



NORGES HØYESTERETT

Den 23. oktober 2014 avsa Høyesterett dom i

HR-2014-02069-A, (sak nr. 2014/688), sivil sak, anke over dom,

Roa Medisinske Senter AS

(advokat Kristian Råum – til prøve)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(advokat Helge Aarseth)

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

- (1) Dommer **Kallerud**: Saken gjelder om ligningen av Roa Medisinske Senter AS for inntektsåret 2003 er gyldig. Det sentrale spørsmålet er hvordan verdien av rett til kommunalt basistilskudd etter fastlegeordningen skal klassifiseres skatterettslig etter overdragelse av legepraksis.
- (2) Ekteparet Mesrack Worku og Kesete Negassi har arbeidet som leger i Lunner kommune siden 1994. Inntil 2003 var praksisene organisert som enkeltpersonforetak. I 2003 omdannet de foretakene til Roa Medisinske Senter AS, hvor de eier halvparten av aksjene hver. Både før og etter omdannelsen hadde de to fastlegeavtaler med Lunner kommune. Etter overdragelsen mottok aksjeselskapet basistilskuddet fra kommunen.
- (3) Lunner kommune hadde i 2003 inngått syv fastlegeavtaler. En avtalehjemmel var ledig.
- (4) Roa Medisinske Senter AS oppga for ligningsåret 2003 at Worku og Negassi hadde overdratt forretningsverdi (goodwill) til det nystiftede selskapet i form av blant annet kundeportefølje, omdømme og tilgang til kontorpersoneell. Forretningsverdien var verdsatt til henholdsvis 403 000 kroner fra Worku og 1 050 800 kroner fra Negassi, til sammen 1 453 800. Verdien var satt ut fra 50 prosent av legenes gjennomsnittlige næringsinntekt for de tre foregående årene. Det ble ikke overført fysiske driftsmidler. Roa Medisinske Senter AS krevde fradrag for avskrivning av forretningsverdien for ligningsåret 2003.
- (5) Slik saken står for Høyesterett, er problemstillingen om den delen av vederlaget som knytter seg til forventningen om at selskapet etter overdragelsen vil motta kommunalt basistilskudd etter fastlegeordningen skal anses som en forretningsverdi (goodwill) som gir rett til avskrivning etter skatteloven § 6-10 andre ledd, slik Roa Medisinske Senter AS hevder. Alternativet er at basistilskuddet i denne sammenheng, slik staten gjør gjeldende,

er å anse som et "annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi". Konsekvensen er i tilfelle at fradrag for avskrivning bare kan kreves dersom "verdifallet er åpenbart", jf. skatteloven § 6-10 tredje ledd.

- (6) Saken har vært behandlet i to omganger av ligningsmyndighetene og domstolene. Ligningsmyndighetene godkjente i første omgang ikke at det var overført avskrivbar goodwill overhodet, og lignet Roa Medisinske Senter AS ut fra dette. Hadeland og Land tingrett opphevet denne ligningen ved dom 5. mai 2006. Etter tingrettens oppfatning ble det overført goodwill ved overdragelsen av legevirkksomhetene. Etter anke fra staten stadfestet Eidsivating lagmannsrett 7. mars 2007 tingrettens dom, og ga noen retningslinjer for hvordan den fremtidige ligningsbehandlingen skulle gjennomføres. Retningslinjene er bare tatt inn i rettens premisser, og er ikke bindende ved den senere rettslige behandlingen, jf. ligningsloven § 11-1 femte ledd.
- (7) Ved den nye ligningsbehandlingen la ligningsmyndighetene, i tråd med lagmannsrettens dom, til grunn at det var overført noe avskrivbar goodwill.
- (8) I det siste ligningsvedtaket – Riksskattenemndas vedtak 9. september 2011 – ble vederlaget rundet av oppover til 1 460 000 kroner. Av dette ble 300 000 kroner ansett som "personlig goodwill" – en form for fremtidig lønn – som ikke gir rett til avskrivning. Dernest ble "legepraksisene" verdsatt til 1 160 000 kroner, hvorav "fastlegeavtalene" utgjorde 1 000 000 kroner. Det fremgår av begrunnelsen for vedtaket at dette siste beløpet refererer seg til verdien av basistilskuddet, og at Riksskattenemnda anså dette som et annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi som ikke ga rett til avskrivning. Restbeløpet – 160 000 kroner – ble ansett som avskrivbar "forretningsmessig goodwill".
- (9) Roa Medisinske Senter AS aksepterte ikke Riksskattenemndas vedtak og reiste sak om gyldigheten. Gjøvik tingrett kom til at den delen av vederlaget som ikke måtte anses som personavhengig goodwill var avskrivbar og avsa 29. april 2013 dom med slik domsslutning:
- "1. Ligningen for Roa Medisinske Senter AS for inntektsåret 2003 oppheves.**
- 2. I saksomkostninger betaler staten v/Skattedirektoratet 290 440 – tohundreogtittitusenfirehundreogførti – kroner til Roa Medisinske Senter AS innen 2 – to – uker fra forkynnlesen av denne dom."**
- (10) Staten anket til Eidsivating lagmannsrett. Lagmannsretten kom til at verdien av basistilskuddet etter fastlegeavtalene måtte anses som et annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi, og at det ikke var noe å utsette på Riksskattenemndas verdiansettelse. Lagmannsrettens dom ble avsagt 25. februar 2014, og har denne domsslutning:
- "1. Staten ved Skattedirektoratet frifinnes.**
- 2. Roa Medisinske Senter AS dømmes til å betale Staten ved Skattedirektoratet saksomkostnader for tingrett og lagmannsrett med til sammen 367 185 – trehundreogsekstisjutusenettthundreogåttifem – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."**
- (11) Roa Medisinske Senter AS har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Prinsipielt anfører selskapet at verdien av basistilskuddet er en del av den avskrivbare goodwill Roa

Medisinske Senter AS ervervet ved overdragelsen i 2003. Subsidiært blir det hevdet at verdsettelsen er basert på en uriktig metode, og at Riksskattenemndas skjønn er uforsvarlig. Fastsettelsen av "personlig goodwill" ble ikke påanket.

- (12) Den ankende part – *Roa Medisinske Senter AS* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (13) Ved bedømmelsen av om verdien av basistilskuddet etter fastlegeordningen må anses som et annet immaterielt driftsmiddel enn goodwill, jf. skatteloven § 6-10 tredje ledd, er klassifiseringen etter den norske regnskapsstandarden styrende. Vilåårene er her at eiendelen er identifiserbar og kontrollerbar på selskapets hånd. Det er ikke mulig å skille ut verdien av fastlegeavtalene eller basistilskuddene fra legepraksisenes forretningsverdi for øvrig. Eiendelen er dermed ikke identifiserbar. Heller ikke kontrollvilkåret er oppfylt siden selskapet ikke kan hindre at andre får tilgang til pasientene.
- (14) Høyesteretts dom i Rt. 2007 side 1543 (Scansales) gir sterk støtte for å anse verdien av retten til basistilskudd som avskrivbar goodwill.
- (15) Subsidiært anføres at Riksskattenemndas verdsettelsesmetode er uholdbar. Nemnda har i sin beregning multiplisert antall pasienter med størrelsen på basistilskuddet. Derneft er det gjort et fradrag for 3 prosent frafall av pasienter før det foretas en nåverdiberegning over to år. Det er flere innvendinger mot denne fremgangsmåten. Den mest åpenbare feilen er at det ikke gjøres fradrag for de utgifter som er nødvendige for å kunne ta imot pasienter. Verdsettelsesmetoden fører også til urimelige resultater.
- (16) Roa Medisinske Senter AS har lagt ned slik påstand:
- "1. Tingrettens dom stadfestes.
 2. Roa Medisinske Senter AS tilkjennes sakskostnader for lagmannsrett og Høyesterett."
- (17) Ankemotparten – *staten ved Skattedirektoratet* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (18) Riktig skattemessig klassifisering av det avtalte vederlaget mellom de to legene og Roa Medisinske Senter AS er at verdien av det kommunale basistilskuddet som følger av fastlegeavtalene, anses som et annet immaterielt driftsmiddel enn goodwill. Selskapet har derfor ikke rett til fradrag for avskrivning av dette beløpet, jf. skatteloven § 6-10 tredje ledd.
- (19) Det er retten til basistilskudd som er objekt for vurderingen, ikke fastlegeavtalene. Disse avtalene, sammen med legenes pasientlister, er riktignok en forutsetning for utbetaling av basistilskudd. Men det er retten til å få utbetalt basistilskuddet som utgjør den økonomiske verdien staten mener må klassifiseres som et annet immaterielt driftsmiddel enn avskrivbar goodwill.
- (20) Ved den rettslige vurderingen av basistilskudd etter en fastlegeavtale er det, i mangel av definisjon av goodwill i skatteloven, naturlig å søke veiledning i regnskapsreglene og den norske standarden for regnskapsmessig behandling av andre immaterielle eiendeler enn goodwill. Standardens vilkår for å anse retten til basistilskudd som en immateriell eiendel – identifiserbar og under erververens kontroll – er oppfylt.

- (21) Basistilskuddet er, slik lagmannsretten korrekt la til grunn, en identifiserbar verdi som kan skilles fra legenes øvrige inntekter. Dette fremgår i vår sak blant annet ved at partene avtalte at tilskuddet etter omdannelsen skal utbetales til Roa Medisinske Senter AS, ikke til legene personlig. Beløpet fremgår dermed direkte av selskapets regnskaper.
- (22) Kontrollvilkåret er oppfylt ved at kravet på basistilskudd er beskyttet gjennom avtalen mellom partene og av regelverket knyttet til overføring av fastlegeavtaler. Som påpekt av lagmannsretten, kan kommunen bare si opp fastlegeavtalen hvis den har saklig grunn til det. Pasientene har ikke fri adgang til å skifte fastlege, og antallet fastleger i hver kommune er begrenset. Dette gir en sterk juridisk beskyttelse av verdien av basistilskuddet.
- (23) Det er ikke grunnlag for å vurdere verdien av retten til basistilskudd som goodwill ut fra Høyesteretts dom i Rt. 2007 side 1543 (Scansales). Retten til basistilskudd kan ikke sammenlignes med verdien av en opparbeidet kundekrets i et agenturforhold, som i den saken ga grunnlag for avskrivbar goodwill. Basistilskuddet betales av kommunen, ikke av legens "kunder", og er uavhengig av om personene på listen faktisk oppsøker fastlegen.
- (24) Verdien av retten til basistilskudd bør derimot bedømmes på samme måte som ved overdragelse av konsesjonspliktig virksomhet. Det vises blant annet til Rt. 2005 side 1461 (Firda) og Rt. 2008 side 343 (Hafslund) hvor konsesjoner ble ansett som egne immaterielle driftsmidler forskjellig fra goodwill.
- (25) Riksskattenemndas skjønnsmessige ansettelse av verdien av basistilskuddet bygger på en forsvarlig og tilstrekkelig bred vurdering av de relevante momentene. Verdianslaget er forsiktig. Det er korrekt å bygge på bruttoverdien av basistilskuddet siden det er verdien av dette tilskuddet i seg selv som skal verdsettes som en immateriell eiendel. Det er ikke her tale om å verdsette en samlet virksomhet.
- (26) Staten ved Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:

"Anken forkastes."

- (27) *Jeg er kommet til at anken fører frem.*
- (28) Reglene om rett til fradrag for avskrivning er inntatt i skatteloven § 6-10 første til tredje ledd, som har denne ordlyden:

"(1) Det gis fradrag for avskrivning for verdiforringelse ved slit eller elde på betydelige driftsmidler, jf. §§ 14-30 flg.

- (2) Det gis fradrag for avskrivning av forretningsverdi som er ervervet ved**
a. kjøp av virksomhet, eller
b. overtakelse av virksomhet ved arv eller gave når det er betalt arveavgift av verdien.

- (3) Fradrag for avskrivning av annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi gis bare hvis verdifallet er åpenbart. Er det immaterielle driftsmiddelet en tidsbegrenset rettighet kan avskrivninger likevel kreves i samsvar med § 14-50."**

- (29) Dersom verdien av retten til basistilskudd etter overføring til Roa Medisinske Senter AS anses som en forretningsverdi (goodwill) etter andre ledd bokstav a), har altså selskapet

krav på fradrag. Avskrivning kan i tilfelle foretas etter saldometoden med inntil 20 prosent årlig, jf. skatteloven § 14-43 første ledd bokstav b. Dersom verdien derimot bedømmes som et "annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi" etter tredje ledd, har selskapet bare rett til fradrag for avskrivning dersom verdifallet er "åpenbart".

- (30) Retten til basistilskudd forutsetter avtale om fastlegepraksis, og, som jeg kommer tilbake til, er den nærmere utformingen av ordningen av betydning ved den rettslige rubriseringen av basistilskuddet.
- (31) Fastlegeordningen ble innført fra 1. juni 2001 og reguleres nå blant annet av forskrift av 29. august 2012 nr. 842. Det er ikke gjort endringer i ordningen av betydning for vår sak siden den ble innført.
- (32) I § 4 i forskriften er fastsatt at kommunen skal organisere fastlegeordningen og sørge for at personer som ønsker det, får tilbud om plass på en fastleges liste. I § 4 andre ledd og i merknadene til forskriften er det understreket at kommunen må sørge for at det deltar et tilstrekkelig antall fastleger i ordningen. Det uttales i merknadene at kapasiteten må "... være stor nok til at mulighetene for å bytte fastlege er tilstede". Rett til å skifte fastlege inntil to ganger i året er fastsatt i § 6 i forskrift om pasient- og brukerrettigheter i fastlegeordningen av 29. august 2012 nr. 843. En person som er tilknyttet en fastlegeliste, kalles "listeinnbygger", jf. fastlegeforskriften § 2 bokstav c.
- (33) Det fremgår av fastlegeforskriften § 9 at fastlegenes økonomiske vederlag består av et tilskudd fra kommunen for hver person som står på fastlegens liste (basistilskuddet), pasientenes betaling av egenandel og refusjon fra folketrygden. Til forskjell fra egenandel og refusjon utbetales basistilskuddet uavhengig av om personene på listen oppsøker legen. I 2003 var tilskuddet 311 kroner per person per år.
- (34) Etter § 30 i fastlegeforskriften skal kommunen inngå individuell avtale med alle leger som skal delta i ordningen. Etter avtalen med kommunen kunne legene i vår sak ha inntil 2 500 innbyggere på listen. I 2003 hadde begge legene i overkant av 900 personer på sine lister. Partene kan si opp avtalen, men for kommunen kreves at oppsigelsen er saklig begrunnet, jf. forskriften § 32. Etter punkt 5.6 første ledd i en rammeavtale mellom KS og Den norske legeforening har en lege som fratrer som fastlege, "rett til å kreve overdratt praksis til overtagende lege". Overdragelsesbetingelsene avtales mellom legene. Bli de ikke enige, fastsettes overdragessummen med bindende virkning av en nemnd.
- (35) I fastlegeforskriften § 31 andre ledd er det fastsatt at dersom en ny fastlege overtar praksis fra en lege som avslutter sitt avtaleforhold, "... blir listen over personer overført til den nye fastlegen". Kommunen skal i slike tilfeller sørge for at personene på listen blir gjort oppmerksomme på retten til å skifte fastlege.
- (36) Med dette som bakgrunn går jeg over til å vurdere om den verdi som ligger i forventningen om at Roa Medisinske Senter AS etter overdragelsen vil motta kommunalt basistilskudd, gir grunnlag for avskrivning etter skatteloven § 6-10 andre ledd.
- (37) Det er en generell forutsetning for avskrivningsadgang at driftsmiddelet forringes gjennom bruk eller fordi tiden går. Er driftsmiddelet ikke utsatt for slik verdiforringelse, er det ikke grunn til å gi rett til fradrag for avskrivning.

- (38) På samme måte som at fysiske driftsmidler gjerne forringes ved "slit eller elde", § jf. § 6-10 første ledd, vil også verdien av overført goodwill regelmessig bli redusert etter som tiden går etter at erververen har overtatt virksomheten. I Ot.prp. nr. 19 (1983–84) side 17 første spalte heter det således om bakgrunnen for å innføre avskrivningsrett også for goodwill blant annet:

"Ervervet goodwill kan gradvis erstattes av en ny selvutviklet goodwill eller gå tapt."

- (39) Når avskrivingsadgangen er mer begrenset for andre immaterielle driftsmidler – verdifallet må her være "åpenbart" – har det sin bakgrunn i at slike tidsbegrensede rettigheter vanligvis ikke forringes på samme måte som fysiske driftsmidler. Jeg viser her sammenligningsvis til § 6-10 tredje ledd andre punktum, som fastsetter at dersom det immaterielle driftsmiddelet er en tidsbegrenset rettighet, gis likevel rett til avskrivning, jf. nærmere om bakgrunnen Ot.prp. nr. 35 (1990–91) side 116.
- (40) Lovhistorikken og de sentrale forarbeidene er, sammen med tidligere retts- og ligningspraksis mv., oppsummert i Rt. 2007 side 1543 (Scansales) avsnitt 32–38, og jeg viser til dette.
- (41) Begrunnelsen for reglene danner et viktig bakteppe når jeg nå ser nærmere på hvordan verdien av retten til basistilskudd etter fastlegeordningen skal klassifiseres.
- (42) Ved overdragelse av en opparbeidet legepraksis vil, som tidligere nevnt, utover fysiske driftsmidler, pasientporteføljen og fordelene ved å overta en virksomhet som er i drift, regelmessig være sentrale komponenter i det erververen betaler for. Pasientporteføljens verdi ligger særlig i forventningen om at pasientene, herunder listeinnbyggerne, også i fremtiden vil generere inntekter. Betydningen av den overdragende legens innsats for å skape disse verdiene vil som jeg allerede har vært inne på, naturlig reduseres etterhvert som tiden går etter at han har avsluttet virksomheten, og den nye legens egen innsats vil gradvis få større betydning. Etter min oppfatning tilsier disse forholdene at det ved overdragelse av veletablerte legepraksiser regelmessig vil bli overført goodwill til den som overtar praksisen. Spørsmålet blir dermed – slik jeg ser det – om det til tross for dette utgangspunktet er grunnlag for å behandle verdien av basistilskuddet på en annen måte enn den forretningsverdien som ellers vanligvis vil bli overført ved overdragelse av en etablert legepraksis.
- (43) I de forarbeidene jeg allerede har nevnt, Ot.prp. nr. 19 (1983–84), er det vist til forståelsen av begrepet goodwill blant annet i regnskapsreglene. Det heter om dette på side 16 andre spalte og side 17 første spalte:

"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 refererer seg til merverdien ut over verdien av de enkelte eiendeler, i den utstrekning den representerer en forretningsverdi."

- (44) Blant annet med bakgrunn i disse forarbeidene, er det – i mangel av definisjon i skatteloven – i rettspraksis lagt stor vekt på hvordan immaterielle driftsmidler behandles regnskapsmessig, se Rt. 2007 side 1543 (Scansales) avsnitt 37 flg., selv om disse prinsippene ikke uten videre er avgjørende, se Rt. 2008 side 343 (Hafslund) avsnitt 51.

- (45) Immaterielle eiendeler er definert i Foreløpig Norsk RegnskapsStandard, som gjaldt i 2003. Standardens definisjon av immaterielle eiendeler lyder 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."
- (46) Standarden gir deretter eksempler på immaterielle eiendeler som kan falle inn under definisjonen, blant annet varemerker, utgiverrettigheter, lisenser og patenter.
- (47) Partene har ikke tatt opp om fordelene knyttet til retten til basistilskudd i det hele kan karakteriseres som en "ikke-pengepost" i definisjonens forstand. Heller ikke er det tatt opp om basistilskuddet kan sies å være et driftsmiddel foretaket "benytter" på en av de måtene som beskrives i definisjonen. Jeg går derfor ikke inn på de spørsmålene disse vilkårene i definisjonen kunne reise.
- (48) Etter bokstav a er det et vilkår for at en eiendel skal anses som en annen immateriell eiendel enn forretningsverdi, at den er "identifiserbar". I den nærmere beskrivelsen av dette vilkåret er det fremhevet at eiendelen må kunne "skilles fra goodwill". Da jeg mener det er klart at vilkåret om kontroll i bokstav b ikke er oppfylt, finner jeg det ikke nødvendig å gå inn på kravet om identifiserbarhet.
- (49) I standardens nærmere beskrivelse av kravet til kontroll heter det blant annet:
- "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."**
- (50) Det sentrale i kontrollvilkåret er altså at foretaket – i vår sak Roa Medisinske Senter AS – kan *sikre* at fordelene knyttet til den immaterielle eiendelen – her fordelene selskapet har av retten til basistilskudd er overført fra de to legene – kan utnyttes av foretaket i fremtiden. Et viktig element i dette er om selskapet kan *hindre* at andre får tilgang til fordelene, her retten til basistilskudd.
- (51) Det fremgår av min tidligere redegjørelse at retten til basistilskudd ikke bare følger av at legen har avtale med kommunen, men er helt ut avhengig av antallet listeinnbyggere. Dersom en person benytter sin rett til å skifte fastlege, faller basistilskuddet for vedkommende bort. Og erververen kan ikke hindre listeinnbyggerne å skifte lege. Muligheten til å kunne velge lege fritt, og å kunne skifte lege, er som jeg tidligere har påpekt, en viktig side ved fastlegeordningen. Den som overtar en fastlegepraksis med tilhørende listeinnbyggere, har således ingen sikkerhet for at personene forblir på listen slik at de fortsatt gir grunnlag for basistilskudd. Etter min mening er det dermed klart at den som overtar en legepraksis, ikke har slik kontroll over retten til basistilskudd som standarden krever.
- (52) Jeg skyter her inn at det ikke har noen betydning at overdragelsen i vår sak skjedde til et aksjeselskap hvor de overdragende legene eier alle aksjene. Det er tale om ulike

rettssubjekter, og vurderingen av verdien av basistilskuddene må bli den samme som om overdragelsen hadde skjedd til en ny fastlege. Jeg har forstått statens prosedyre slik at den aksepterer dette.

- (53) Staten har anført at det i praksis skjer få skifter av fastleger, og at den overtakende legen ved egen innsats kan hindre at pasienter forlater listen. Dette er etter mitt syn ikke avgjørende. Formentlig er det ikke uvanlig at en kundekrets er, eller i alle fall forventes å være, nokså trofast etter et eierskifte. Nettopp dette vil regelmessig være en viktig komponent i den forretningsverdien kjøperen er villig til å betale for. At den ervervede goodwill gradvis erstattes av at erververen selv opparbeider seg goodwill, er også typisk og intet argument mot å tillate avskrivning.
- (54) Staten har også fremholdt at det bare er adgang til å skifte fastlege to ganger i året, og at det gjør situasjonen annerledes enn ved overtakelse av en kundekrets. Dette kan klart ikke føre frem. Ett enkelt skifte av fastlege er tilstrekkelig til at retten til basistilskudd faller bort, og vil for den overtagende virksomheten ha samme effekt som om en kunde forsvinner.
- (55) Jeg konkluderer etter dette med at retten til basistilskudd etter fastlegeordningen ikke faller inn under definisjonen av immaterielle eiendeler i regnskapsstandarden fordi kontrollvilkåret ikke er oppfylt.
- (56) Rt. 2007 side 1543 (Scansales) gir støtte for at retten til basistilskudd etter fastlegeordningen etter overdragelsen må anses som goodwill for Roa Medisinske Senter AS. Dommen gjaldt den skatterettslige bedømmelsen av et vederlag for overtakelse av en agenturforretning. I avsnitt 46 konstaterer førstvoterende at selve agenturretten kan tenkes å være et immaterielt driftsmiddel etter skatteloven § 6-10 tredje ledd. I avsnitt 52 fremgår det imidlertid at staten ikke hadde ført noe bevis for at selve agenturet hadde noen merverdi utover kundemassen. Parallellen til vår sak ville her eventuelt vært fastlegeavtalen isolert sett. Men staten gjør, som tidligere nevnt, ikke gjeldende at fastlegeavtalene utgjør et immaterielt driftsmiddel i vår sak.
- (57) I avsnitt 47 heter det:
- "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."**
- (58) Det som her sies, er etter min mening langt på vei dekkende også ved overdragelse av en innarbeidet fastlegepraksis. Retten til basistilskudd er, som jeg har redegjort for tidligere, direkte knyttet til antallet listeinnbyggere. Listeinnbyggerne atskiller seg i vår sammenheng ikke avgjørende fra andre næringsdrivendes kunder. At det er kommunen som betaler, kan jeg vanskelig se har noen betydning i denne sammenheng.
- (59) Staten har vist til at ved salg av enkelte konsesjonspliktige virksomheter bedømmes den merverdi som ligger i forventningen om å kunne "overta" selgerens konsesjon, som et annet immaterielt driftsmiddel enn goodwill, se særlig Rt. 2005 side 1461 (Firda) og Rt. 2008 side 343 (Hafslund). Etter mitt syn gir disse avgjørelsene ikke veiledning for vår

sak. Hvis det hadde vært anført at adgangen til å drive fastlegepraksis var et knapphetsgode, kunne det kanskje vært gjort gjeldende at forventningen om å kunne inngå en ny avtale har en immateriell verdi som kan sammenlignes med situasjonen i konsesjonssakene. Men vår sak ligger ikke slik an.

- (60) Jeg er etter dette – som tingretten – kommet til at Riksskattenemndas vedtak bygger på feil lovanvendelse. Bortsett fra beløpet som anses som "personlig goodwill", som ikke er gjenstand for behandling i Høyesterett, må vederlaget i sin helhet anses som betaling for forretningsverdi som faller inn under skatteloven § 6-10 andre ledd.
- (61) Ut fra min konklusjon er det ikke nødvendig å gå inn på den ankende parts innvendinger mot verdsettelsesmetoden.
- (62) Roa Medisinske Senter AS har fått fullt medhold, og må tilkjennes sakskostnader for alle instanser i tråd med hovedregelen i tvisteloven § 20-2. Sakskostnader for tingretten er fastsatt i tingrettens dom, som etter mitt syn må stadfestes. For lagmannsretten krevde Roa Medisinske Senter AS sakskostnader med 170 906 kroner inkludert merverdiavgift. For Høyesterett kreves 137 500 kroner inkludert merverdiavgift. Oppgavene legges til grunn. I tillegg kommer ankegebyr for Høyesterett med 23 220 kroner. Sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett tilkjennes etter dette med i alt 331 626 kroner.
- (63) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
 2. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Skattedirektoratet til Roa Medisinske Senter AS 331 626 – trehundreogtrettientusensekshundreogtjueseks kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.
- (64) Dommer **Arntzen**: Jeg er kommet til samme resultat som førstvoterende, men med en noe annen begrunnelse.
- (65) Jeg er ikke uten videre enig i førstvoterendes tilnærming til kontrollerbarhetskriteriet i en situasjon som den foreliggende. Roa Medisinske Senter AS' rettighet gjelder løpende basistilskudd etter fastlegeavtalen basert på antall listeinnbyggere til enhver tid. De fremtidige økonomiske fordelene av denne rettigheten er selskapet i utgangspunktet sikret gjennom avtalen med fastlegene. I den grad pasienter skulle velge å bytte fastlege, vil den korresponderende delen av basistilskuddet ikke lenger være omfattet av avtalen. Den omstendighet at antall listeinnbyggere kan variere, ser jeg på som en del av verdsettelsesspørsmålet.
- (66) Når jeg likevel, og under tvil, finner å kunne slutte meg til førstvoterendes konklusjon, har det sammenheng med at retten til basistilskudd er uløselig knyttet til de ansatte fastlegene. Fastlegenes fortsatte ansettelsesforhold har Roa Medisinske Senter AS som arbeidsgiver ikke kontroll over. Jeg er ikke enig med staten i at det må foretas en

identifikasjon mellom fastlegene og Roa Medisinske Senter AS for så vidt gjelder denne siden av kontrollerbarhetskriteriet.

- (67) Dommar **Utgård:** Eg er i det hovudsaklege og i resultatet einig med førstvoterande, dommar Kallerud.
- (68) Dommer **Matheson:** Likeså.
- (69) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (70) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Skattedirektoratet til Roa Medisinske Senter AS 331 626 – trehundreogtrettientusensekshundreogtjueseks kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.

Riktig utskrift bekreftes: