



# NORGES HØYESTERETT

Den 7. mars 2008 avsa Høyesterett dom i

**HR-2008-00467-A, (sak nr. 2007/1307), sivil sak, anke,**

Staten v/Sentralskattekontoret for  
storbedrifter

(Regjeringsadvokaten  
v/advokat Atle J. Skaldebø-Rød – til prøve)

mot

Hafslund Nett AS

(advokat Harald Willumsen)

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

- (1) Dommer **Stang Lund**: Saken gjelder gyldigheten av ligning av Hafslund Nett AS for inntektsåret 2001. Spørsmålet er om en del av vederlaget ved kjøp av overføringsanlegg for levering av elektrisk energi skal klassifiseres som forretningsverdi eller tilordnes annet immaterielt driftsmiddel etter skatteloven § 6-10 andre og tredje ledd. Slik tilordning får betydning for retten til fradrag for avskrivninger for verdiforringelse.
- (2) Daværende Viken Energinett AS kjøpte i februar 2001 master, linjer, jordkabler, transformatorstasjoner, bygninger og andre driftsmidler for levering av elektrisk energi til sluttbrukere i Asker og Bærum kommuner av Energiselskapet Asker og Bærum Nett AS (EAB Nett) for 1564 millioner kroner. Bakgrunnen for transaksjonen var at Viken og Hafslund ASA i 1999 hver hadde kjøpt 50 prosent av aksjene i EAB Nett. Oppkjøpet var et ledd i Vikens hovedstrategi om et stort nettselskap for de sentrale østlandsområder rundt Oslofjorden. Vederlaget for overføringsanlegget ble satt til det Viken og Hafslund ga for aksjene i EAB Nett.
- (3) Viken fikk i mai 2001 anleggs- og områdekonsesjoner med varighet fram til 1. juli 2026. Konsesjonene trådte i stedet for de tidligere konsesjoner 27. januar 1999 til EAB Nett. Vilkårene og varigheten var som for de tidligere konsesjoner.
- (4) I selvangivelsen for 2001 oppførte Viken 1120 millioner kroner av vederlaget som kostpris for overføringsanlegget fra EAB Nett og krevde fradrag for verdiforringelse med fem prosent etter skatteloven § 14-43 første ledd bokstav g. Det ble oppført tre millioner

kroner for andre driftsmidler. Restbeløpet 441 millioner kroner ble klassifisert som forretningsverdi/goodwill og fradrag ble krevd med 20 prosent etter skatteloven § 14-43 første ledd bokstav b, som gjelder ervervet forretningsverdi.

- (5) Ligningsnemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter godtok ikke selskapets krav om avskrivning for forretningsverdi. Nemnda tilordnet 412,5 millioner kroner til konsesjonene og framføringsrettigheter. Forretningsverdien utgjorde ifølge nemnda en lite betydelig størrelse og ble satt til 28,5 millioner kroner.
- (6) Vikens klage i april 2003 til overligningsnemnda førte delvis fram. Nemnda kom til at konsesjonene måtte anses som et identifiserbart annet immaterielt driftsmiddel og tilordnet 325 millioner kroner til konsesjonene. De resterende 116 millioner kroner måtte anses som forretningsverdi.
- (7) I mars 2002 fusjonerte Viken med Hafslund Nett Holding. I april 2004 ble navnet endret til Hafslund Nett AS. Dette selskap reiste 3. juni 2004 sak for Oslo tingrett med krav om at overligningsnemndas vedtak måtte oppheves som ugyldig. Staten påsto frifinnelse. Oslo tingrett avsa 15. juli 2005 dom med slik domsslutning:

- ”1. **Overligningsnemndas vedtak av 2. desember 2003 oppheves som ugyldig for så vidt det ikke er innrømmet goodwillavskrivninger i samsvar med innleverte oppgaver.**
2. **Staten v/Sentralskattekontoret for Storbedrifter pålegges å erstatte Hafslund Nett AS sakens omkostninger med 189 140 – etthundreogåttitusenetthundreogforti – kroner med tillegg av den rente som er fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum, fra oppfyllelsesfristen til betaling skjer.**
3. **Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.”**

- (8) Tingretten fant at konsesjonene som Viken i realiteten overtok ved at selskapet fikk nye tilsvarende konsesjoner, ikke hadde selvstendig verdi som kunne skilles fra nettet. Konsesjonene kunne i praksis ikke tenkes prissatt eller omsatt atskilt fra overføringsanlegget, når det som her dreier seg om såkalt naturlig monopol. Konsesjonene ga ikke i seg selv enerett til å distribuere strøm til abonnenter i området eller beskyttelse mot konkurranse. Eneretten har sitt grunnlag i det naturlige monopol som følger av nettet. Retten viste også til at det ville være utenkelig at Viken, eller en annen kvalifisert kjøper, ikke ville få de nødvendige konsesjoner etter å ha ervervet nettet. Retten konkluderte med at konsesjonene og nettet samlet sett ikke hadde verdi utover verdsettelsen av nettet, slik at merverdien dermed knytter seg til ikke identifiserbare forretningsverdier.
- (9) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter anket til Borgarting lagmannsrett, som 29. juni 2007 avsa dom med slik domsslutning:

- ”1. **Tingrettens dom stadfestes.**
2. **Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til innen 2 – to – uker etter forkynnelsen av lagmannsrettens dom å betale til Hafslund Nett AS i saksomkostninger for lagmannsretten 250 000 – tohundreogfemtusen – kroner med tillegg av forsinkelsesrente etter lov om renter ved forsinket betaling § 3 første ledd første punktum fra forfall og til betaling skjer.”**

- (10) Også lagmannsretten kom til at konsesjonene skattemessig ikke kunne anses som en egen immateriell eiendel. Retten la herunder vekt på at konsesjonen ikke kan omsettes alene eller sammen med nettvirksomheten. Konsesjonene gir ved en isolert vurdering ikke en erverver av nettet rettigheter som kan representere framtidige økonomiske fordeler. Særskilt verdsettelse av konsesjonene er derfor ikke mulig etter aksepterte verdsettelsesprinsipper. De har alene verdi sammen med nettvirksomheten med tilhørende anlegg og grunnrettigheter. Individualisering av konsesjoner og grunnrettigheter med sikte på særskilt verdsettelse, kunne etter lagmannsrettens oppfatning ikke skje med tilstrekkelig sikkerhet som grunnlag for avskrivning verken etter skatterettens eller regnskapsrettens regler.
- (11) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har anket til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse.
- (12) Fem vitner har avgitt skriftlig forklaring til bruk for Høyesterett. Det er framlagt enkelte nye bevis, som jeg ikke finner grunn til å presisere. Saken står i det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for tingretten og lagmannsretten.
- (13) *Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter* har i hovedsak anført:
- (14) Lagmannsrettens dom bygger på uriktig lovforståelse og rettsanvendelse. Retten har stilt for strenge krav til individualisering når den har kommet til at konsesjoner og rett til å ha linjenett og overføringsanlegg på andres eiendommer ikke er andre immaterielle driftsmidler etter skatteloven § 6-10 tredje ledd.
- (15) Staten gjør gjeldende at anleggs- og områdekonsesjonene og framføringsrettighetene på andres eiendommer er andre identifiserbare immaterielle driftsmidler som har selvstendig økonomisk verdi. Det er ikke omtvistet at slike konsesjoner og rettigheter er under skattyters kontroll.
- (16) Anleggs- og områdekonsesjoner gir etter praksis reelt sett konsesjonær enerett til fysisk levering av elektrisk energi til sluttbrukere i Asker og Bærum kommuner. Andre leverandører som ønsker å etablere seg i dette området, må også ha konsesjon. Norges vassdrags- og energidirektorat gir etter fast praksis ikke områdekonsesjon til andre i samme geografiske område blant annet av samfunnsøkonomiske grunner, jf. energiloven § 1-2. Konsesjonærens reelle monopol gir også kontroll over alle inntekter og inntektsmuligheter som følge av monopolbasert virksomhet. Det er etter skatteloven uten betydning at konsesjonen ikke har til formål å gi konsesjonæren enerett.
- (17) Merverdien ved at monopoliet omfatter en større kundegruppe etter kjøpet av overføringsanlegget i Asker og Bærum, er tilstrekkelig identifiserbar til å tilordnes konsesjonene og framføringsrettighetene. Større kundegrunnlag gir økt volum og derved muligheter til å øke driftsmarginen ved stordriftsfordeler. Selv om nye konsesjoner formelt må gis kjøper, er realiteten at konsesjonen følger med ved salget når kjøperen er kvalifisert. Det er ikke noe krav etter skattelovgivningen at en immateriell eiendel kan skilles ut og overdras separat. Det er tilstrekkelig at dens selvstendige økonomiske verdi kan identifiseres. Kjøpere er villige til å betale for slike eiendeler, noe budrunden i denne sak viser.

- (18) Det kreves heller ikke etter skatteloven § 6-10 tredje ledd at en annen immateriell rettighet bare kan foreligge når den kan identifiseres gjennom en pålitelig verdimåling. Regnskapsreglene er ikke avgjørende for den skatterettslige løsning. Ligningsmyndighetene må legge til grunn det mest sannsynlige faktum, jf. ligningsloven § 8-1 nr. 1, som i dette tilfelle ga grunnlag for å endre selvangivelsen for 2001, jf. andre og tredje punktum.
- (19) Tilordningen skal foretas til de materielle og identifiserbare immaterielle driftsmidler som skaper inntektene. Verdi utover selve overføringsanlegget må normalt tilordnes overføringsanlegget, konsesjonene og framføringsrettighetene som skaper merverdien. Det er ikke andre inntektsskapende faktorer i dette tilfellet som kan forklare at forretningsverdien kan være større enn den overligningsnemnda fastsatte til 116 millioner kroner. Områdekonsesjoner er sammenlignbare med ringnot- og oppdrettskonsesjoner i fiskeindustrien. I Hålogaland lagmannsretts dom 28. januar 2002 og Rt. 2005 side 1461 ble fiskekonsesjoner tillagt selvstendig verdi som identifiserbare immaterielle driftsmidler.
- (20) Verdsettelsen er forsvarlig. Overligningsnemnda skulle fordele en merverdi på 441 millioner. Fordelingen bygger på skattyters verdianslag, som ble presentert for nemnda.
- (21) Hvis Høyesterett kommer til at konsesjoner og framføringsrettigheter ikke kan anses som andre immaterielle driftsmidler etter skatteloven § 6-10 tredje ledd, anføres subsidiært at overføringsanlegget er den inntektsskapende faktor i monopolvirksomheten. Merverdien må da tilordnes anlegget. Dette medfører at overligningsnemndas vedtak må oppheves. Det er uten betydning at verdien av overføringsanlegget er basert på en beregnet kontantstrøm.
- (22) Til Hafslunds subsidiære anførsel om at lineær avskrivning fra ervervet fram til konsesjonen utløper i 2026 ikke reflekterer verdireduksjonen av konsesjonene, gjøres gjeldende at verdifallet i det konkrete tilfellet åpenbart skjer raskere enn ved lineær avskrivning fram til 2026 for å komme i betraktning, jf. skatteloven § 14-50. Dette er ikke godtgjort. Selskapets forståelse av reguleringen av inntektsrammene er uriktig. Gevinsten ved reduksjon av driftskostnadene beholdes uavkortet fram til 2007. Når tillatt inntekt fastsettes for perioden fra 2007, legges kostnadsnivået for 2005 til grunn. Det følger av de endrede regler at skattyter beholder 60 prosent av innsparingen. Vikens årsberetning og regnskap for 2002 viser at goodwill avskrives over 20 år.
- (23) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.**
  2. **Hafslund Nett AS v/styrets leder dømmes til å betale staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett, med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.”**
- (24) *Hafslund Nett AS* har i hovedsak anført:
- (25) Lagmannsrettens dom er riktig i resultatet og ankemotparten kan i det vesentlige slutte seg til lagmannsrettens begrunnelse.

- (26) De forhold som lå til grunn for å betale mer enn verdien av overføringsanlegget, reflekterer verdier som ligger i kjernen av forretningsverdi/goodwill slik dette begrep har vært forstått etter regnskaps- og skattelovgivningen. Overligningsnemnda har korrekt tatt utgangspunkt i dette, men har uriktig konkludert med at kravet til konsesjon for å bygge og drive overføringsanlegg fører til et annet resultat.
- (27) Områdekonsesjon etter energiloven har ikke en utskillbar eller identifiserbar selvstendig økonomisk verdi uavhengig av overføringsanlegget og kan i forhold til skatte- og regnskapsreglene ikke aktiveres. Erverv av overføringsanlegget er grunnlaget for å få konsesjonene. Forventningen om økte framtidige kontantstrømmer kan ikke tilordnes de enkelte driftsmidler. Dette underbygges også av at den betalte merverdi utover selve verdien av overføringsanlegget var basert på overtakelse av EABs virksomhet. Rettighetene til å ha fysiske anlegg og framføre nettet over andres eiendommer har heller ikke særskilt verdi utover det som inngår i, og er en del av, verdien av de fysiske anlegg.
- (28) Den tidligere omforente verdsetting av overføringsanlegget er basert på forventet kontantstrøm, hvor også konsesjonene og rettigheter over andres eiendommer inngår og er en forutsetning for verdsettelsen av overføringsanlegget. Tilordningen av merverdien til konsesjoner og rettigheter innebærer at verdien tas med to ganger.
- (29) Lagmannsretten fant at overligningsnemndas tilordning av en del av merverdien til konsesjonen var vilkårlig da den var uten forankring i forsvarlige kriterier for verdiallokering til driftsmidler. Identifikasjon av konsesjoner som eget driftsmiddel må kunne forankres i pålitelige målinger av verdiene. Fordelingen av merverdien etter skjønn er også problematisk da deler av beløpet klart gjelder forretningsverdi.
- (30) Ligningsnemndas verdsetting av overføringsanlegget er basert på riktige og fullstendige opplysninger fra skattyter. Staten har for tingretten og lagmannsretten godtatt verdsettingen av overføringsanlegget. Dersom statens subsidiære anførsel fører fram, må det foretas ny verdsetting av overføringsanlegget, som igjen vil påvirke størrelsen av merverdien.
- (31) Subsidiært anføres at tilordning av deler av merverdien til andre immaterielle driftsmidler medfører at lineær avskrivning fra ervervet fram til konsesjonen utløper i 2026 ikke reflekterer den aktuelle verdireduksjonen av konsesjonene. Merverdien av konsesjonene refererer seg i hovedsak til effektiviserings- og synergigevinster i egne anlegg og ervervede overføringsanlegg i Asker og Bærum, som på sikt fører til lavere driftskostnader. Slike gevinster blir redusert ved fastsetting av tillatt inntekt i neste periode basert på innsparingene i forrige periode. Denne reduksjon medfører at merverdiene uansett må avskrives i inntektsårene 2001 til og med 2006 for å reflektere den til enhver tid aktuelle verdi av konsesjonene.
- (32) Hafslund Nett AS har nedlagt slik påstand:

**”Prinsipalt:**

- 1. Borgarting lagmannsretts dom stadfestes.**
- 2. Hafslund Nett AS tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven fra forfall til betaling skjer.**

**Subsidiært:**

1. Vedtak av 2. desember 2003 vedrørende ligningen av Hafslund Nett AS for inntektsåret 2001 oppheves. Ved ny ligning skal verdien av ervervede immaterielle driftsmidler avskrives lineært over seks år.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til å erstatte Hafslund Nett AS saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall.”

- (33) *Jeg er kommet til at anken må tas til følge.*
- (34) Sakens hovedspørsmål er om mervederlaget på 441 millioner kroner ved kjøp av EAB Netts overføringsanlegg i sin helhet skal anses som forretningsverdi etter skatteloven § 6-10 andre ledd bokstav a eller for en del som annet immaterielt driftsmiddel etter samme bestemmelse tredje ledd. Overligningsnemnda tilordnet 325 millioner kroner til Hafslunds konsesjoner som annet immaterielt driftsmiddel. Resten av mervederlaget 116 millioner kroner ble ansett som forretningsverdi.
- (35) Klassifiseringen har betydning for retten til fradrag for avskrivning for verdiforringelse av betydelige driftsmidler. Etter skatteloven § 14-43 første ledd bokstav b jf. § 14-40 første ledd bokstav a kan saldo av ervervet forretningsverdi avskrives med inntil 20 prosent. Andre immaterielle driftsmidler enn forretningsverdi kan bare avskrives hvis verdifallet er åpenbart, eller med like store årlige beløp over driftsmiddelets levetid når rettigheten er tidsbegrenset, jf. § 6-10 tredje ledd jf. § 14-50.
- (36) Hva som skatterettslig skal kategoriseres som forretningsverdi eller som annet immaterielt driftsmiddel har vært tema i flere avgjørelser av Høyesterett i senere år. Dom i Rt. 2007 side 1862 gjaldt gyldigheten av ligningen av et aksjeselskap som overtok en agents personlige næringsvirksomhet. Spørsmålet var om vederlaget for overtakelsen av agenturet var betaling for forretningsverdi eller for annet identifiserbart immaterielt driftsmiddel. Etter regnskapsloven § 5-7 er goodwill forskjellen mellom anskaffelseskostnad ved kjøp av virksomhet og den virkelige verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld. Det følger av forarbeidene til den tidligere skattelov § 44 første ledd bokstav c, som ble videreført i nå gjeldende lov § 6-10 andre og tredje ledd, at forretningsverdi også skatterettslig defineres negativt, jf. Rt. 2007 side 1862 avsnitt 44, som viser til Rt. 2005 side 1461 på side 1467 avsnitt 43 med henvisning til Rt. 2000 side 772 og 2001 side 640. Høyesterett kom til at vederlaget var betaling for forretningsverdi.
- (37) Når forretningsverdien defineres negativt, må den virkelige verdi av ”annet immaterielt driftsmiddel” i tredje ledd også bestemmes før forretningsverdien etter andre ledd kan beregnes. Foreløpig Norsk RegnskapsStandard definerer immaterielle eiendeler slik:

**”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.”

- (38) Eksempler på identifiserbare immaterielle eiendeler er etter Standarden blant annet ”Driftsrettigheter og konsesjoner”.
- (39) Det følger av Standarden at en immateriell eiendel kan være identifiserbar selv om den ikke kan skilles ut. Etter den Internasjonale RegnskapsStandard 38 for immaterielle eiendeler punkt 12 bokstav b er en immateriell eiendel identifiserbar når eiendelen
- ”b) oppstår av kontraktmessige eller andre juridiske rettigheter, uansett om disse rettighetene er overførbare eller kan skilles ut fra foretaket eller fra andre rettigheter og plikter.”**
- (40) Høyesteretts dom i Rt. 2005 side 1461 gjaldt spørsmålet om skattyter overtok noen form for goodwill som kunne kreves avskrevet ved inntektsligningen av et ervervet fiskeoppdrettsanlegg med to oppdrettskonsesjoner. Det var ikke omtvistet at oppdrettskonsesjonene måtte behandles som egne driftsmidler i skattemessig sammenheng. Høyesterett fant at konsesjoner for fiskeoppdrett hadde en selvstendig økonomisk verdi og i skatterettslig forstand måtte anses som et eget immaterielt driftsmiddel, jf. avsnitt 46. Den verdi som ligger i lokaliseringen, måtte anses som en del av konsesjonsverdien da oppdrettskonsesjon ”gis for bestemte lokaliteter”, jf. avsnittene 45 og 47. Merprisen som en kjøper måtte betale for driftsmiddel på grunn av fordeler som kan oppnås i egen virksomhet, må normalt behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Konkret fant Høyesterett at kjøpers fordeler måtte anses knyttet til konsesjonene, jf. avsnitt 49.
- (41) I dommen fra 2005 er i avsnitt 46 vist til Hålogaland lagmannsretts dom 28. januar 2002 publisert i Dommer, uttalelser mv. i skattesaker sidene 471-472, hvor retten fant at en ringnotkonsesjon i skatterettslig sammenheng måtte anses som et eget immaterielt driftsmiddel etter skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav c andre ledd første punktum. Lagmannsretten la avgjørende vekt på at kjøpers forventning om å få overta selgers konsesjon ofte har vesentlig betydning for størrelsen av vederlaget. Høyesteretts kjæremålutvalg nektet anke over dommen fremmet etter tvistemålsloven § 373 tredje ledd nr. 1. Førstvoterende i dommen fra 2005 var enig i det syn som avgjørelsene bygget på.
- (42) Jeg konkluderer så langt med at konsesjoner kan være annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi etter skatteloven § 6-10 tredje ledd. Spørsmålet er om verdien i dette tilfellet er identifiserbar. Det er ikke omtvistet at verdien er under skattyters kontroll, hvilket klart følger av konsesjonene og regelverket for disse. Løsningen avhenger av hvilke rettslige posisjoner anleggs- og særlig områdekonsesjon gir skattyteren.
- (43) Etter energiloven § 3-1 jf. forskrift om energi § 3-1, kan anlegg for produksjon, overføring og fordeling av elektrisk energi med spenning over 1 000 volt vekselstrøm/1 500 volt likestrøm ikke bygges eller drives uten konsesjon. Det samme gjelder ombygging eller utvidelse av bestående anlegg.
- (44) Innen et geografisk område kan konsesjon gis for bygging og drift av anlegg for fordeling av elektrisk energi ved spenning opp til 22 kV, jf. § 3-2 og forskriften § 3-5. Den som får områdekonsesjon etter § 3-2 skal levere elektrisk energi til abonnentene innenfor det geografiske området som konsesjonen gjelder for. Det er langvarig, entydig og fast praksis for at det ikke gis områdekonsesjon til flere i samme geografiske område.

- (45) Overligningsnemnda tok utgangspunkt i situasjonen ved kjøp av virksomhet som kan utøves uten konsesjon. I slike tilfeller har verdien av mulige synergieffekter, strategisk posisjonering og utviklingen av nye produkter ifølge nemnda i praksis vært ansett som forretningsverdi. Dette følger av at merverdien normalt ikke kan tilordnes identifiserbare eiendeler. Merverdien vil ofte være knyttet opp mot at kjøpet gir adgang til en kundeportefølje. Denne vil normalt være for usikker til å regnes som egen eiendel skatterettslig. Deretter uttaler nemnda:

**”Der virksomheten er avhengig av konsesjon, vil dette kunne stille seg annerledes. Spørsmålet kan neppe avgjøres for konsesjoner i sin alminnelighet, men må knyttes opp mot den typen konsesjon som foreligger i dette tilfellet. Et fremtredende trekk ved denne er at den gir skattyteren enerett til å distribuere strøm til abonnenter innenfor et geografisk avgrenset område. Dette innebærer at kundeporteføljen er sikker for den tid konsesjonen står ved lag (med det forbehold at folketallet kan gå ned, men det er usannsynlig), og det er tilveksten i kundeporteføljen ved oppkjøpet som muliggjør synergieffektene. Det er nok så – som sterkt fremhevet av skattyteren – at konsesjonen, slik vilkårene er utformet, ikke gir noen garanti for fremtidige overskudd; disse er helt avhengig av at man klarer å gjennomføre tilstrekkelig effektive rasjonaliseringer. Det sentrale må imidlertid etter nemndas mening være at konsesjonen sikrer kjøperen en helt sikker kundegruppe som vil generere en bruttoinntektsstrøm i årene fremover, og at konsesjonen er et nødvendig vilkår for å komme i denne posisjonen. Det er ingen tvil om at kjøpere er villig til å betale for dette. Dermed ligger etter nemndas mening forholdene til rette for å skille disse verdiene ut som en separat immateriell eiendel, knyttet til konsesjonen.**

...

**EAB Nett AS hadde en sentral og viktig plassering. Ikke bare for Viken, men også for andre, f.eks. utenlandske aktører som ønsket seg inn på det norske markedet. Merverdier knyttet til beliggenhet og strategisk posisjonering har, som nevnt ovenfor, tradisjonelt vært behandlet som forretningsverdi. Etter nemndas oppfatning er det i foreliggende sak en vesentlig forskjell sammenlignet med tradisjonelle merverdier knyttet til beliggenhet og strategisk posisjonering/ekspansjon mot andre. De konsesjonene som EAB Nett AS var innehaver av, er knyttet opp til et bestemt geografisk område. Gjennom kjøpet av EAB Nett AS har selskapet sikret seg konsesjonene, og på denne måte har selskapet sikret seg mot at andre aktører får hånd om områdekonsesjonene.”**

- (46) Det går fram av sammenhengen at nemnda særlig har hatt områdekonsesjonen for øye.
- (47) Hafslund har til dette anført at selve ervervet av overføringsanlegget er grunnlaget for eneretten i det geografiske området konsesjonene gjelder for. Jeg bemerker til dette at områdekonsesjonen reelt sett medfører en rettslig monopolbeskyttelse så lenge andre etter fast praksis ikke får slik konsesjon i samme område. Den som har områdekonsesjonen, har enerett til fysisk å levere elektrisk energi til sluttbrukere i området, og ta betalt for dette, uansett hvem som står for levering og avregning av den elektriske energi. Dersom områdekonsesjonen tenkes borte kan andre leverandører gjennom egne overføringsanlegg fysisk levere elektrisk energi til sluttbrukerne innen området. Sluttbrukere i eksempelvis hyttefelter og industriparke kunne ha interesse av å velge en annen leverandør av overføringstjenester i tilfelle dette ville være økonomisk regningsvarende. Gjeldende regler og praksis for områdekonsesjoner stenger for dette og innebærer at konsesjonæren har beskyttelse mot konkurranse utover det som følger av å eie overføringsanlegget.



- (48) Hafslund har også anført at konsesjonene ikke har selvstendig økonomisk verdi. De kan ikke omsettes alene eller sammen med overføringsanlegg. Det betales ikke vederlag ved utstedelsen. Fremtidige økonomiske fordeler kan ikke knyttes til konsesjonene.
- (49) Jeg er enig i at anleggs- og områdekonsesjoner forvaltningsrettslig sett ikke kan overføres fra selger til kjøper ved salg av overføringsanlegg. I slike tilfeller vil imidlertid kjøper etter praksis få nye anleggs- og områdekonsesjoner på samme vilkår som selger hadde. Skatterettslig sett innebærer reglene og praksis reelt sett at konsesjonene overføres sammen med det overdratte overføringsanlegg til kjøper på samme vilkår som før. Dette er også tilfellet ved salg av oppdrettsanlegg eller fiskefartøyer med tilhørende konsesjoner, jf Hålogaland lagmannsretts dom 28. januar 2002 og Rt. 2005 side 1461 avsnitt 46 som er omtalt tidligere. Jeg tilføyer at etter Norsk RegnskapsStandard og Internasjonal RegnskapsStandard 38 kan en konsesjon identifiseres som eget driftsmiddel selv om den ikke kan overføres eller omsettes separat. Lagmannsrettens uttalelser om at konsesjonen ikke kan overføres alene eller sammen med nettvirksomheten, og at konsesjonen isolert vurdert ikke gir en erverver rettigheter som kan representere framtidige økonomiske fordeler, er etter min mening basert på feil forståelse av skatteloven § 6-10 andre og tredje ledd.
- (50) Hafslund har også vist til at tilordning av deler av merverdien til konsesjonene ikke kan gjennomføres med tilstrekkelig pålitelighet. De framtidige økonomiske fordeler som er knyttet til konsesjonene, er isolert sett usikre. Merverdien må derfor anses som forretningsverdi.
- (51) Jeg bemerker at etter ligningsloven § 8-1 nr. 1 første punktum hører det under ligningsmyndighetene å avgjøre hvilke faktiske forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter. Ligningsmyndighetene skal fram til det mest sannsynlige faktum, jf. Rt. 2005 side 1461 avsnitt 54. Norsk RegnskapsStandards prinsipper for fastleggelse av anskaffelseskost for en immateriell eiendel kan ikke være avgjørende for tilordning etter skatteloven § 6-10 tredje ledd. Regnskapsreglene varetar andre formål enn skattereglene.
- (52) Hafslund har også anført at selve skjønnsutøvelsen med fordeling av merverdien på identifiserbare immaterielle driftsmidler og forretningsverdi ikke er forsvarlig. Lagmannsretten fant at overligningsnemndas fordeling av kostprisen til konsesjonene uten forankring i nærmere forsvarlig kriterier for verdiallokering til driftsmidler, måtte anses vilkårlig.
- (53) Jeg bemerker at overligningsnemnda tok utgangspunkt i hvilke verdier som kunne henføres til områdekonsesjonen. Den tilordnet 200 millioner kroner basert på Hafslunds beregning av effektiviseringsgevinsten knyttet til eget nett. Selskapet hadde også samlet anslått verdiene ved strategisk posisjonering/ekspansjon mot andre og utvikling av nye produkter og tjenester til mellom 200 og 300 millioner kroner. Denne kategori fant nemnda falt dels innenfor og dels utenfor det som kunne tilordnes konsesjonene. Strategisk posisjonering/ekspansjon mot andre ble tilordnet konsesjonene. Skattyter opplyste i brev 11. november 2003 til sentralskattekontoret at det ikke var utarbeidet, og heller ikke var mulig å utarbeide, beregninger som underbygger en fordeling mellom strategisk posisjonering/ekspansjon mot andre og nye produkter/tjenester. I mangel av nærmere opplysninger antok nemnda at de to kategorier hver utgjorde omtrent halvparten av de anslåtte verdier. Nemnda tilordnet på dette grunnlag 325 millioner kroner til

konsesjonene, mens 116 millioner kroner ble ansett som forretningsverdi. Etter omstendighetene har jeg ingen bemerkninger til denne fordeling. Jeg tilføyer at Hafslund ikke har anført at tildelingen er materielt uforsvarlig.

- (54) Jeg finner etter dette at overligningsnemnda har bygget på riktig rettsforståelse når nemnda tilordnet en andel av merverdien til konsesjonene som eget immaterielt driftsmiddel. Ut fra mitt resultat er det ikke nødvendig å komme inn på statens øvrige anførsler om at merverdien også må tilordnes fremføringsrettighetene over andres eiendommer og overføringsanlegget.
- (55) Subsidiært anfører Hafslund at lineær avskrivning fra ervervet fram til konsesjonene utløper i 2026 ikke reflekterer verdireduksjonen av konsesjonene. Merverdien av konsesjonene refererer seg i hovedsak til effektiviseringsgevinster og strategisk posisjonering/eksponering mot andre. Slike gevinster blir vesentlig redusert ved fastsetting av tillatt inntekt for ny periode basert på reduksjon av driftskostnadene i foregående periode. Dette medfører at merverdiene må avskrives i inntektsårene 2001 til og med 2006.
- (56) Jeg bemerker at etter skatteloven § 6-10 tredje ledd første punktum kan avskrivning av andre immaterielle driftsmidler enn forretningsverdi bare kreves når verdifallet er åpenbart. I de tilfeller det immaterielle driftsmiddel er en tidsbegrenset rettighet, kan avskrivning kreves med like store årlige beløp over driftsmiddelets levetid etter § 14-50, jf. § 6-10 tredje ledd annet punktum. Hvis verdifallet åpenbart skjer hurtigere, kan høyere årlige avskrivninger gis.
- (57) Hvorvidt det er "åpenbart" at verdifallet av konsesjoner er større enn ved en lineær avskrivning over driftsmiddelets levetid avhenger av en bevisbedømmelse. Fastlegging av innholdet i lovens begrep "åpenbart" er en del av rettsanvendelsesskjønnet. Den beløpsmessige fastsettelse hvert år av avskrivningen hører under ligningsmyndighetene.
- (58) "Åpenbart" i skatteloven § 6-10 tredje ledd må etter min mening forstås slik at skattyter må godtgjøre et markert avvik i verdifall sett i forhold til en lineær avskrivning over driftsmiddelets levetid. Overligningsnemnda la til grunn at en reduksjon av brutto inntektsstrøm over tid ikke kunne anses å påvirke den verdi som ligger i et fast og sikkert kundegrnnullag så lenge konsesjonen varer. Jeg kan ikke se at Hafslund har påvist forhold som godtgjør at konsesjonenes verdi åpenbart er lavere en den nedskrevne verdi etter skatteloven § 14-50 basert på varighet fram til 2026. Jeg tilføyer at Hafslund ved hvert års ligning har anledning til å ta opp på ny og godtgjøre at avskrivning framover må skje over kortere tid fordi verdifallet åpenbart er vesentlig større enn den aktuelle nedskrevne verdi.
- (59) Statens anke har ført fram. Staten har krevd saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av forsinkelsesrente. Jeg finner at saksomkostninger ikke bør tilkjennes for noen instans. Statens anførsler viser at det har foregått en utvikling i rettsoppfatningen. Saken har også reist prinsipielle spørsmål av betydning utenfor den foreliggende sak.

(60) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.

(61) Dommer **Oftedal Broch:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(62) Dommer **Indreberg:** Likeså.

(63) Dommer **Stabel:** Likeså.

(64) Dommer **Lund:** Likeså.

(65) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.

Riktig utskrift bekreftes: