse og feil bevisbedømmelse. Enkelte elementer i avgjørelsen framstår som vilkårlige.
- (15) Utgangspunktet er at en agenturrettighet er uten verdi i seg selv. Først når det er opparbeidet en kundekrets, skapes verdier i agenturet. Vederlaget på 475 000 kroner gjelder fordelen ved å tre rett inn i en løpende virksomhet med en opparbeidet kundekrets. Det er denne verdi som skal klassifiseres i relasjon til skatteloven § 6-10 andre og tredje ledd. Etter den ankende parts mening er dette et typisk eksempel på betaling for goodwill.
- (16) Ligningsnemnda, tingretten og lagmannsretten har feilaktig kommet til at Scansales har betalt for retten til avgangsvederlag etter agenturloven § 28. Denne feil har medført at vederlag for goodwill er blitt klassifisert som annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi etter skatteloven § 6-10 tredje ledd. Retten til avgangsvederlag er en betinget rett som først inntreder dersom hovedmannen sier opp agenturavtalen og overtar den kundemasse agenten har opparbeidet. Hvis agenten selv sier opp avtalen eller overdrar den til andre, har han intet krav på avgangsvederlag. Det bestrides at vederlaget gjelder en slik usikker og hypotetisk "rett".
- (17) Avgangsvederlaget må klassifiseres som en betinget rett hvis framtidige størrelse ikke er klarlagt. Det kan ikke skilles fra goodwill og er derfor ikke identifiserbart. Retten kan heller ikke utløses av agenten og er derfor ikke underlagt hans kontroll. Avgangsvederlag er således ikke et immaterielt driftsmiddel etter skatteloven § 6-10 tredje ledd.
- (18) Scansales bestrider at betalingen gjelder agenturrettigheten. Det er ikke påvist noen annen verdi i agenturet enn den omsetning som er basert på en opparbeidet kundekrets.
- (19) Subsidiært anføres at ligningsnemnda har begått en feil ved å klassifisere hele vederlaget som annet immaterielt driftsmiddel etter § 6-10 tredje ledd.
- (20) AS Scansales Agentur forretning har nedlagt slik påstand:

**"1. Ligningen for AS Scansales Agenturforretning for inntektsåret 2003 oppheves.**

**2. Den ankende part tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”**

- (21) Ankemotparten, *staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor*, har for Høyesterett i hovedsak anført:
- (22) Sakens hovedspørsmål er om vederlaget på 475 000 kroner skal anses som forretningsverdi og dermed kunne avskrives med inntil 20 prosent pr. år etter skattelovens § 6-10 andre ledd jf. § 14-41 første ledd bokstav b, eller om vederlaget i sin helhet skal allokteres etter § 6-10 tredje ledd til annet immaterielt driftsmiddel med begrenset adgang til avskrivning. Dersom ligningsnemndas forståelse og anvendelse av skatteloven § 6-10 andre og tredje ledd er riktig, foreligger det hjemmel for å fravike skattyters oppgave etter ligningsloven § 8-1.
- (23) Agenturrettigheten må anses som annet immaterielt driftsmiddel etter skattelovens § 6-10 tredje ledd. Den kan overdras og har en identifiserbar selvstendig økonomisk verdi. I dette tilfellet dreier det seg om et eneagentur for et større geografisk område som er det mest lukrative for omsetning av de produkter agenturet omfatter. En slik agentavtale er et knapphetsgode og har verdi selv uten kundekrets.
- (24) Regnskapslovgivningen er ikke avgjørende for den skatterettslige løsning, men er et tolkingsmoment. Regnskapsloven § 5-7 og § 6-2 viser at en agenturavtale er et immaterielt driftsmiddel. Det følger også av Foreløpig Norsk RegnskapsStandard om immaterielle eiendeler.
- (25) Reelle hensyn tilsier også at en agenturrettighet ikke er goodwill. Verdien av agenturrettigheten reduseres ikke ved bruk. Ved å tre inn i agentavtalen vil erververen få en økonomisk fordel. Goodwill er knyttet til hovedmannens virksomhet, ikke til agenten.
- (26) Avgangsvederlaget beregnet med utgangspunkt i forgjengerens kontraktsposisjon, er en del av agenturrettigheten. Denne har også en økonomisk verdi da den er et sikkerhetsnett for erververen. Kravet på avgangsvederlag er beskyttet av preseptoriske lovregler og utgjør en integrert del av agenturretten.
- (27) Subsidiært gjøres gjeldende at avgangsvederlaget ikke er en avskrivbar verdi. Rettigheten er ikke tidsbegrenset og heller ikke utsatt for et åpenbart verdifall etter § 6-10 tredje ledd. Det er hovedmannens kundekrets som kan nyttiggjøres gjennom agenturet.
- (28) Staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor har nedlagt slik påstand:
- ”1. Staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor frifinnes.
2. Staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor tilkjennes sakens omkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”
- (29) *Jeg er kommet til at anken må tas til følge.*
- (30) Innledningsvis bemerkes at Nord Suvenir ikke ga noe skriftlig samtykke til overdragelse av agentavtalen fra 1990 til aksjeselskapet. Nord Suvenir og Guddingsmo var imidlertid enige om at Scansales skulle overta agenturet fra og med Scansales ble stiftet. Vilklårene i

agentavtalen skulle gjelde til ny avtale forelå. Scansales overtok virksomheten i 2003. Under behandlingen av endringsvedtaket ble det avklart at Guddingsmos rett til avgangsvederlag etter tidligere agentavtale hadde blitt knyttet opp mot den nye agentavtalen.

- (31) Spørsmålet er om vederlaget på 475 000 kroner som Scansales betalte til Guddingsmo, gjelder forretningsverdi/goodwill som kan avskrives etter skatteloven § 6-10 andre ledd. Ligningsnemnda kom til vederlaget gjelder opparbeidet rett til avgangsvederlag. Grunnlaget for vedtaket sammenfattet ligningskontoret slik:

**”Etter en vurdering av ligningen i henhold til ligningsloven § 8-1 og med hjemmel i skatteloven § 13-1 er det grunnlag ved skjønn å omklassifisere vederlag ved omdannelse av personlig næringsvirksomhet til aksjeselskap fra goodwill til betaling for opptjent rett til avgangsvederlag. Goodwill settes etter dette skjønnsmessig til kr. 0. Vederlaget må aktiveres på selskapet i henhold til skatteloven § 6-10 3. ledd. Eiendelen kan avskrives med skattemessig virkning hvis verdifallet åpenbart. Skattemessig fradrag for avskrivning av aktivert goodwill på kr 95 000 strykes, og alminnelig inntekt og beregnet RISK endres i samsvar med dette.”**

- (32) Jeg nevner først at etter tidligere fast, entydig og langvarig ligningspraksis kunne vederlag for goodwill ikke avskrives ved ligningen av inntekt, jf. Rt. 1983 side 979 på side 983. Dommen førte til en lovendring i 1984, hvorefter skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav c om avskrivninger på betydelige driftsmidler fikk nye andre og tredje punktum og nytt andre ledd:

**”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. Tilsvarende gjelder forretningsverdi (goodwill) ervervet ved arv eller gave når det er betalt arveavgift av verdien.**

**Avskrivning av immaterielle driftsmidler etter denne paragrafs første ledd første punktum kan bare kreves hvor verdifallet er åpenbart. Er det immaterielle driftsmidlet en tidsbegrenset rettighet kan avskrivning likevel kreves med like store årlige fradrag over driftsmidlets levetid. Høyere avskrivninger kan bare kreves dersom verdifallet åpenbart skjer raskere.”**

- (33) Første ledd bokstav c første punktum gjaldt avskrivning for verdiforringelse ved slit og elde av betydelige driftsmidler etter § 44 A. Etter lovendringen kunne ervervet goodwill kreves avskrevet etter § 44 A-2 første ledd bokstav b.

- (34) Om begrepet ”goodwill” uttales i Ot.prp. nr. 19 for 1983–84 sidene 16 til 17:

**”Begrepet goodwill vil omfatte verdier av forskjellig type og av forskjellig varighet. Tungtveiende grunner tilsier en lik regel for de forskjellige typer. Begrepet goodwill er derfor gitt tilsvarende vide innhold som etter aksje- og regnskapslovgivningen, dvs. at goodwill referere seg til merverdien ut over verdien av de enkelte eiendeler, i den utstrekning den representerer en forretningsverdi.”**

- (35) I forbindelse med Skatterreform 1992 ble blant annet foreslått at ervervede immaterielle verdier skulle avskrives etter saldosystemet. Om immaterielle verdier uttales i Ot.prp. nr. 35 for 1990–1991 side 116 annen spalte:

**”Begrepet ”immaterielle verdier” er vidtrekkende og omfatter en meget uensartet gruppe formuesobjekter. I prinsippet dekker begrepet alle formuesobjekter av ikke-**

**fysisk art. I tillegg til goodwill (forretningsverdi) omfattes begrensede rettigheter og ulike rettigheter som følge av åndsretten. ...**

.....

**Det foreslås ingen endringer i forhold til dagens regler med hensyn til hva som skal betraktes som "goodwill". Goodwill vil være vederlag som betales utover eiendelenes verdi ved erverv av virksomhet (forretningsverdien)."**

- (36) Skatteloven av 1911 § 44 første ledd c andre og tredje punktum og andre ledd ble uendret videreført i skatteloven av 1999 § 6-10 andre og tredje ledd, jf. Ot.prp. nr. 86 for 1997–1998 side 59 annen spalte.
- (37) Skatteloven inneholder ikke noen skattemessig definisjon av forretningsverdi og annet immaterielt driftsmiddel. Det følger av forarbeidene til endringen i 1984 at begrepet forretningsverdi (goodwill) skulle ha tilsvarende vide innhold som etter aksje- og regnskapslovgivningen, jf. Ot.prp. nr. 19 for 1983–84 side 16 til 17 som jeg har gjengitt tidligere. I Ot.prp. nr. 35 for 1990–1991 uttales på side 116 at "immaterielle verdier" i prinsippet dekker alle formuesobjekter av ikke-fysisk art.
- (38) Etter regnskapsloven § 5-7 første punktum er goodwill differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten. Ifølge § 6-2 skal immaterielle eiendeler som blant annet goodwill, framgå av balansen for anleggsmidler, jf. A I nr. 4.
- (39) Immaterielle eiendeler er nærmere definert i Foreløpig Norsk RegnskapsStandard og er omtalt i Lignings-ABC 2006 sidene 325–326. I Standarden punkt 2.1.1 heter det:

**"Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som:**

**a) er identifiserbare, og**

**b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket."**

- (40) Standarden gjengir deretter eksempler på immaterielle eiendeler som kan falle inn under denne definisjon. Dette er blant annet varemerker, forretningsnavn, lisenser, patenter og franchise rettigheter. Agenturavtaler er ikke nevnt.

- (41) I Standarden er kravene til identifiserbarhet og kontroll nærmere beskrevet:

***"Identifiserbar***

**Definisjonen krever at en immateriell eiendel skal være identifiserbar slik at den kan skilles fra goodwill. Goodwill, i økonomisk forstand, er fremtidige økonomiske fordeler knyttet til immaterielle verdier eller samvirkningen mellom identifiserbare eiendeler og immaterielle verdier.**

**... Immaterielle eiendeler som utvikles av foretaket eller erverves ved kjøp av virksomhet kan skilles fra goodwill dersom foretaket kan identifisere de fremtidige økonomiske fordelene som knytter seg til eiendelene.**

**En immateriell eiendel er utskillbar dersom foretaket kan selge, leie ut eller på annen måte overføre de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen. Dersom en**

**immateriell verdi er utskillbar vil den alltid være identifiserbar. En immateriell eiendel kan imidlertid være identifiserbar selv om den ikke er utskillbar.**

***Kontroll***

**Fremtidige økonomiske fordeler knyttet til en immateriell eiendel kan være knyttet til både inntekter fra salg av produkter og tjenester, og reduserte kostnader.**

**Et foretak kontrollerer en eiendel dersom det kan sikre at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen tilflyter foretaket og kan hindre at andre får tilgang til disse fordelene. Kontroll kan være sikret gjennom juridisk beskyttelse, men juridisk beskyttelse er ikke en nødvendig forutsetning for kontroll.**

.....

**Kompetanse hos ansatte, kundeportefølje og markedsandel er eksempler på forhold som kan gi grunnlag for identifiserbare økonomiske fordeler. I fravær av juridisk beskyttelse, eksempelvis gjennom avtale, vil likevel foretaket normalt ikke ha tilstrekkelig kontroll over slike verdier til at de tilfredstiller definisjonen av en immateriell eiendel.”**

- (42) I denne sak overføres en personlig næringsvirksomhet til et aksjeselskap, hvor den næringsdrivende er eneaksjonær og styrets leder. I slike tilfeller har man ingen sikkerhet for at verdien er fastsatt på en balansert måte, og heller ikke for at den gir uttrykk for markedsverdien i et uavhengig marked. Det må da etterprøves om oppført vederlag for forretningsverdi i realiteten er vederlag for andre aktiva eller for framtidige arbeidsvederlag, jf. Rt. 2001 side 640 på side 650. I slike tilfeller må skattyter godtgjøre forretningsverdien, og at prisingen har skjedd som ved overdragelse mellom to uavhengige parter.
- (43) Etter regnskapsloven § 5-7 og den tidligere aksjelov av 1976 § 11-11 tredje ledd er forretningsverdi forskjellen mellom anskaffelseskostnadene ved kjøp av virksomhet og den virkelige verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten. Et eventuelt overskytende beløp vil være goodwill i den utstrekning beløpet representerer en forretningsverdi. Det følger av dette at forretningsverdien defineres negativt, hvilket også gjelder etter skatteloven § 6-10 tredje ledd jf. andre ledd, jf. eksempelvis Rt. 2005 side 1461 på side 1467 avsnitt 43 med henvisning til Rt. 2000 side 772 og 2001 side 640.
- (44) Når forretningsverdien defineres negativt, betyr dette at den virkelige verdi av immaterielle identifiserbare driftsmidler under skattyters kontroll og andre driftsmidler må fastsettes før forretningsverdien eventuelt kan beregnes. I framlegget til ligningsnemnda har ligningskontoret under henvisning til Ernst & Youngs beregning av avkastningen av Guddingsmos personlige næringsvirksomhet vist til at beregnet største avgangsvederlag etter agenturloven er 717 300 kroner. Ut fra dette har staten for Høyesterett anført at agenturavtalen inklusive retten til avgangsvederlag er et identifiserbart immaterielt driftsmiddel under Scansales kontroll, og at verdien av agenturet må minst kunne ansettes til 475 000 kroner. Scansales bestrider at agenturavtalen uten kundekretsen har noen egenverdi.
- (45) Jeg bemerker at skatteloven § 6-10 gjelder avskrivning av betydelige driftsmidler ved slit og elde. Det følger av § 6-10 andre ledd jf. § 14-40 første ledd bokstav b at forretningsverdi er et driftsmiddel etter skatteloven. Tilsvarende gjelder for annet immaterielt driftsmiddel, men her er som nevnt retten til avskrivning begrenset etter § 6-10 tredje ledd. Denne begrensning gjelder når et immaterielt driftsmiddel kan identifiseres

som eget driftsmiddel i forhold til goodwill. Kundeportefølje og markedsandeler kan ifølge Foreløpig Norsk RegskapsStandard etter omstendighetene gi grunnlag for slik identifikasjon. Hvis posisjonen ikke er rettslig beskyttet, vil imidlertid skattyter normalt ikke ha tilstrekkelig kontroll over slike verdier i forhold til regnskapslovens regler. Tilsvarende må etter min mening gjelde ved anvendelse av § 6-10 tredje ledd.

- (46) Ut fra dette ser jeg det slik at agenturretten etter omstendighetene kan være et identifiserbart immaterielt driftsmiddel etter skattelovens § 6-10 tredje ledd. Den rettslige beskyttelsen av agenten følger av avtalen i de tilfeller denne har enerett i et geografisk område. I slike tilfeller vil også retten til provisjon for alle salg i området normalt være vernet ved agentavtalen. Agenturrettighet kan således tenkes å ha en selvstendig verdi under skattyters kontroll på linje med andre rettigheter som eksempelvis franchise eller husleie. En eventuell verdi av agentretten isolert sett må fastsettes og trekkes fra på samme måte som andre identifiserbare aktiva før forretningsverdien kan fastsettes.
- (47) Verdien av en opparbeidet kundekrets står imidlertid i en annen stilling. Verken selger, kjøper eller agent har kontroll over kundene, og kunder kan normalt ikke overføres som andre eiendeler eller rettigheter. I tillegg kommer at bare ved salg av virksomheten kan kjøperen dra nytte av kundekretsen. I den utstrekning kundene måtte ha verdi for den som overtar en virksomhet, har dette i praksis vært ansett som goodwill med forretningsverdi i de tilfeller vederlaget for en virksomhet overstiger den virkelige verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld.
- (48) Avgangsvederlag etter agenturloven § 28 utbetales ved opphør av agenturavtalen med mindre hovedmannen hever avtalen etter § 29 eller agenten sier opp eller overdrar agenturavtalen etter § 30. Agenten har rett til slikt vederlag hvis og i den utstrekning hovedmannen er tilført nye kunder eller omsetningen merkbart har økt i den bestående kundekrets, og hovedmannen fortsatt vil få vesentlige fordeler av dette. I tillegg kreves at avgangsvederlag er rimelig på bakgrunn av samtlige omstendigheter, herunder agentens tap av provisjon. Vederlaget er i utgangspunktet begrunnet i at agenten har skapt verdier for hovedmannen som denne kan utnytte i fremtiden. Hadde agenten fortsatt, ville denne fått del i verdien av kundekretsen. Avgangsvederlaget kompensere for forskyvningen i tid mellom agentens innsats og vederlaget for innsatsen og er således en kompensasjon for bortfall av framtidig inntekt.
- (49) Agenten har ikke rett til avgangsvederlag når agenten etter avtale med hovedmannen overdrar sine rettigheter og plikter etter agenturavtalen til en annen, jf. § 30 nr. 3. Om denne bestemmelse uttales i Ot.prp. nr. 49 for 1991–92 side 70 annen spalte i Vedlegg 1 Utkast til lov om handelsagenter og handelsreisende avgitt november 1991 av en arbeidsgruppe nedsatt av Justisdepartementet med representanter for de berørte interesseorganisasjoner:

**”Etter nr 3 har ikke handelsagenten rett til vederlag der vedkommende etter avtale med hovedmannen overdrar agenturet til en tredjemann. En slik overføring av agenturet innebærer at kontraktforholdet mellom agenten og hovedmannen bortfaller. Bakgrunnen for regelen er at agenten gjennom overdragelsen antas å ha fått vederlag for kundekretsen. Retten til avgangsvederlag avskjæres imidlertid uavhengig av om vederlaget for overdragelsen må antas å være mindre enn det avgangsvederlag agenten ville hatt krav på om agenturavtalen ikke var blitt overdratt. Avgangsvederlag avskjæres også ved vederlagsfri overdragelse av agenturavtalen. Når agenturforholdet overføres vil på den annen side den nye agenten i alminnelighet få overført til seg den overførende agents ”rettighet” på avgangsvederlag.”**



- (50) I proposisjonen sidene 22–23 viser departementet til arbeidsgruppens innstilling for så vidt angår det nærmere innhold av bestemmelsene.
- (51) Avgangsvederlag er således et lovbestemt vederlag for tap av framtidige provisjonsinntekter basert på den til enhver tid opparbeidede kundekrets. Slikt vederlag skal ikke betales når agenten etter avtale med hovedmannen overdrar rettigheter og plikter etter avtalen. Grunnen er at agenten gjennom overdragelsen normalt får vederlag for kundekretsen. For kjøper er denne del av vederlaget betaling for ervervet goodwill.
- (52) Vederlaget som Scansales betalte, er basert på Ernst & Youngs beregning av goodwill ved bruk av ulike metoder. Det ble lagt til grunn at de fysiske eiendeler ikke inneholdt noen former for merverdi, slik at tilnærmede bokførte verdier ble benyttet. Med grunnlag i beregninger som ga noe ulike resultater, foreslo Ernst & Young at goodwill i forbindelse med overføringen ble satt til 475 000 kroner. Ligningskontoret tok utgangspunkt i Ernst & Youngs beregning av avkastningen, som viste en beregnet restverdi/goodwill på 693 088 kroner, og trakk fra beregnet avgangsvederlag med 717 300 kroner som ble ansett som annet immaterielt driftsmiddel. Som tidligere nevnt, gir en beregning av avgangsvederlag etter agenturloven § 28 uttrykk for verdien av kundekretsen som er tilført hovedmannen. Staten har ikke ført noe bevis for at selve agenturet i dette tilfellet har noen merverdi utover kundemassen. Vederlaget som Scansales betalte til Guddingsmo, må etter dette anses som betaling for forretningsverdi etter skatteloven § 6-10 andre ledd.
- (53) Jeg finner etter dette at ligningsnemndas endringsvedtak er bygd på feil forståelse og anvendelse av ligningsloven § 6-10 tredje ledd jf. § 6-10 andre ledd, slik at vedtaket må oppheves.
- (54) Den ankende part har krevd saksomkostninger for alle retter. Kravet tas til følge, og nødvendige omkostninger settes til 246 325 kroner med tillegg av forsinkelsesrente i samsvar med omkostningsoppgaven, jf. tvistemålsloven § 180 andre ledd jf. § 172 første ledd jf. § 176 første ledd.
- (55) Jeg stemmer for denne

#### DOM :

1. Ligningen for AS Scansales Agenturforretning for inntektsåret 2003 oppheves.
2. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor til AS Scansales Agenturforretning 246 325 – tohundreogførtisekstusentrehundreogtjuefem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

- (56) Dommer **Oftedal Broch:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (57) Dommer **Indreberg:** Likeså.
- (58) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (59) Dommer **Lund:** Likeså.
- (60) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Ligningen for AS Scansales Agenturforretning for inntektsåret 2003 oppheves.
2. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor til AS Scansales Agenturforretning 246 325 – tohundreogførtisekstusentrehundreogtjuefem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: