



NORGES HØYESTERETT

Den 9. oktober 2008 avsa Høyesterett dom i

HR-2008-01748-A, (sak nr. 2008/690), sivil sak, anke over dom,

Kjell Olav Skogli
Alvdal Bygg AS

(advokat Jan Syversen)

mot

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Anne Cathrine Haug – til prøve)

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

- (1) Dommer **Bårdsen**: Saken gjelder gyldigheten av overligningsnemnda for Nord-Hedmarks vedtak 6. oktober 2005 for Kjell Olav Skogli og Alvdal Bygg AS, knyttet til ligningsåret 2001. Sentralt står den skatterettslige bedømmelsen av vederlaget for et enkeltmannsforetak, der selger tok ansettelse hos kjøper. Hovedspørsmålet er om deler av vederlaget – som skattyterne har oppgitt som forretningsverdi – må bedømmes som forskuddsbetaling av lønn til selgeren.
- (2) Kjell Olav Skogli – heretter for det meste omtalt som Skogli – etablerte i 1970 enkeltmannsforetaket Malermester Kjell Olav Skogli, med forretningssted i Alvdal. Etter 30 års drift solgte han 2. januar 2001 foretaket til Alvdal Bygg AS – heretter for det meste omtalt som Alvdal Bygg. Det var da ingen fast ansatte hos Skogli. To underentreprenører som jevnlig hadde hatt oppdrag hos ham, tok etter virksomhetsoverdragelsen ansettelse i Alvdal Bygg.
- (3) Kjøpesummen ble satt til 2 millioner kroner. Dette dekket varelager med 150 000 kroner, maskiner og utstyr med 250 000 kroner, og goodwill med 1,6 millioner kroner. Det er den skatterettslige bedømmelsen av posten for goodwill – forretningsverdi – som er omtvistet.
- (4) Etter kjøpsavtalen fikk Alvdal Bygg rett til å bruke selgers firmanavn i reklame og markedsføring, samt rett til å bruke kjedenavnet ”Mesterfarve”. Skogli skulle bistå med innkjøp av varer i Malermesternes Andelslag, med sikte på at Alvdal Bygg skulle få

samme rabatt som ham. Lagmannsretten har lagt til grunn at dette ville innebære en årlig besparelse på ca. 60 000 kroner.

- (5) Ved separat avtale 6. januar 2001 ble Skogli ansatt i full stilling som avdelingsleder hos Alvdal Bygg, med tiltredelse 15. januar samme år. Arbeidsoppgavene er angitt til ”oppdrag innenfor maling, gulv- og tapetserarbeider, epoxyarbeider og flislegging”. Jeg legger til grunn at Skogli i praksis arbeidet på samme måte som før, og at endringene vis-à-vis kundene for det meste var av formell karakter. Arbeidskontrakten forbyr Skogli å ta arbeid hos andre eller etablere næringsvirksomhet uten samtykke fra Alvdal Bygg. Lønnen er satt til 360 000 kroner årlig, uten kompensasjon for overtid. Det er uomtvistet at Skogli kom til å arbeide atskillig overtid, og lagmannsretten har lagt til grunn at gjennomsnittsverdien de første årene etter overdragelsen tilsvarte omtrent et halvt årsverk. Arbeidsavtalen inneholder også en bestemmelse om bindingstid for Skogli. Denne kommer jeg tilbake til.
- (6) Ligningsnemnda for Nord-Hedmark traff 20. april 2004 vedtak om endring av ligningen for Skogli og Alvdal Bygg for året 2001. Det ble bestemt at 1,3 millioner kroner skulle omklassifiseres fra forretningsverdi til forskuddsbetaling av lønn. Etter klage på vegne av Skogli og Alvdal Bygg, stadfestet overligningsnemnda for Nord-Hedmark vedtakene 6. oktober 2005.
- (7) Det er opplyst at omklassifiseringen medførte en økt skatt for Skogli med 331 362 kroner, og en økt arbeidsgiveravgift for Alvdal Bygg med 139 904 kroner. Skattereglene er senere endret, slik at virkningene av en omklassifisering i dag ville blitt mer avdempete. Men også etter gjeldende regler har klassifiseringsspørsmålet betydning, blant annet for periodisering av inntekten på selgers hånd og for beregning av arbeidsgiveravgift hos kjøper.
- (8) Skogli og Alvdal Bygg tok ut stevning ved Nord-Østerdal tingrett. Tingretten var satt med fagkyndige meddommere, og avsa 20. april 2007 dom med slik domsslutning:
- ”1. Ligningene for Kjell Olav Skogli og Alvdal Bygg AS for 2001 oppheves.
 2. Ved ny ligning legges det til grunn at salgsvederlaget for Kjell Olav Skoglis malermesterforetak i sin helhet knytter seg til foretaket og ikke til hans fremtidige ansettelsesforhold i Alvdal Bygg AS.
 3. Staten v/Hedmark fylkesskattekontor dømmes til å betale saksomkostninger til Kjell Olav Skogli og Alvdal Bygg AS med kr 165.527,50 – etthundreogsekstifemtusenfemhundreogtjuesju –, med tillegg av salær til meddommere og renter etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd fra forfallstidspunktet til betaling skjer. Beløpet forfaller til betaling to uker fra dommens forkynnelse, og fordeler seg med en halvpart på hver av saksøkerne.”
- (9) Staten anket dommen til Eidsivating lagmannsrett. Også lagmannsretten var satt med fagkyndige meddommere. Det ble avsagt dom 20. februar 2008, med slik domsslutning:
- ”1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
 2. I saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten betaler Kjell Olav Skogli og Alvdal Bygg AS til staten ved Skatt øst 444 642 – firehundreogførtifiretusensekshundreogførtito – kroner innen 2 – to – uker

fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”

- (10) Skogli og Alvdal Bygg har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett for så vidt gjelder lagmannsrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Det er også vist til at overligningsnemndas skjønnsutøvelse er vilkårlig eller åpenbart urimelig. Ved Høyesteretts ankeutvalgs beslutning er ankene tillatt fremmet. I forbindelse med Høyesteretts behandling er det innhentet fire parts- og vitneforklaringer, og fremlagt en del nye dokumenter. Utover dette står saken for Høyesterett i vesentlig samme stilling som for de tidligere retter.
- (11) Ankende parter, *Kjell Olav Skogli og Alvdal Bygg AS*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (12) Prinsipalt må overligningsnemndas vedtak oppheves fordi de bygger på faktiske og rettslige feil.
- (13) Vederlaget for virksomheten er fastsatt etter forhandlinger mellom uavhengige parter. Det avspeiler markedspris. Også vederlaget for forretningsverdien på 1,6 millioner kroner gjør det. I en slik situasjon gir rettspraksis i tilknytning til prisfastsettelse mellom parter i et interessefellesskap, liten veiledning.
- (14) Ettersom forretningsverdien skal fastsettes negativt, er det ikke opp til skattyter å dokumentere de enkelte elementene i denne. Det er ligningsmyndighetene som må påvise et konkret grunnlag for å omklassifisere den forretningsverdien som partene har lagt til grunn i sin avtale. At selger tar ansettelse hos kjøper, kan ikke i seg selv lede til omklassifisering. Sentralt vil være om det samlede vederlaget overstiger virksomhetens verdier og inntjeningssevne, om selger fortsetter å være ansatt med lang bindingstid, og om selgers lønn ligger vesentlig under markedslønn. Ingen av disse elementene foreligger i saken.
- (15) Subsidiært må overligningsnemndas vedtak oppheves fordi beregningen av hvor stor del av vederlaget for forretningsverdien som kan omklassifiseres, er basert på et vilkårlig skjønn og er sterkt urimelig. De hjelpeberegningene som overligningsnemnda har foretatt for å fastsette forretningsverdien, er beheftet med store feil på sentrale punkter.
- (16) Ankende parter har lagt ned slik påstand:
- ”1. **Tingrettens dom stadfestes.**
 2. **Staten v/Skatt øst tilpliktes å betale Alvdal Bygg AS´ og Kjell Olav Skoglis saksomkostninger for lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”**
- (17) Ankemotparten, *staten v/Skatt øst*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (18) Overligningsnemnda hadde hjemmel i den alminnelige regel i ligningsloven § 8-1 til å omklassifisere 1,3 millioner kroner av vederlaget til arbeidsinntekt. Det vesentlige av verdien var direkte knyttet til Skoglis person, og må holdes utenfor ved fastsettelsen av forretningsverdien, jf. de prinsippene om dette som er utviklet i Høyesteretts praksis.

- (19) Overdragelsen og ansettelsesavtalen var koblet tett sammen, og Skoglis fortsatte arbeid i virksomheten var både en faktisk og rettslig forutsetning for vederlaget. De deler av vederlaget som refererer seg til slik personavhengig forretningsverdi, må anses som inntekt vunnet ved arbeid.
- (20) Overligningsnemndas avgjørelse er basert på et grundig og balansert skjønn som verken er vilkårlig eller sterkt urimelig. Utover dette kan skjønnen ikke prøves av domstolene.
- (21) Ankemotparten har lagt ned slik påstand:
- ”1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett.”
- (22) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*
- (23) I avtalen om overdragelse av enkeltmannsforetaket Malermester Kjell Olav Skogli til Alvdal Bygg, har partene klassifisert 1,6 millioner kroner som vederlag for forretningsverdi. Hovedspørsmålet i saken er om ligningsmyndighetene hadde anledning til å omklassifisere deler av dette beløpet til arbeidsvederlag. Med omklassifisering sikter jeg til at avtalepartenes betegnelse må vike for en riktig skatterettslig bedømmelse. Det er ikke spørsmål om skatterettslig gjennomskjæring.
- (24) Hjemmelen for omklassifisering i dette tilfellet er ligningsloven § 8-1. Etter nr. 1 første punktum avgjør ligningsmyndighetene ”hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger”. Ifølge forarbeidene innebærer formuleringen ”at ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlag for ligningen etter en fri bevisbedømmelse av alle de foreliggende opplysninger”, se Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) side 98 første spalte. Høyesterett har i tidligere avgjørelser understreket at ligningsloven § 8-1 er i samsvar med det som ellers er hovedregelen for avgjørelsen av sivile krav, se Rt. 2005 side 1461 (Firda Sjøfarmer) avsnitt 54 og Rt. 2008 side 343 (Hafslund Nett) avsnitt 51.
- (25) Dersom en slik fri bevisbedømmelse tilsier at det faktiske grunnlaget for skattyters klassifisering ikke kan legges til grunn, kan ligningsmyndighetene omklassifisere i tråd med en riktig skatterettslig bedømmelse. Overført til vår sak kunne omklassifisering skje dersom det fremstod som mest sannsynlig at deler av vederlaget for virksomheten var godtgjøring foranlediget av Skoglis arbeid for Alvdal Bygg etter overdragelsen.
- (26) Overligningsnemnda har i begge vedtakene også vist til gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 13-1 første ledd. Når ligningsloven § 8-1 uansett kan gi hjemmel for omklassifisering, er dette uten selvstendig betydning. Jeg finner likevel grunn til å bemerke følgende: Bestemmelsen har overskriften ”Interessefelleskap”. Etter første ledd kan fastsettelse skje ved skjønn ”hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefelleskap med annen person, selskap eller innretning”. Bestemmelsen viderefører tidligere skattelov § 54 første ledd. Formålet er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting, se Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 75. Skatteloven § 13-1 er utvilsomt aktuell ved

virksomhetsoverdragelse der partene ikke er uavhengige, for eksempel ved overføring av en personlig næringsvirksomhet til et aksjeselskap hvor den næringsdrivende har eierinteresser. Regelen om skjønnsmessig verdifastsettelse etter skatteloven § 13-1 får etter mitt syn derimot ikke anvendelse der et eventuelt interessefellesskap utelukkende ligger i en bestemt skatterettslig bedømmelse av et forhold, se merknadene til den tidligere skattelov § 54 i Ot.prp. nr. 26 (1980–1981) side 66.

- (27) Begrepet ”forretningsverdi” står sentralt i saken. Uttrykket brukes flere steder i loven, uten at det er definert. Regnskapsloven definerer goodwill i § 5-7 som ”differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten”. Jeg legger til grunn at dette er dekkende også for det skatterettslige uttrykket forretningsverdi, jf. Rt. 2008 side 343 (Hafslund Nett) avsnitt 36.
- (28) Med forretningsverdi siktes altså til det som overstiger verdien av identifiserbare materielle og immaterielle aktiva, herunder – men ikke avgrenset til – virksomhetens kundekrets, renommé, erfaring og kompetanse, og de mer alminnelige fordelene ved å overta en igangværende virksomhet fremfor å starte en ny, jf. Rt. 2005 side 1461 (Firda Sjøfarmer) avsnitt 41. Det sies gjerne at forretningsverdien defineres negativt, som en reststørrelse etter at verdien av de identifiserbare aktiva er trukket ut, jf. Rt. 2000 side 772 (Paulsen) på side 784 og Rt. 2001 side 640 (Alst) på side 649.
- (29) Ved personlig eide foretak med få eller ingen ansatte, vil store deler av forretningsverdien kunne bero umiddelbart på eieren. Man snakker da gjerne om personavhengig forretningsverdi – som et motstykke til den fullt ut virksomhetsrelaterte forretningsverdien. Spørsmålet som er reist i saken, er om vederlag for en slik personavhengig forretningsverdi skatterettslig kan bedømmes på like fot med virksomhetens øvrige forretningsverdi, eller om den har slik sammenheng med selgerens fortsatte innsats i virksomheten at vederlaget må rubriseres som fordel vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-10.
- (30) Høyesterett har behandlet dette spørsmålet tidligere. I den før nevnte Alst-dommen fra Rt. 2001 side 640 uttaler førstvoterende på side 649:
- ”Ved fastlegginga av goodwillen ved sal av eit personleg eigd føretak må det spørjast kva marknaden ville vere viljug til å betale for verksemda i ein situasjon der innehavaren ikkje sjølv skal følgje med, og der han heller ikkje skal etablere ny verksemd i konkurranse med den gamle verksemda si ...”**
- (31) Det er i forbindelse med det jeg her siterte vist til Høyesteretts avgjørelse i Paulsen-dommen i Rt. 2000 side 772 på sidene 777 og 785, hvor så vel flertall som mindretall hadde det samme utgangspunktet som førstvoterende i Alst-dommen.
- (32) Jeg tolker både Paulsen- og Alst-dommen slik at man ved den skatterettslige bedømmelsen av forretningsverdien skal holde utenfor verdien det har for kjøper at selger tar ansettelse hos ham etter overdragelsen. Forretningsverdien skal fastsettes som om selgeren tenkes borte. Dette innebærer at personavhengig forretningsverdi trekkes ut før den skatterettslige forretningsverdien fremkommer.
- (33) I begge sakene forelå det interessefellesskap mellom selger og kjøper. De ankende parter har anført at når selger og kjøper er uavhengige, må det være tilstrekkelig å trekke ut en passende eierlønn – representert ved at selger mottar markedslønn etter overdragelsen.

Det resterende må skatterettslig bedømmes som forretningsverdi, selv om dette er personavhengig. Det er vist til at selgers kompetanse og særlige ferdigheter må sidestilles med verdien av eventuelle ansattes kyndighet. Overligningsnemndas bedømmelse medfører dessuten at en selger som tar ansettelse hos kjøper, kommer skattemessig dårligere ut enn en selger som trekker seg tilbake.

- (34) Jeg er ikke enig i dette. Det jeg siterte fra førstvoterendes uttalelser i Alst-dommen, står i hans generelle redegjørelse for innholdet i begrepet forretningsverdi. Det er ikke tatt noen reservasjoner for salg mellom uavhengige parter. Etter mitt syn er det heller ikke noen grunn til at slik virksomhetsoverdragelse skulle komme i en annen stilling for så vidt gjelder spørsmålet om hva som inngår i selve forretningsverdien. Som lagmannsretten peker på, er den relevante forskjellen mellom situasjonen i Alst- og Paulsen-dommene og den foreliggende, ikke spørsmålet om klassifisering av henholdsvis arbeidsvederlag og forretningsverdi, men at totalvederlaget i vår sak må anses markedsbestemt. Når det gjelder verdsettelsen av forretningsverdien, og den innbyrdes fordelingen mellom arbeidsvederlag og forretningsverdi, vil også ellers uavhengige parter kunne ha felles interesser i den skatterettslige bedømmelsen. Så langt det er tilfellet, blir situasjonen langt på vei den samme som ved salg mellom avhengige parter.
- (35) Jeg legger etter dette til grunn mer generelt at den såkalte personavhengige forretningsverdien knyttet til selger skal holdes utenfor forretningsverdien. Jeg legger videre til grunn at i den grad det i forbindelse med virksomhetsoverdragelse ytes vederlag eller annen fordel foranlediget av selgers senere innsats for kjøper, må dette anses som fordel vunnet ved arbeid etter skatteloven § 5-10, og beskattes som arbeidsinntekt. Dette gjelder enten vederlaget bedømmes som forskudd på lønn, eller som engangsgodtgjørelse for å ta arbeid hos kjøper ("sign on fee"). Foruten Paulsen- og Alst-dommene, viser jeg til Rt. 2000 side 1739 (Pre Finans) med videre henvisninger for så vidt gjelder arbeidsinntektsregelen i den tidligere skattelov § 42 første ledd.
- (36) De ankende parter har gjort gjeldende at omklassifisering ikke alene kan baseres på slike overveielser, men bare kan skje der visse ytterligere kriterier er oppfylt. Det er vist til Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 30. desember 1998, inntatt i Utvalget 1999 side 225 flg. I brevet heter det blant annet:

"Slik klassifisering som forskudd på arbeidsvederlag kan være aktuelt når de følgende omstendigheter foreligger:

- **det formelle aksjevederlaget synes høyere enn det som selskapets verdier og inntjeningssevne kan forklare, gitt at de gamle eiere snarlig avslutter eller vesentlig innskrenker sin aktivitet i selskapet,**
- **de gamle eiere binder seg til en lengre arbeidsperiode i bedriften, evt kombinert med forbud mot å starte konkurrerende virksomhet,**
- **de lønsmessige vilkår for denne arbeidsperioden innebærer et lønnsnivå atskillig under markedsverdi for arbeidet."**

- (37) Uttalelsen gjelder aksjesalg kombinert med arbeidsavtale ("earn outs"), ikke virksomhetsoverdragelse av enkeltmannsforetak. Det er uklart om departementet har ment å angi rettslige vilkår for omklassifisering, og om disse i tilfelle er kumulative og uttømmende. I lignings-ABC for 2001 side 1060 – hvor det er vist til brevet fra Finansdepartementet – ser det ut til at uttalelsen er oppfattet å angi typiske særtrekk for

situasjoner der omklassifisering kan være aktuelt. Jeg tar ikke nærmere stilling til rekkevidden av uttalelsen, ettersom den uansett ikke kan snevre inn adgangen til omklassifisering i forhold til det som følger av loven og Høyesteretts praksis.

- (38) Før jeg går over på den konkrete vurderingen av grunnlaget for omklassifisering, skal jeg – foranlediget av de ankende parter anførslene – nevne at Høyesterett ved et par anledninger har uttalt seg om hvilken bevisføringsplikt som etter forholdene kan hvile på skattyteren der det kan være tvil om verdsettelse av forretningsverdi ved virksomhetsoverdragelse. I Alst-dommen peker førstvoterende på at skattyteren må ”påvise at det ligg føre ein goodwill-verdi, og at prisinga er basert på eit armlengdeprinsipp”, og videre at det ”må gjerast sannsynleg at verksemda har ein marknadsverdi”. Jeg viser også til Rt. 2007 side 1543 (Scansales) avsnitt 42, der det i tråd med Alst-dommen fremheves at skattyteren må ”godtgjøre forretningsverdien”.
- (39) Ved overdragelse mellom uavhengige parter oppstår ikke helt de samme bevis- og beregningsspørsmål om hvorvidt virksomhetens totale verdi er fastsatt på en balansert måte og gir uttrykk for markedsverdien i et uavhengig marked. Men også ellers uavhengige parter kan, som tidligere nevnt, etter omstendighetene ha felles interesser i en bestemt skattemessig klassifisering av oppgjøret. Foreliggende sak illustrerer dette. Skattyteren må da være forberedt på å underbygge forretningsverdien. Jeg viser for øvrig til de alminnelige regler om skattytters plikt til å medvirke til en riktig ligning, slik disse blant annet kommer til uttrykk i ligningsloven §§ 4-1, 4-8 og 4-10.
- (40) I lys av den generelle regelforståelsen som jeg nå har redegjort for, går jeg over til den konkrete vurderingen av avtaleforholdet mellom Skogli og Alvdal Bygg. Det er tale om to avtaler, én kjøpekontrakt datert 2. januar 2001 og én arbeidsavtale datert 6. januar samme år.
- (41) Fra kjøpekontrakten finner jeg grunn til å fremheve at salgsobjektet for så vidt gjelder forretningsverdien er beskrevet som følger:

”Opparbeidet goodwill i nevnte virksomhet bestående av renommé og omdømme, etablerte kundeforhold, fagkunnskap og dyktighet m.v.”

- (42) Jeg minner om at Skogli var den eneste maleren i virksomheten. Alt det nevnte var derfor sterkt knyttet til hans person og hans fortsatte innsats i virksomheten. Jeg kommer noe tilbake til dette i forbindelse med spørsmålet om overligningsnemnda har utøvet et forsvarlig skjønn med hensyn til hvor stor del av vederlaget som kunne omklassifiseres. Hovedpoenget nå er å få frem at det partene i kjøpsavtalen mener dekkes av vederlaget for forretningsverdi, bare i helt begrenset grad vil være i behold i virksomheten dersom Skogli tenkes ute av denne. Særlig gjelder dette renommé og omdømme, fagkunnskap og dyktighet – sider ved virksomheten som i realiteten var uløselig knyttet til Skogli personlig.
- (43) Jeg viser videre til reguleringen av hvilke rettigheter som inngår ved overdragelsen:
- ”Kjøper skal ha rett til å bruke selgers firmanavn i sin reklame og markedsføring, samt rett til å bruke kjedenavnet ’Mesterfarve’ slik selger har hatt adgang til i sin virksomhet. Selger skal dessuten bistå kjøper slik at kjøper kan handle varer i Malermesternes Andelslag (MAL) i eget navn.”**

(44) Bruken av Skoglis firmanavn i reklame og markedsføring bygger etter mitt syn på en klar forutsetning om at Skogli skulle være med videre i virksomheten. Jeg viser til forbudene mot villedning i foretaksnavneloven § 2-3 og markedsføringsloven § 2, og til mesterbrevloven § 1 tredje ledd første punktum som bestemmer at "uten gyldig mesterbrev må ingen tillegge seg eller sin virksomhet betegnelsen mester i forbindelse med angivelse av et bestemt fag". Retten til å bruke kjedenavnet "Mesterfarve", var ifølge §§ 3 og 5 i Mesterfarves vedtekter knyttet til Skoglis personlige medlemskap. Det samme var retten til å handle gjennom Malermesternes Andelslag, jf. §§ 3 og 6 i vedtektene for MAL. Uten Skogli i sin tjeneste ville altså Alvdal Bygg ikke kunne gjøre seg noen nytte av de rettigheter partene tok sikte på å overføre ved virksomhetsoverdragelsen.

(45) Kjøpsavtalen må ses i sammenheng med arbeidsavtalen. Partene har vært spesielt opptatt av følgende punkt med overskriften "Bindingstid":

"Arbeidstaker forplikter seg til å arbeide hos arbeidsgiver fram til oppnådd pensjonsalder under forutsetning av at hans helse gjør dette mulig."

(46) For så vidt gjelder forståelsen av denne klausulen, viser jeg til brev 21. januar 2003 på vegne av Skogli og Alvdal Bygg til Nord-Hedmark ligningskontor i forbindelse med spørsmål om endring av ligningene. Her skriver Revisorkonsult AS blant annet:

"Malervirksomheten Kjell Olav Skogli anses for å være den mest anerkjente malervirksomheten i distriktet. Han er malermester og medlem i Malermesternes Andelslag. Hans unike kompetanse er av største betydning for å kunne gi et produkt med den kvalitet som etterspørres. Maleravdelingen i Alvdal Bygg AS bygger helt og fullt på hans kompetanse og det er derfor inngått avtale om at han skal arbeid[e] i selskapet fram til oppnådd pensjonsalder. Med hans kompetanse kan selskapet gi en komplett pakkeløsning ved så vel vedlikehold av eksisterende bygg som oppføring av nye bygg. Dette er et konkurransefortrinn for selskapet. Man oppnår også de gunstige innkjøpsavtalene som er knyttet til Malermesternes Andelslag, og som kun dets medlemmer kan nyte godt av. Det vil i praksis være svært vanskelig å etablere en egen malervirksomhet uten oppkjøp av en allerede veldrevet virksomhet."

(47) Brevet underbygger at partene tok sikte på et langsiktig arbeidsforhold, i tråd med klausulen om bindingstid. En slik avtale ville rett nok ikke være arbeidsrettslig bindende, jf. nå arbeidsmiljøloven § 1-9, som gjør lovens oppsigelsesfrister ufravikelige for avtaler som er til ugunst for arbeidstaker. Tidligere oppsigelse fra Skoglis side kunne likevel etter forholdene anses som et mislighold av salgsavtalen, jf. Rt. 2006 side 420.

(48) Ankende parter har gjort gjeldende at de ikke hadde til hensikt å avtale bindingstid. Det er vist til udatert endringsavtale hvor klausulen er opphevet, og til partsforklaringer avgitt i forbindelse med Høyesteretts behandling. Lagmannsretten har på grunnlag av umiddelbar bevisførsel funnet det bevist at klausulen om bindingstid var reell. Dette er også det inntrykk de begivenhetsnære bevis etterlater.

(49) For meg er det ikke avgjørende om klausulen om bindingstid var reell. Av det jeg siterte fra brevet fra Revisorkonsult AS til ligningskontoret, følger uansett at det var en forutsetning at Skogli tok ansettelse hos Alvdal Bygg. Dette bekreftes av de forklaringer som er avgitt i forbindelse med behandlingen for Høyesterett. Jeg viser til svaret fra daglig leder og styreformann i Alvdal Bygg, Oddbjørn Steien, på spørsmål om Alvdal Bygg hadde som forutsetning for sitt kjøpstilbud at Skogli skulle arbeide der:

”Ja, forutsetningen var at han skulle arbeide hos oss for en periode. Dersom han mot formodning hadde sluttet umiddelbart ville dette bli betraktet som et brudd på forutsetningene for avtalen.”

- (50) At det var en direkte kobling mellom Skoglis ansettelse i Alvdal Bygg og de verdier malervirksomheten representerte på kjøpers hånd, bekreftes her. Det bekreftes også i det før nevnte brevet fra Revisorkonsult AS, når det der er fremhevet at ”forutsetningen for framtidig inntjening ligger stort sett i den kompetanse som Kjell Olav Skogli besitter”.
- (51) De ankende parter har gjort gjeldende at Skogli hadde god lønn for sitt arbeid i Alvdal Bygg, og at dette taler mot omklassifisering. I ansettelsesavtalen er lønnen satt til 360 000 kroner årlig, uten kompensasjon for overtid. Forhold omkring den samlede avlønningen av Skogli, herunder at han har arbeidet et betydelig antall timer overtid uten kompensasjon, kan gi grunn til å stille spørsmål ved om lønnen gir et dekkende uttrykk for gjengse lønnsnivå for malermestre med Skoglis kompetanse. For meg er dette likevel underordnet. Jeg har tidligere pekt på at den personavhengige forretningsverdien rekker ut over lønnen. Skulle lønn på markedsnivå få betydning, måtte det være fordi slik lønn bevismessig kan tale mot at det er en kobling mellom vederlag for virksomheten og tidligere eiers arbeid for den nye eier. Når en slik sammenheng mellom vederlag og senere arbeid for ny eier er brakt på det rene på annet grunnlag, er selgers lønn hos den nye eier uten særlig betydning.
- (52) Jeg er på denne bakgrunn kommet til at deler av det som i kjøpsavtalen er betegnet som vederlag for goodwill, er direkte foranlediget av at Skogli tok arbeid for Alvdal Bygg. Det var derfor ikke feil av overligningsnemnda å omklassifisere deler av vederlaget til fordel vunnet ved arbeid.
- (53) De ankende parter har subsidiært gjort gjeldende at overligningsnemndas vedtak er ugyldige for så vidt som det hefter feil ved fastsettelsen av hvor stor del av vederlaget som skal omklassifiseres. Jeg nevner i denne forbindelse at førstvoterende i Rt. 2005 side 1461 (Firda Sjøfarmer) i avsnitt 55 tar til orde for at domstolene har full prøvingskompetanse for så vidt gjelder verdsettelseskjønnen etter ligningsloven § 8-1 nr. 1 tredje punktum. De øvrige dommere tok ikke stilling til spørsmålet, se avsnitt 63 i dommen. Slik vår sak er prosedert og konkret ligger an, går heller ikke jeg nærmere inn på hvor langt domstolenes kompetanse rekker på dette området. Det vil uansett måtte vises tilbakeholdenhet ved prøvingen, og det er – som førstvoterende i saken om Firda Sjøfarmer understreker – ikke aktuelt å sette skjønnet til side dersom dette er vel overveid og godt begrunnet.
- (54) Overligningsnemnda kom til at 300 000 kroner av vederlaget kunne anses som vederlag for forretningsverdi, i første rekke knyttet til overføring av kundekrets og register over tidligere leveranser, muligheten for å få to faste underentreprenører tilsatt i Alvdal Bygg og fordelten ved å overta en igangværende virksomhet. De resterende 1,3 millioner kronene måtte omklassifiseres til arbeidsvederlag.
- (55) Overligningsnemndas to vedtak bygger på en grundig vurdering av de faktiske forhold i saken. I forbindelse med fastsettelsen av forretningsverdien har nemnda gått systematisk gjennom en rekke forhold fremhevet av skattyter. Nemnda har herunder gitt en begrunnet bedømmelse av i alt sju hovedelementer i den påståtte forretningsverdien. Lagmannsretten sier følgende om dette:

”Overligningsnemnda har tatt utgangspunkt i de syv forhold som Alvdal Bygg AS hadde påberopt som grunnlag for å godtgjøre at det forelå goodwill; jf vedtaket side 39. De to første var at selskapet hadde ’overtatt et selskap med generelt godt renommé’ og som var ’godt profilert over et stort distrikt over lang tid.’ Overligningsnemnda bemerket at disse punktene i vesentlig grad var knyttet til navnet ’Malermester Kjell Olav Skogli’ slik at Alvdal Bygg AS ikke kunne bruke navnet i sin markedsføring dersom Skogli ikke er ansatt i selskapet fordi det ville være villedende reklame. Punktene var derfor personavhengig goodwill.

Alvdal Bygg AS viste også til ’gode kontorrutiner som lett kunne videreføres’. Overligningsnemnda la til grunn at Alvdal Bygg AS ville integrere maleforetaket i egne rutiner slik at Skoglis rutiner hadde liten verdi.

Videre anførte Alvdal Bygg AS at Skogli fikk sine ’to viktigste underleverandører til å ta ansettelse i Alvdal Bygg AS.’ Overligningsnemnda pekte på at de ikke var en del av det selskap Alvdal Bygg AS kjøpte, men en del av virksomhetens kontaktnett. I den grad det hadde verdi, var det en goodwill, men verdien var ifølge overligningsnemnda usikker og de fikk full lønn av Alvdal Bygg AS.

Alvdal Bygg AS viste til at selskapet fikk ’ubegrenset adgang til den etablerte kundekretsen som bestod av kunder med sikker økonomi.’ Overligningsnemnda la til grunn at dette var en fordel knyttet til virksomheten og at verdien var goodwill. Men verdien var forholdsvis begrenset så lenge det ikke forelå langsiktige kontrakter med kundene. Overligningsnemnda mente også at det kunne ligge en goodwillverdi i oversikt over tidligere leverte produkter.

Endelig viste Alvdal Bygg AS til at det var ’vanskelig å starte opp nytt malerfirma uten å gå veien om oppkjøp av en bestående bedrift’. Overligningsnemnda viste til at det er synergiene som følger av det å overta den igangværende bedriften som var det interessante, men i dette tilfellet lå synergiene hovedsakelig i å få knyttet til seg Skogli med hans unike kompetanse samtidig som en konkurrent ble kjøpt ut. Betaling for de ønskede effekter kan ikke skilles ut fra de identifiserbare driftsmidler; dvs en god del av merverdien er knyttet til personen Skogli og noe er knyttet til goodwill.

Ut fra dette tiltrådte overligningsnemnda ligningsnemndas vurdering når den satte den virksomhetsrelaterte goodwill skjønsmessig til 300 000 kroner. Lagmannsretten kan ikke se at overligningsnemndas generelle vurdering av de påberopte forhold er skjev. Det var tale om et enkeltmannsforetak med en liten organisasjon og uten faste ansatte. Foretaket drev i en bransje uten faste tilbakevendende kunder slik som for eksempel i revisor- og tannlegebransjen. Lagmannsretten presiserer at kjøperspesifikke fordeler i form av synergieffekter ikke er å anse som ervervet forretningsverdi.”

- (56) Jeg nevner at overligningsnemnda har hatt for hånden en verdiberegning fra Revisorkonsult AS, utarbeidet i forbindelse med virksomhetsoverdragelsen. Nemnda har også foretatt egne kontrollberegninger i forhold til denne. De ankende parter har pekt på enkelte feil ved nemndas beregninger, uten at jeg finner disse avgjørende. Det må i tilfeller som dette, foretas et samlet skjønn. Det er nettopp det overligningsnemnda har gjort, og dette skjønnnet står for meg som både vel overveid og tilstrekkelig begrunnet.
- (57) Det ligger i det jeg her har sagt at overligningsnemndas skjønn ikke kan settes til side som vilkårlig eller sterkt urimelig.
- (58) Anken har ikke ført frem. Saken har ikke budt på tvil, og de ankende parter må etter mitt syn pålegges å erstatte statens sakskostnader for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. I henhold til innlevert oppgave settes ansvaret til 60 000 kroner, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Lagmannsrettens sakskostnadsavgjørelse for behandlingen i tingrett og lagmannsrett, blir stående.

(59) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Kjell Olav Skogli og Alvdal Bygg AS en for begge og begge for en til staten v/Skatt øst 60 000 – sekstitusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

(60) Dommer **Indreberg:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(61) Dommer **Stabel:** Likeså.

(62) Dommer **Øie:** Likeså.

(63) Dommer **Matningsdal:** Likeså.

(64) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Kjell Olav Skogli og Alvdal Bygg AS en for begge og begge for en til staten v/Skatt øst 60 000 – sekstitusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: