

Tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1 – hvordan kan dets innhold og struktur best beskrives?

En analyse av tilknytningsvilkårets innhold og struktur for de tilfeller hvor kostnaden som blir krevd fradragført knytter seg til gave, reklame, sponning eller liknende bidrag.

Kandidatnummer: 533

Leveringsfrist: 25. mai 2020

Antall ord: 17 392



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Oppgavens tema.....	1
1.2	Rettsstilstand og relevans	1
1.3	Rettslige utgangspunkter.....	2
1.3.1	Prinsipper for kostnadsfradrag.....	2
1.3.2	Frdrag for kostnader til gave, reklame og sponning.....	2
1.4	Avgrensninger og metodevalg	3
2	ANALYSE AV RETTSKILDENE TIL TILKNYTNINGSVILKÅRET.....	5
2.1	Lovtekst.....	5
2.1.1	Sktl. § 6-1 første ledd	5
2.1.2	Sktl. § 6-24	6
2.2	Rettspraksis	8
2.2.1	Rt-1956-1188 Anth. B. Nilsen.....	9
2.2.2	Rt-1965-954 Kosmos.....	9
2.2.3	Rt-2012-744 Skagen	10
2.2.4	Rt-2015-1068 Kverva	12
2.2.5	HR-2018-580-A SalMar	13
3	DISKUSJON AV ELEMENTENE I TILKNYTNINGSVILKÅRET.....	15
3.1	Hvilken struktur kan tilknytningsvilkåret tenkes å ha?.....	15
3.2	Skatteytters formål - et vilkår for fradragrett.....	18
3.2.1	Hvordan bringes skatteytters formål på det rene?	18
3.2.2	Er skatteytters formål et nødvendig vilkår i tilknytningsvilkåret?	22
3.2.3	Er skatteytters formål alene tilstrekkelig for å gi fradrag?	26
3.3	Hovedformåls læren	28
3.3.1	Grensetilfeller	29
3.3.2	Hva er avgjørende for utfallet når hovedformåls læren tas i bruk?	33
3.4	Momenter i helhetsvurderingen	35
3.4.1	Er skatteytters formål også et moment i helhetsvurderingen?.....	35
3.4.2	Utgjør kostnadens egnethet et moment i helhetsvurderingen?.....	37
3.4.3	Er tiden mellom kostnad og skattepliktig inntekt et moment i helhetsvurderingen?.....	39
3.4.4	Er sannsynligheten for at skattepliktig inntekt oppnås et moment i helhetsvurderingen?.....	41

4	AVSLUTTENDE BETRÅKTNINGER	43
	KILDELISTE	44

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema

Oppgavens tema er å analysere innholdet og strukturen til tilknytningsvilkåret i skatteloven¹ § 6-1. Hovedregelen om rett til fradrag for kostnad som knytter seg til skattepliktig inntekt, følger av sktl. § 6-1. I de fleste situasjoner vil det være kurant å ta stilling til om en kostnad har tilknytning til skattepliktig inntekt. Når et bakeri som kjøper inn mel og gjær til sin brødproduksjon, har det rett til å fradragsføre disse kostnadene. I de situasjoner hvor kostnaden som blir krevd fradragsført knytter seg til gave, reklame, sponing eller liknende bidrag, viser rettspraksis at vurderingen av tilknytningen ofte blir mer kompleks. Oppgaven tar derfor sikte på å fastlegge innholdet i tilknytningsvilkåret med et særlig henblikk på disse situasjonene.

Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 har fått sitt innhold presisert gjennom en lang rekke høyesterettsavgjørelser. Spørsmålet er om man kan trekke opp noen entydige linjer for hvordan vurderingen av tilknytningsvilkåret skal foretas, basert på rettsavgjørelsene. Gjennom å analysere rettspraksis om tilknytningsvilkåret, er siktemålet å kartlegge de forhold som er av betydning for tilknytningsvurderingen. Det vil bli vurdert om forholdene kan settes inn i en bestemt struktur.

Hvilken strukturell oppbygning tilknytningsvilkåret har, er et sentralt spørsmål i oppgaven. Er tilknytningsvilkåret kun en helhetsvurdering av en rekke momenter, hvor noen kan være mer eller mindre tungtveiende, men der ingen er nødvendige eller tilstrekkelige, eller oppstilles det konkrete vilkår som må være oppfylte? Man kan også tenke seg at strukturen i vilkåret er en kombinasjon av nødvendige vilkår som må være oppfylte, supplert med en helhetsvurdering hvor andre elementer inngår. Oppgavens siktemål er blant annet å undersøke, og å gi svar på dette spørsmålet. Når strukturen har blitt fastlagt, er det aktuelt å gå nærmere inn på en vurdering av innholdet i den valgte strukturen.

1.2 Rettstilstand og relevans

Selv om tilknytningsvilkåret er lovfestet i sktl. § 6-1, er det rettspraksis som har vært den største bidragsyteren for å fastlegge vilkårets nærmere innhold og struktur. Tilknytningskravet har vært tema for Høyesterett i en rekke saker. I nyere tid har tre avgjørelser bidratt med å oppklare og å reise nye spørsmål om tilknytningsvilkårets innhold og struktur. Avgjørelsene er Rt-2012-744 Skagen, Rt-2015-1068 Kverva og HR-2018-580-A SalMar. Selv om avgjørelsene bidrar med å gi innspill til forståelsen av tilknytningsvilkåret innhold og struktur, virker det som at rettstilstanden på området fortsatt er uklar.

¹ Heretter forkortet til sktl.

Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 er et av tvistetemaene innenfor fagområdet skatterett som flest ganger har blitt behandlet av Høyesterett. Det at tilknytningsvilkåret har vært gjenstand for mange rettstvister, tilsier at det har vært utfordrende å fastlegge innholdet og strukturen til vilkåret. Det er derfor av interesse å analysere og vurdere gjeldende rett for å ta stilling til om man kan finne noen klare retningslinjer for hvordan tilknytningsvilkåret må forstås. En god forståelse av vilkårets innhold og struktur vil være av betydning dersom det er ønskelig å redusere antall fremtidige tvister om temaet. Ethvert bidrag som kan kaste lys over tilknytningsvilkårets innhold og struktur, vil derfor være et kjærkomment tilskudd med tanke på fremtidig bruk av vilkåret.

1.3 Rettslige utgangspunkter

1.3.1 Prinsipper for kostnadsfradrag

Sktl. § 6-1 sikrer at kostnadene for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt kommer til fradrag før grunnlaget for beskatning blir beregnet. Kostnadsfradrag utgjør en del av prosessen før man kan fastsette grunnlaget for skattelegging. Det er derfor en sammenheng mellom skattyters kostnader og bruttoinntekter. Den skattepliktige inntekten – alminnelig inntekt – i denne oppgaven er et nettoinntektsbegrep, siden det er inntekten man sitter igjen med etter fradrag for kostnader som utgjør beskatningsgrunnlaget. Som en motsetning til beskatning av nettoinntekt har man beskatning av bruttoinntekt. Det vil si at man skattlegger basert på skattepliktig inntekt uten fradrag for kostnader som er påløpt for å opptjene inntekten. Beskatning med grunnlag i bruttoinntekten er hovedregelen når f.eks. personinntekter blir skattlagt.

Det at kostnadene som knytter seg til skattepliktig inntekt blir krevd fradragsført før grunnlag for beskatning blir beregnet, bygger på de betraktninger som ligger til grunn for prinsippet om skatteevne. Skatteevneprinsippet sier at skatteyter skal bli skattlagt etter sin evne til å bære skatten. Derfor er det nettoinntekten som utgjør grunnlaget for beskatning av alminnelig inntekt. Skatteevneprinsippet gjør seg særlig gjeldende for oppstartsbedrifter, hvor det ikke er uvanlig at kostnadene overgår inntektene i bedriftenes første leveår.

1.3.2 Fradrag for kostnader til gave, reklame og sponning

Siden oppgaven tar sikte på å fastlegge innholdet i tilknytningsvilkåret med et særlig henblikk på de nyeste rettsavgjørelsene hvor kostnadene gjelder gave, reklame og sponning gis det her en presentasjon av de rettslige utgangspunktene om fradragsrett for disse ytelsene.

Ytelser i form av gaver har som kjennetegn at det innebærer en frivillig overføring av verdier uten motytelse.² Oftest vil man komme til at en gave ikke gir skatteyter krav på fradrag for kostnaden. Den legislative begrunnelsen for dette er at gaver vanligvis gis med den hensikt å berike mottaker – ikke for å skaffe giveren skattepliktig inntekt. Siden en gave innebærer en ensidig berikelse fra giver til mottaker, blir det fremmed å se på den som et bidrag til erverv av skattepliktig inntekt, slik som sktl. § 6-1 forutsetter.

Kostnader til reklame i inntektsgivende aktivitet er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-1. Eksempler på tilfeller hvor fradrag for reklamekostnader vil bli godkjent er annonsering i aviser eller på nettsider. Rettsavgjørelser om tilknytningsvilkåret viser at domstolene har gitt skatteyter et bredt handlingsrom når det kommer til hvilke typer reklametiltak som kan bli krevd fradragsført. I en avgjørelse fra Kristiansand tingrett ble det gitt fradrag for kostnader til kjøp av frivillige klimakvoter, hvor selskapets kjøp av klimakvotene ble benyttet aktivt i markedsføringen.³ Også reklame som dels inneholdt næringspolitiske ytringer som kritiserte den rådende økonomiske politikk, dels firmalogo med firmanavn, ble godkjent som fradragsberettiget i Rt-1956-1188 Anth. B. Nilsen.

Kostnader til sponning befinner seg i en mellomstilling, siden disse oftest inneholder både et gaveelement og et reklameelement. Spørsmålet om fradrag for sponning vil derfor måtte avgjøres ut ifra en konkret vurdering av de deler sponsorkostnaden nærmere består av. Utgangspunktene som er trukket opp for henholdsvis gaver og reklame, vil her gjelde fullt ut for hver sin del av sponsorkostnaden.

Med grunnlag i det som er sagt i avsnittene over, er det liten grunn til å operere med noen avgrensning mellom kostnadsartene gave, reklame og sponning. Det hele koker ned til en vurdering av kostnadens betydning for å skaffe skattepliktig inntekt. Man kan derfor ikke med grunnlag i kostnadsarten slå fast om fradrag skal gis eller ikke.

1.4 Avgrensninger og metodevalg

En nærmere behandling av oppfrelsesvilkåret i sktl. § 6-1 faller utenfor oppgaven.

Sktl. § 6-21 sier at det ikke gis fradrag «for kostnad ved representasjon». Bestemmelsen utgjør et unntak fra hovedregelen om fradragsrett i sktl. § 6-1, i de tilfeller hvor kostnader til representasjon bidrar til at skattepliktig inntekt blir opptjent. Med representasjonskostnader forstås «tiltak som henvender seg utad til personer, bedrifter mv. som ikke er knyttet til

² Skattedirektoratet (2019) s. 605.

³ UTV-2014-81.

bedriften», jf. FSSD⁴ § 6-21-1 andre ledd. Eksempler på representasjonskostnader kan være kostnader til gaver og bevertning til gjester. Det er på det rene at representasjonskostnader vil kunne føre til at skattepliktig inntekt blir opptjent, med den følge at de burde vært fradragsberettiget etter sktl. § 6-1. Den lovgivningspolitiske bakgrunnen for unntaket kommer av den nærliggende faren for at representasjon i virkeligheten er (delvis) privat forbruk. Det er både praktisk og prinsipielt vanskelig å trekke grensen mellom personlig forbruk og utgifter pådratt for inntektsvervelse.⁵ FSSD § 6-21-1 flg. har regler som bidrar til å presisere forbudet oppstilt i sktl. § 6-21. Unntaket for representasjon vil ikke bli behandlet mer inngående i oppgaven.

Sktl. § 6-50 er en spesialbestemmelse som utvider fradragsretten sammenliknet med sktl. § 6-1. Sktl. § 6-50 gir fradrag for pengegaver til frivillige organisasjoner i Norge eller i en annen EØS-stat som ikke har erverv til formål og som driver sitt virke innenfor nærmere angitte interesseområder. I samsvar med bestemmelsens femte ledd kan det kreves fradrag for gaver på «til sammen 50 000 kroner årlig». Siden bestemmelsen er spesiell, og er begrunnet i andre forhold enn at det dreier seg om kostnad til erverv av inntekt, faller det utenfor denne oppgaven å gå nærmere inn på bestemmelsen sitt anvendelsesområde.

Oppgaven tar utgangspunkt i tradisjonell metode- og rettskildelære.⁶ Lovteksten er det naturlige utgangspunktet for drøftelsene. Likevel har tilknytningsvilkårets innhold og struktur i hovedsak blitt fastlagt gjennom rekken av avgjørelser fra Høyesterett. Siden oppgaven forsøker å belyse tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 i relasjon til fradrag for gaver, reklame, sponing eller liknende ytelsener, faller det naturlig å gå mer i dybden i de rettsavgjørelsene som knytter seg til disse ytelsene. Avgjørelsene som vil bli mer inngående analysert og diskutert er Rt-1956-1188 Anth. B. Nilsen, Rt-1965-954 Kosmos, Rt-2012-744 Skagen, Rt-2015-1068 Kverva og HR-2018-580-A SalMar. Rekken av de nevnte dommene vil kunne bidra med å avklare og å reise aktuelle spørsmål ved sider av tilknytningsvilkårets innhold og struktur. Juridisk litteratur og fagartikler vil bli anvendt i den grad de kan hjelpe til med å kaste lys over de spørsmålene som blir diskutert.

⁴ FOR-1999-11-22-1160.

⁵ Zimmer (2018) s. 245-246.

⁶ Eckhoff og Helgesen (2001).

2 Analyse av rettskildene til tilknytningsvilkåret

2.1 Lovtekst

2.1.1 Sktl. § 6-1 første ledd

Sktl. § 6-1 første ledd ble vedtatt som en del av någjeldende skattelov av 1999. Bestemmelsen erstattet deler av § 44 i skatteloven av 1911. Formuleringen i sktl. § 6-1 første punktum har røtter tilbake til skattelovene av 1882.⁷ Ordlyden i sktl. § 6-1 første ledd er blitt språklig modernisert, og det følger av forarbeidene til skatteloven av 1999 at sktl. § 6-1 første ledd innebærer en videreføring av innholdet i de eldre skattelover, herunder § 44 i skatteloven av 1911.⁸ Derfor vil uttalelser og rettspraksis som har bidratt med å fastlegge innholdet i § 44 i skatteloven av 1911 også være relevante å legge til grunn for forståelsen av innholdet i tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 første ledd.

Sktl. § 6-1 første ledd lyder:

«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.»

Av første setning følger det at «kostnad» som har vært oppofret «for å» skaffe «skattepliktig inntekt» kan kreves fradragsført. Ut ifra bestemmelsens ordlyd, ser det ut til at det ikke kan oppstilles noe kvalitativt krav til type «kostnad» som kreves fradragsført. Forarbeidene gir heller ingen veiledning her.⁹ Det må derfor legges til grunn at enhver form for kostnad kan kreves fradragsført så lenge den oppfyller kravet til tilknytning.

Zimmer tar til orde for å nekte fradrag for kostnader til grov kriminalitet.¹⁰ En slik avgrensning synes fornuftig ettersom en «kostnad» forbundet med grov kriminalitet faktisk vil kunne oppfylle tilknytningskravet. Problemstillingen har ikke kommet opp for Høyesterett, men spørsmålet er uansett relevant å stille seg.

Aktivitetene for å kunne kreve fradrag er «å erverve, vedlikeholde eller sikre» skattepliktig inntekt. Bruken av ordet «eller» gir aktivitetene karakter av å være alternative, slik at skatteyder kun behøver å oppfylle ett av dem. Siden aktivitetene er alternative, er det ikke behov for å gå nærmere inn på forholdet mellom dem.

⁷ Zimmer (2018) s. 188.

⁸ Ot.prp.nr.86 (1997–1998) s. 59.

⁹ Ot.prp.nr.86 (1997–1998) s. 57-59.

¹⁰ Zimmer (2018) s. 220-221.

Mellom kravet til «kostnad» og kravet om at kostnaden må ha skaffet «skattepliktig inntekt» benyttes bindeordet «for å». Formuleringen «for å» kan tas til inntekt for at det stilles et krav om at det må ha vært skatteyters formål med kostnaden at den skal føre til opptjening av skattepliktig inntekt. Hverken lovforarbeider eller juridisk litteratur kan tas til inntekt for en slik forståelse, men ut ifra rettspraksis ser det ut til at Høyesterett har lagt stor vekt på betydningen av skatteyters formål i tilknytningsvurderingen. Formuleringen «for å», antyder derfor at skattelyters formål med kostnaden må ha vært å skaffe skattepliktig inntekt.

Sktl. § 6-1 første ledd andre punktum viser til bestemmelsene inntatt i sktl. § 6-10 til § 6-32 som «presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader» som følger av regelen i sktl. § 6-1 første punktum. I de tilfeller hvor spørsmålet om fradrag faller direkte inn under en av de nevnte bestemmelsene, ansees forholdet som regulert der.¹¹ For situasjoner som faller utenfor sktl. § 6-10 til § 6-32, vil det være hovedregelen i sktl. § 6-1 første ledd første punktum som kommer til anvendelse.

Ordlyden i tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 første ledd er åpen i sin form. Bestemmelsen gir lite veiledning utover det å oppstille et krav til tilknytning mellom «kostnad» og «skattepliktig inntekt», og å angi at øvrige bestemmelser i sktl. § 6-10 til § 6-32 «presiserer, utvider eller innskrenker» det alminnelige tilknytningskravet. Tilknytningsvilkåret sitt nærmere innhold må derfor fastlegges med grunnlag i rettspraksis fra Høyesterett. Det vil først være relevant å se på spesialbestemmelsen om kostnadsfradrag for selskapsaksjonærer i sktl. § 6-24, siden denne har klare likhetstrekk med sktl. § 6-1, og fordi den har vært gjenstand for behandling i flere høyesterettsavgjørelser.

2.1.2 Sktl. § 6-24

Sktl. § 6-24 kom inn i skatteloven fra og med inntektsåret 2005. Den utvider fradragsretten for kostnader som ikke fanges opp av sktl. § 6-1 første ledd. Bestemmelsen kom inn i skatteloven som en følge av innføringen av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38.¹² Fritaksmetoden innebærer at selskapsaksjonærer fritas fra beskatning av gevinst og utbytte på aksjer, samtidig som det ikke innrømmes fradragsrett for tilsvarende tap. Fritaksmetoden forhindrer at aksjeinntekter blir dobbeltbeskattet på selskapsnivå. Før fritaksmetoden i sktl. § 2-38 ble innført, var selskapsaksjonærer skattepliktige for aksjeinntekter, og hadde på tilsvarende vis rett til fradrag for alle kostnader med tilknytning til aksjeinntekter etter hovedregelen i sktl. § 6-1. Siden fritaksmetoden gjør at aksjeinntekter er skattefrie, oppstår ikke «skattepliktig inntekt», slik som sktl. § 6-1 første ledd oppstiller som et krav for fradragsrett. Sktl. § 6-24

¹¹ Zimmer (2018) s. 188.

¹² Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 62 flg.

åpner for at selskapsaksjonæren likevel kan kreve fradrag for kostnader i tilknytning til sine skattefrie inntekter.¹³

Sktl. § 6-24 lyder:

«(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.

(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader, uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres».

Bestemmelsen stiller på samme måte som sktl. § 6-1 opp et krav om tilknytning mellom «inntekt» og «kostnad» for at fradrag skal gis. Til forskjell fra sktl. § 6-1, hvor det kreves tilknytning mellom «kostnad» og «skattepliktig inntekt», oppstilles det i sktl. § 6-24 et krav om tilknytning mellom «kostnad» og skattefri aksjeinntekt. Det er kun den ene aktiviteten «erverve», som nevnes i sktl. § 6-24. Til sammenlikning, nevner sktl. § 6-1 de tre aktivitetene, «erverve, vedlikeholde eller sikre». På grunnlag av bakgrunnen for innføringen av sktl. § 6-24, og forskjellene i ordlyd i sktl. § 6-24 og § 6-1, oppstår spørsmålet om innholdet i tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-24 er det samme som i sktl. § 6-1.

Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-24 har vært tema for Høyesterett i tre nyere rettsavgjørelser. Avgjørelsen er Rt-2014-1057 Telenor, Rt-2015-1068 Kverva og HR-2018-580-A SalMar. Et spørsmål som ble behandlet i alle avgjørelsene var om det materielle innholdet i kravet til tilknytning i sktl. § 6-24, innholdsmessig er likt tilknytningskravet i sktl. § 6-1.

Rt-2014-1057 Telenor gjaldt tilfellet hvor heleide norske datterselskaper av Telenor ASA hadde betalt kildeskatt i utlandet for utbytte på aksjene i de utenlandske selskapene. Selskapene krevde fradrag i medhold av sktl. § 6-24 første ledd for den betalte kildeskatten. Begrunnelsen for dette var at de mente kildeskatten var en kostnad som ble pådratt for å erverve skattefritt utbytte, jf. sktl. § 2-38, og dermed var fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-24 første ledd. Spørsmålet for Høyesterett var om sktl. § 6-24 måtte forstås slik at den innebar at skatteyder kunne få fradrag for kildeskatten som var blitt betalt.

Høyesteretts flertall kom til at fradragsretten ikke gjelder i de tilfeller hvor skatteyder ikke blir dobbeltbeskattet – kildeskatt var i dette tilfellet ikke å anse som dobbeltbeskatning. Mindretallet kom på sin side til at kildeskatt var omfattet av sktl. § 6-24. Av interesse her er

¹³ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 62.

imidlertid de uttalelser om forståelsen av tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 og § 6-24. På dette punkt var det enighet mellom flertall og mindretall om hvordan tilknytningsvilkåret var å forstå. I avsnitt 62 uttalte flertallet seg om forskjellen mellom ordlyden i sktl. § 6-24 og § 6-1:

«Det er en forskjell i ordlyd mellom § 6-1 og § 6-24 ved at § 6-1 taler om kostnader «for å erverve, vedlikeholde eller sikre» inntekt, mens § 6-24 bare taler om kostnader «for å erverve» inntekt. Partene har for Høyesterett vært enige om at dette ikke har betydning for spørsmålet. Det er jeg enig i. Formuleringen i § 6-1, som også fantes i skattelovene av 1911, er ifølge innstillingen til nye skattelover fra 1904 side 100 bare en presisering av hva som er utgifter til inntekts ervervelse».

I avgjørelsen ble det foretatt en lengre gjennomgang av det historiske arbeidet og forarbeidene til sktl. § 6-1 og § 6-24. Etter en gjennomgang av drøftelsene som ble gjort i forarbeidene under lovforberedelsene til sktl. § 6-24, konkluderes det i avsnitt 71 med at sktl. § 6-24 innholdsmessig er lik sktl. § 6-1. Rettens mindretall var enig i flertallet sine betraktninger, jf. avsnitt 84. Uttalelsene i Rt-2014-1057 Telenor utgjør med dette et prejudikat for at tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-24 er det samme som i sktl. § 6-1.

Spørsmålet om innholdet av tilknytningsvilkåret er det samme etter sktl. § 6-1 og § 6-24 ble på nytt reist i Rt-2015-1068 Kverva. Spørsmålet ble i avgjørelsen underlagt en omfattende behandling i avsnittene 62 til 66, der det ble vist til de uttalelsene i Rt-2014-1057 Telenor og forarbeidene til sktl. § 6-24. Høyesterett konkluderte også i Kverva-saken med at innholdet i tilknytningsvilkåret er det samme i sktl. § 6-1 som i § 6-24.

I HR-2018-580-A SalMar ble samme forståelse kort gjengitt innledningsvis i avsnitt 31, hvor det ble vist til de uttalelsene som ble presentert i Kverva-dommen:

«I vår sak er fradragene gjort i skattefrie aksjeinntekter. Fradragsspørsmålet skal da vurderes etter skatteloven § 6-24 første ledd. Tilknytningsvilkåret er imidlertid det samme her som etter § 6-1, jf. Kvervadorømmen Rt-2015-1068 avsnitt 55-58.»

Uttalelsene som følger av avgjørelsene i Telenor-, Kverva- og SalMar-dommen danner med dette en klar og festnet oppfatning om at tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-24 har det samme materielle innholdet som sktl. § 6-1.

2.2 Rettspraksis

En rekke høyesterettsavgjørelser bidrar til å gi anvisning på hvordan tilknytningsvilkåret best skal forstås. Samtidig bidrar avgjørelsene med å fremheve ulike forholds relative betydning i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt, og å si noe om hvilken struktur

tilknytningsvilkåret kan tenkes å ha. Felles for avgjørelsene som presenteres under, er at de gjelder tilfeller hvor skatteytters kostnader er pådratt som følge av gave, reklame, sponing eller liknende bidrag.

2.2.1 Rt-1956-1188 Anth. B. Nilsen

Rt-1956-1188 Anth. B. Nilsen gjaldt spørsmålet om utgifter til tekstannonser som i fremtredende og overveiende grad inneholdt kritikk av den rådende økonomiske politikk kunne fradragføres. Faktum i saken var at eksportfirmaet Anth. B. Nilsen & Co. Ltd. A/S etter andre verdenskrig forsøkte å bygge opp sin virksomhet og utvide sitt nettverk gjennom en rekke løpende tekstannonser i dagspressen. For å skape interesse og oppmerksomhet rundt annonsene, var de utformet på en slik måte at de fleste av annonsene inneholdt spissformulerte næringspolitiske ytringer som rørte ved nærings- og skattepolitiske spørsmål. Et eksempel på et slagord som ble brukt var «Vår levestandard avhenger av vår eksport». I tillegg til de næringspolitiske ytringene var firmanavnet Anth. B. Nilsen & Co. Limited A/S, samt firmaets adresse, telegramadresse, merke og stiftelsesår tatt inn i annonsene. Mens de næringspolitiske ytringene trakk i retning av at fradrag ikke skulle gis, trakk profileringen med firmanavn i retning av fradragsrett.

Firmaet krevde fradrag for kostnadene til annonseringen i sin helhet, siden det mente at formålet med annonsene fremstod som reklame for sin virksomhet. Staten bestred retten til fradrag for kostnadene til annonsene, fordi de inneholdt kritikk av gjeldende økonomisk politikk, et formål som ikke ble ansett for å knytte seg til inntektsvervet.

Høyesterett foretok i saken en konkret avveining og vurdering av skattyters anførte formål med annonsekostnadene. Spørsmålet om hvordan avveiningen av de ulike formålene konkret skulle foretas utgjorde sakens kjerne. Uttalelser om sammenhengen mellom kostnadene, inntektsvervet og de mer generelle virkningene som annonseringen hadde, ble diskutert av Høyesterett. Etter en vurdering av skatteytters formål med kostnaden, konkluderte Høyesterett med at skattyters hovedsakelige formål med annonsen var å fremme sine forretningsmessige interesser. Utfallet av saken ble dermed at firmaet fikk fradrag for annonsekostnadene i sin helhet.

2.2.2 Rt-1965-954 Kosmos

Rt-1965-954 Kosmos gjaldt spørsmålet om tilknytningsvilkåret var oppfylt for Kosmos AS som hadde bidratt økonomisk til prosjektering og bygging av «Hvalfangstens Hus», i Sandefjord. Faktum i saken var at Kosmos AS deltok i et interessentskap, sammen med flere selskaper i Sandefjord, hvor formålet var å bygge «Hvalfangstens Hus». Interessentskapet hadde til hensikt å reise bygget, og når bygget stod ferdig skulle det overdras til et nystiftet aksjeselskap som skulle eie bygget. Ved overdragelsen av bygningen fremkom det et

betydelig underskudd. Kosmos AS krevde fradrag for sin forholdsmessige del av underskuddet.

Kosmos AS sin rett til fradrag i skattepliktig inntekt ble begrunnet med at selskapet gjennom å medvirke til realisering av bygget, i første rekke søkte å dekke egne behov gjennom å skaffe kontorer, møterom og representasjonslokaler. Av den grunn var bidragene pådratt med den hensikt å fremme selskapets forretningsmessige interesser, noe som måtte resultere i fradragsrett. Staten bestred adgangen til fradrag for bidragene. Dette ble blant annet begrunnet med at bidragene som ble ytet til bygging og prosjektering av «Hvalfangstens Hus» var pådratt med den hensikt å skaffe byen og distriktet et representativt hotell med møterom. Etter statens mening var skatteyers formål med oppofrelsen derfor ikke i hovedsak å fremme egne forretningsinteresser, men å bidra mer allment til utviklingen av byen.

Med utgangspunkt i partenes anførsler, formulerte Høyesterett det som et hovedspørsmål om kostnadene til «Hvalfangstens Hus», i Sandefjord, var pådratt med sikte på å fremme inntektsskapende aktivitet eller for å gi byen et hotell med høy standard. Ut ifra formuleringen, var det klart at det kun for førstnevnte alternativ ville bli aktuelt å tilkjenne fradrag for det forholdsmessige underskuddet. Høyesterett kom til at Kosmos sitt hovedmotiv med bidragene var å fremme egne forretningsinteresser, med den følge at skatteyers formål var inntektstilknyttet. Etter å ha fastlagt Kosmos sitt formål, gikk Høyesterett over til å vurdere den konkrete tilknytning mellom utlegg og næringsutøvelsen. Til tross for at den direkte sammenhengen mellom utlegg og næringsutøvelse ble ansett å være svak, kom Høyesterett frem til at tilknytningen var tilstrekkelig for å innrømme fradrag. Kosmos fikk med dette medhold i sitt krav på fradrag for sin del av underskuddet i interessentskapet.

2.2.3 Rt-2012-744 Skagen

Rt-2012-744 Skagen gjaldt spørsmålet om kostnader til oppfyllelse av profileringsavtaler med allmennyttige organisasjoner var pådratt for å sikre skattepliktig inntekt eller måtte ansees som gaver til organisasjonene. Faktum i saken var at fondsforvaltningsselskapet Skagen hadde inngått profileringsavtaler og gitt bidrag til to allmennyttige organisasjoner. Det var tale om tre avtaler som innebar overføring av verdier på henholdsvis fire millioner kroner, fire millioner kroner og tre millioner kroner. Beløpene i de tre avtalene var oppdelt i to deler. Disse ble omtalt som «sponsoravgift» og «prosjektstøtte». I den ene avtalen var sponsoravgiften tilknyttet de kostnader som ble brukt til å profilere Skagen som hovedsponsor gjennom SOS-barnebyer sine kommunikasjonskanaler, mens prosjektstøtten var noe som kom i tillegg. Oppbygningen var lik for de andre avtalene. Ved skatteleggingen ble det av skattemyndighetene kun gitt fradrag for den delen som utgjorde sponsoravgiften, mens det for prosjektstøtten ble nektet fradrag. Sponsoravgiften ble ansett for å gi reklameverdi svarende

til hva annonsering i aviser og på internett av samme omfang ellers ville ha kostet selskapet. Prosjektstøtten ble av skattemyndighetene ansett som en gave.

For Høyesterett krevde Skagen fradrag for både sponsoravgiften og prosjektstøtten. Siden det bare var prosjektstøtten som var omtvistet, ble denne grunnlaget for prøvingen. Fra Skagen ble det prinsipielt anført at det ikke var grunn til å skille mellom sponsoravgiften og prosjektstøtten, og at avtalene samlet sett skapte den assosiasjonsverdi som selskapet ønsket å oppnå. Det vil si at begge beløpene etter Skagens oppfatning utgjorde kostnader til reklame. Det var derfor ingen grunn til å tilkjenne fradrag kun for sponsoravgiften. Subsidiært ble det anført at det måtte foretas en hovedformålsbetraktning av hva som var formålet med prosjektstøtten. Etter Skagens oppfatning måtte reklameeffekten veies opp mot den karakter av gave som prosjektstøtten utgjorde. Det var etter Skagens oppfatning reklameeffekten som veide tyngst. Staten bestred Skagens oppfatning av prosjektstøtten og vektla det forhold at det for dennes vedkommende ikke var avtalt noen korresponderende reell og konkret motytelse. For å underbygge denne anførselen ble det vist til at både Skagen og mottakerne i media og årsberetninger hadde omtalt prosjektstøtten som gaver.

Høyesterett viet prosjektstøtten mye oppmerksomhet. Det var usikkert om denne delen utgjorde en reklamekostnad eller var å anse som en gave til mottakerne. Det ble vurdert hvorvidt prosjektstøtten hadde et inntektstilknyttet formål som begrunnet at tilknytningen var tilstrekkelig. Det ble på generelt grunnlag uttalt at skatteyters formål med kostnaden var et «relevant moment» i vurderingen av om tilknytningskravet var oppfylt, jf. avsnitt 45. Etter en konkret vurdering av prosjektstøtten ble det konkludert med at denne ikke kunne sies å ha sterk nok tilknytning til Skagens skattepliktige inntekt. Det ble lagt vesentlig vekt på at skatteyters formål var å berike mottakerne, ikke å selv oppnå skattepliktig inntekt. I tillegg ble det av Høyesterett påpekt at prosjektstøtten manglet en form for motytelse, slik at den etter Høyesteretts oppfatning var å anse som en gave fra Skagen til organisasjonene.

Uttalelsene omkring kravet til motytelse ble i etterkant kritisert.¹⁴ Nyere rettspraksis har imidlertid rettet opp i disse uttalelsene, jf. Rt-2015-1068 Kverva avsnitt 78. I sin prosedyre brukte Skagen mye tid på å vise at oppdelingen av kostnadene i en avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig del ble gjort av hensyn til at deler av tjenestene skulle ytes til utlandet, og at ulike avgiftsregler var motiverende for oppdelingen. Det var ikke, slik staten anførte, et uttrykk for en oppdeling av formålene i to forskjellige kostnadsdeler. Høyesterett kom likevel frem til at det ikke plass til hovedformålsbetraktninger, siden det forhold at Skagen hadde delt ytelsene inn i en avgiftspliktig og avgiftsfri del, ga uttrykk for en oppstyking av formålene i

¹⁴ Skaar og Kristensen (2019) s. 130 og Zimmer (2013) s. 131 flg.

en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del. Følgelig endte Høyesterett på den konklusjon at det bare kunne gjøres fradrag for den delen som utgjorde sponsoravgiften. For delen omtalt som «prosjektstøtte» ble fradrag nektet med den begrunnelse at støtten måtte regnes som en gave uten reklameverdi.

Avgjørelsen har i etterkant vært gjenstand for en del kritikk. Kritikken relaterer seg dels til betydningen av skatteytters formål og dels til uttalelser om kravet til motytelse. Det har også vært diskutert om avvisningen av hovedformålslæren var berettiget.¹⁵

2.2.4 Rt-2015-1068 Kverva

Rt-2015-1068 Kverva gjaldt spørsmålet om et tilskudd på 50 millioner kroner til oppføring av offentlig skole i kombinasjon med kulturhus i Frøya kommune var fradragsberettiget etter sktl. § 6-24, jf. § 6-1. Faktum i saken var at Kverva AS, et holdingsselskap, hadde betydelige eierinteresser i selskapene SalMar ASA og NutriMar AS som begge har sin virksomhet i Frøya kommune. Kverva hadde over lengre tid arbeidet for realiseringen av et kunnskaps- og kultursenter i form av et kombinert kulturhus og videregående skole. Selskapet oppfattet det slik at det var viktig å tiltrekke elever til Frøya, for å bedre rekrutteringen av kvalifisert arbeidskraft til selskaper i Kverva-konsernet. Frøya kommune hadde ikke økonomisk evne til å bære hele finansieringen av det kombinerte skole- og kulturbygget, slik at tilskuddet på 50 millioner kroner var nødvendig for at prosjektet ble realisert. Tilskuddet ytet av Kverva ble fradragsført som en kostnad i selskapets selvangivelse for året 2010. Skattemyndighetene nektet Kverva fradrag for tilskuddet med den begrunnelse at det ikke forelå en tilstrekkelig sammenheng mellom pådratt kostnad og selskapets fremtidige inntektsserverv til at vilkårene for fradragsrett etter sktl. § 6-1 er oppfylt. Spørsmålet for Høyesterett var om tilknytningsvilkåret var oppfylt for tilskuddet, med den følge at Kverva hadde krav på fradrag for beløpet.

Staten anførte for det første at det ikke kunne bli tale om fradrag siden det ikke var gjort en avtale om noen motytelse. Anførselen knytter seg til de uttalelser som kom til uttrykk i Rt-2012-744 Skagen. For det andre ble det anført at den konkrete tilknytningen mellom Kvervas tilskudd og selskapets inntekter var for svak. Her ble Rt-1965-954 Kosmos trukket frem til sammenlikning, siden staten anså tilknytningen som langt sterkere i Kosmos-dommen enn i angjeldende sak. Kverva la avgjørende vekt på at det hadde vært bedriftens hovedformål at tilskuddet var ment å sikre inntektsgrunnlaget for selskapet. Det ble vist til at effekten av tilskuddene hadde bidratt til å sikre befolkningsvekst og økt industriell aktivitet. Av den grunn

¹⁵ Zimmer (2013) s. 126-127.

var det riktig å anse tilknytningen mellom tilskuddet og Kvervas inntekter som tilstrekkelig til at fradrag måtte tilkjennes.

Høyesterett begynte innledningsvis i avgjørelsen å klarlegge hva skatteyers formål med tilskuddet kunne sies å ha vært. Det forhold at tilskuddet hadde sidevirkninger ved at det bidro til å fremme samfunnsmessige interesser, slik som økt bosetning og styrking av tilbudene til kultur og utdanning, ble problematisert av Høyesterett. Høyesterett foretok her en vurdering av hva som var hovedformålet med tilskuddet fra Kverva. Det blir konkludert med at Kvervas hovedformål med tilskuddet var å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse i datterselskapenes virksomhet. Videre ble det stilt spørsmål ved om det forelå en tilstrekkelig nær sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten, hvor det etter en lengre vurdering ble slått fast at kravet var oppfylt i vedkommende sak. Som en uttrykkelig bemerkning til statens anførsel om at det ikke kunne bli tale om fradrag, siden det ikke var gjort avtale om motytelse, ble det i avsnitt 78 poengtert «at noe egentlig krav om motytelse kan imidlertid ikke utledes av tilknytningskravet, jf. Zimmer, Skatterett nr. 2 for 2013 side 124 på side 130 med ytterligere henvisninger». Uttalelsene som kom til uttrykk i Skagen-dommen ble med dette korrigert. Det er nærliggende å forstå det slik at den etterfølgende kritikken som kom til uttrykk etter Skagen-avgjørelsen bidro til å aktualisere et behov for en oppklaring av forholdet.¹⁶

Også Høyesteretts uttalelser i Skagen om at skatteyers formål med kostnaden var et «relevant moment» i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt, ble korrigert i Kverva-dommen. I avsnitt 64 ble det uttalt at skatteyers formål med kostnaden vil være et «sentralt moment» når det skal tas stilling til om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Etter en vurdering av om sammenhengen mellom tilskuddet og næringsvirksomheten var tilstrekkelig nær, kom et flertall på fire dommere til at fradrag måtte tilkjennes. Mindretallet kom til motsatt konklusjon siden tilknytningen mellom tilskuddet og Kvervas næringsvirksomhet ikke ble ansett som tilstrekkelig nær, selv om hovedformålet ble ansett å være inntektstilknyttet. Konklusjonen ble at tilskuddet på 50 millioner kunne kreves fradragsført i sin helhet.

2.2.5 HR-2018-580-A SalMar

HR-2018-580-A SalMar gjaldt spørsmålet om et selskap hadde rett til fradrag i selvangivelsen for økonomiske bidrag til lag og foreninger i lokalsamfunnet der konsernet har sin virksomhet. Sakens faktum var at SalMar ASA, som er eeneier av den største virksomheten i øykommunen Frøya, hadde gitt tilskudd til diverse ungdoms- og fritidsaktiviteter i kommunen. Tilskuddsordningen het SalMar-fondet, og utdelinger ble hvert år foretatt basert

¹⁶ Skaar og Kristensen (2019) s. 130 og Zimmer (2013) s. 131 flg.

på innsendte søknader som oppfylte visse kriterier. For de tre årene, 2010, 2011 og 2012, delte SalMar ut henholdsvis 500 000 kroner, 500 000 kroner og 400 000 kroner. SalMar krevde fradrag for tilskuddene i medhold av sktl. § 6-24, jf. § 6-1. Sakens faktum og problemstilling gjør at den føyer seg inn i linjen til de tidligere omtalte avgjørelsene, Rt-2012-744 Skagen og Rt-2015-1068 Kverva.¹⁷

For Høyesterett krevde SalMar fradrag for oppofrelsene med den begrunnelse at selskapets hovedformål med bidragene var inntektsrelaterte. Ved å yte bidrag gjennom SalMar-fondet ble det anført at det vesentlige formålet var å sikre stabil arbeidskraft ved å støtte tiltak som bidro til en permanent bosetning på Frøya, hvor selskapet har sin hovedvirksomhet. Staten la på sin side vekt på at bidragene var ytet som en gave fra SalMar ut ifra et ønske om å gi noe tilbake til lokalsamfunnet – et formål som ikke var inntektstilknyttet. Det at bidragene også hadde til formål å sikre stabil arbeidskraft ved å støtte tiltak som bidro til en permanent bosetning i kommunen, kunne etter statens oppfatning ikke være hovedmotivasjonen bak skatteyers disposisjon i angjeldende sak.

På samme vis som i tidligere avgjørelser, ble skatteyers formål trukket frem til vurdering. Retten bemerket at det i denne saken måtte være relevant å ta stilling til hva som var hovedformålet med bidragene som var ytet. Dette måtte fastlegges basert på hva de objektive forhold tilsa. I tillegg ble andre momenter tatt inn i vurderingen, slik som kostnadenes egnethet til å nå skatteyers formål og tiden mellom oppofrelsen og når de fremtidige inntektene ville vise seg. Basert på en lengre gjennomgang av hvordan man tar stilling til skatteyers formål, ble det konkludert med at SalMar ikke kunne gis medhold i at tilskuddene var fradragsberettiget etter sktl. § 6-24 jf. § 6-1. Tilknytningen mellom overføringene og selskapets inntektsgivende virksomhet ble sett på som for fjern og avledet, basert på SalMar sitt formål og andre forhold som kort ble nevnt avslutningsvis i Høyesterett sitt votum. Avgjørelsen reiser interessante spørsmål, og føyer seg inn i rekken av avgjørelser hvor skatteyers kostnader har vært knyttet til gaver, reklame, sponning eller liknende bidrag.

Til tross for at SalMar-dommen bidrar til å oppklare en del spørsmål knyttet til forståelsen av tilknytningsvilkåret, åpner den også opp for nye spørsmål om hvordan vilkåret best skal forstås. Disse spørsmålene vil bli diskutert i neste del.

¹⁷ Zimmer (2019) s. 200-201.

3 Diskusjon av elementene i tilknytningsvilkåret

Det sentrale siktemålet med oppgaven er å finne frem til hvordan tilknytningsvilkåret best kan beskrives når det kommer til dets innhold og struktur. Ved å analysere lovtekst og rettspraksis vil strukturen og innholdet til tilknytningsvilkåret bli diskutert.

3.1 Hvilken struktur kan tilknytningsvilkåret tenkes å ha?

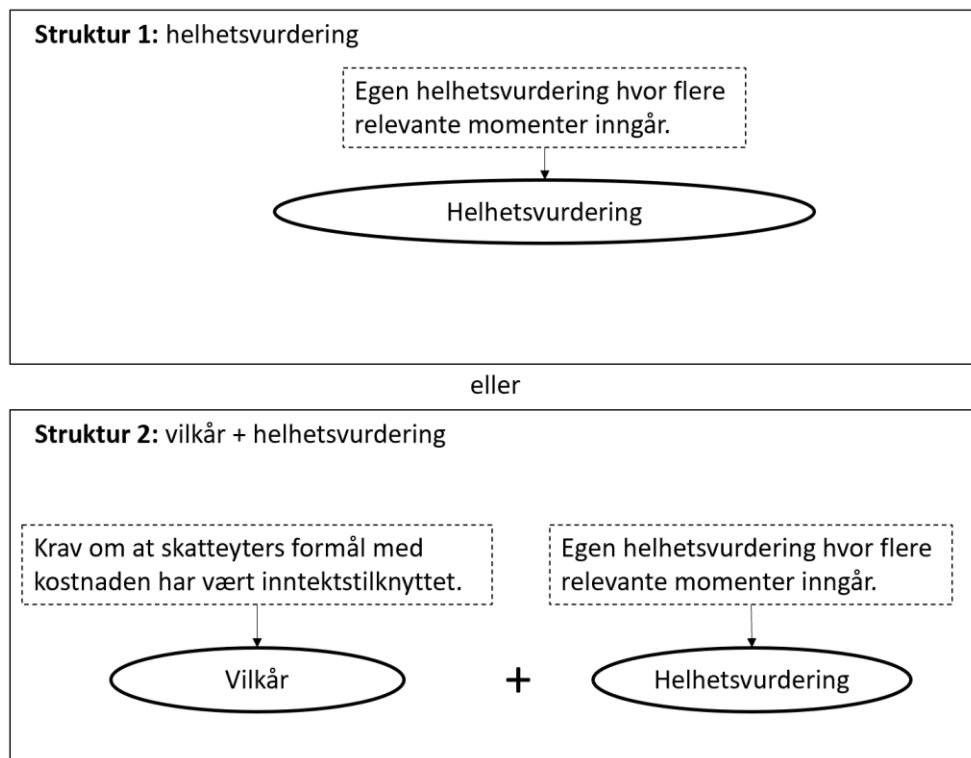
Før innholdet i tilknytningsvilkåret analyseres mer inngående, er det relevant å diskutere hvilken struktur tilknytningsvilkåret kan tenkes å ha. Med struktur siktes det til hvordan man med grunnlag i gjeldende rett skal ta stilling til spørsmålet om en kostnad har tilknytning til skattepliktig inntekt slik at fradrag skal gis. Strukturen vil i tillegg kunne si noe om innholdet av tilknytningsvilkåret, og bidra med å gi anvisning på hvilke forhold det må antas at spiller størst rolle i vurderingen av om fradrag skal gis. Lovtekst og rettspraksis fra Høyesterett er relevante rettskilder for å ta stilling til spørsmålet om hvilken struktur tilknytningsvilkåret kan tenkes å ha.

Lovteksten synes å indikere at skatteytters formål med kostnaden spiller en rolle i tilknytningsvurderingen ved at bindeordet «for å» er brukt, jf. sktl. § 6-1 første ledd første punktum. Bindeordet «for å», markerer et grunnleggende krav om tilknytning, og det kan forstås i den retning av at tilknytningen må være kvalifisert, ved at skatteyter må ha hatt til formål å skaffe skattepliktig inntekt. Denne forståelsen bekreftes gjennom at rettspraksis gir antydninger om at skatteytters formål spiller en viktig rolle i strukturen til tilknytningsvilkåret. I alle de overnevnte rettsavgjørelsene gjør Høyesterett et forsøk på å bringe skatteytters formål på det rene, samtidig som at andre elementer som kostnadens egnethet, sannsynligheten for at skattepliktig inntekt oppnås og tiden mellom oppførelsen og inntekten kommer inn som et tillegg.

Aarbakke mener at spørsmålet om en kostnad er egnet til å oppnå skattepliktig inntekt er det avgjørende vilkåret i tilknytningsvurderingen.¹⁸ Med dette setter han kostnadens egnethet i forgrunnen, og det ser ut til at han forutsetter at kostnadens egnethet konsumerer betydningen av skatteytters formål sin betydning i tilknytningsvurderingen. Aarbakke sin forståelse er ikke i samsvar med hvordan rettspraksis har utviklet seg, jf. f.eks. Rt-1981-256 Bjerke Pedersen, Rt-2015-1068 Kverva og HR-2015-580-A SalMar. Med grunnlag i rettsutviklingen på området, må det slås fast at Aarbakkes synspunkt ikke lenger er holdbart. Det må derfor legges til grunn at det ikke kan oppstilles som et vilkår at en kostnad faktisk må være egnet for å skaffe skattepliktig inntekt.

¹⁸ Aarbakke (1990) s. 244.

Gjennomgangen av de relevante rettskildene til tilknytningsvilkåret har gjort det aktuelt å diskutere to tenkelige strukturer. Den ene strukturen¹⁹ må tenkes å være at vilkåret om tilknytning er en helhetsvurdering hvor det ikke oppstilles noen eksplisitte krav til hvilke elementer som skal inngå i denne. Den andre strukturen²⁰ er å se på skatteyters formål som et eget og selvstendig vilkår, som i tillegg vil inngå som et moment i en helhetsvurdering. De to forslagene til tilknytningsvilkåret struktur kan presenteres slik:



Figur 1: Illustrasjonen viser forslag til strukturer som tilknytningsvilkåret kan tenkes å ha.

Hvilken av de forslåtte strukturene som legges til grunn i det følgende, vil ha betydning for forståelsen av det rettslige innholdet i tilknytningsvilkåret. Dersom struktur 1 legges til grunn, vil det alltid måtte foretas en konkret helhetsvurdering av forskjellige momenter før en endelig konklusjon treffes. Skatteyters formål vil utgjøre et viktig moment, men må avveies mot øvrige momenter som gjør seg gjeldende. Dersom struktur 2 legges til grunn, vil det måtte foretas en selvstendig vurdering av om skatteyters formål med kostanden har vært å skaffe skattepliktig inntekt. Skatteyters formål fungerer her både som et vilkår, og som et moment i en bredere helhetsvurdering. Ettersom skatteyters formål i struktur 2 fungerer som et vilkår og et moment, vil formålet få en større betydning i struktur 2 enn i struktur 1. Siden lov og rettspraksis ikke har avklart hvilken type struktur som tilknytningsvilkåret kan sies å

¹⁹ Heretter kalt «struktur 1».

²⁰ Heretter kalt «struktur 2».

ha, fremstår spørsmålet åpent. Med grunnlag i gjeldende rett vil jeg drøfte hvilken struktur som har de beste grunner for seg.

I favør av en struktur 1-betraktning trekker uttalelser gitt i Rt-2012-744 Skagen, Rt-2015-1068 Kverva og HR-2018-580-A SalMar. I avgjørelsene uttales det at skatteyers formål er et «moment» i tilknytningsvurderingen, jf. f.eks. avsnitt 64 i Kverva-dommen. Bruken av ordet «moment» taler for at Høyesterett mener det må foretas en helhetsvurdering av om tilknytningskravet er oppfylt. Også det forhold at hverken lovtekst eller rettspraksis uttrykkelig gir noen angivelse på hvordan vurderingen av tilknytning skal foretas, kan tale for at det her gjelder en konkret helhetsvurdering.

I retning av en struktur 2-betraktning trekker avgjørelsene, Rt-1956-1188 Anth. B. Nilsen og Rt-1965-954 Kosmos. I avgjørelsene behandles først skatteyers formål som et vilkår, før det foretas en friere helhetsvurdering av tilknytningen som sådan, hvor også andre momenter trekkes inn. Bindeordet «for å», i sktl. § 6-1, kan også tas til inntekt for at skatteyers formål bør gis status som et selvstendig vilkår. Det ser også ut til at Høyesterett i Rt-2015-1068 Kverva og HR-2018-580-A SalMar foretar en struktur 2-vurdering, på tross av de uttalelsene om skatteyers formål som et «moment» i tilknytningsvurderingen. I Kverva-dommen foretar Høyesterett en vurdering av om skatteyers formål med kostnaden er inntektstilknyttet. Når dette besvares bekreftende, går retten videre med å foreta en bredere helhetsvurdering hvor det konkluderes med at tilknytningsvilkåret er oppfylt. I SalMar-dommen ble det ikke foretatt noen helhetsvurdering av om vilkåret om tilknytning var oppfylt, ettersom retten fant at skatteyers formål ikke i hovedsak var inntektstilknyttet. Fremgangsmåten i avgjørelsene oppleves å være mer i tråd med struktur 2 enn med struktur 1. Følgelig trekker også avgjørelse Rt-2015-1068 Kverva og HR-2018-580-A SalMar i retning av at struktur 2 må legges til grunn for forståelsen av tilknytningsvilkåret.

Ved vurderingen av om struktur 1 eller struktur 2 skal legges til grunn, må også følgene av den valgte struktur tillegges vekt. En struktur 2-tilnærming vil bidra med en klarere og mer adskilt vurderingen av ulike momenter og vilkår enn helhetsvurderingen som struktur 1 legger opp til gjør. I tillegg vil struktur 2 kunne utgjøre en forenkling av tilknytningsvurderingen, fordi domstolene og skattemyndighetene kort kan avvise de saker hvor skatteyers formål ikke er inntektstilknyttet uten å foreta noen drøftelse av andre saksspesifikke forhold. Som en innvendig mot å legge struktur 2 til grunn, kan det vises til at Høyesterett ikke uttrykkelig har omtalt vurderingen av skatteyers formål som et selvstendig vilkår.

Konklusjonen blir med dette at struktur 2 gir best uttrykk for hvilken struktur tilknytningsvilkåret kan tenkes å ha. Dette innebærer at strukturen i tilknytningsvilkåret vil kunne forstås på en slik måte at skatteyers formål utgjør et eget og selvstendig vilkår

etterfulgt av en helhetsvurdering. Det kan likevel ikke med sikkerhet slås fast at struktur 2 faktisk er den korrekte strukturen, noe som betyr at dette avhenger av en nærmere gjennomgang av innholdet i tilknytningsvilkåret, og hvor godt det passer inn i forslåtte struktur. Struktur 2-betraktningen er derfor kun en arbeidshypotese for fremstillingen av tilknytningsvilkårets innhold i det følgende.

3.2 Skatteytters formål - et vilkår for fradragsrett

Med skatteytters formål siktes det til de grunner skattyter har for å pådra seg en kostnad. Vurderingen av skatteytters formål med kostnaden som kreves fradragsført har vært gitt en fremtredende plass i Høyesterett sine avgjørelser om tilknytningsvilkåret. I avsnittet over, ble det lagt til grunn for arbeidshypotesen til struktur 2 at skatteytters formål utgjør et vilkår i tilknytningsvilkåret. Det er derfor relevant å foreta en nærmere diskusjon av skatteytters formål, samt å kartlegge dets betydning for vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt.

3.2.1 Hvordan bringes skattyters formål på det rene?

Et spørsmål er hvordan skatteytters formål bringes på det rene. Som et alminnelig utgangspunkt bemerkes det at spørsmålet om hvordan skatteytters formål bringes på de rene, sjelden kommer på spissen i de tilfeller hvor formålet er utvilsomt eller uomtvistet partene imellom. I slike situasjoner vil Høyesterett legge skatteytters formål til grunn uten noen nærmere problematisering. Dette var tilfellet i Rt-1981-256 Bjerke Pedersen, hvor det var enighet mellom partene om hva skatteytters formål var.

I de tilfeller hvor det er knyttet tvil om hva som har vært skatteytters formål med kostnaden, har Høyesterett måttet ta stilling til hvordan skatteytters formål skal bringes på det rene. Dette aktualiserer spørsmålet om hva Høyesterett vektlegger når den foretar en vurdering av skatteytters formål. Lovtekst og forarbeider gir ingen veiledning når det kommer til hvordan man skal fastlegge skattyters formål. Rettspraksis er den sentrale rettskilden.

I Rt-1956-1188 Anth. B. Nilsen ble det på side 1189 lagt til grunn av Høyesterett at skatteytters formål med annonsekampanjen hadde «vært å fremme firmaets økonomiske interesser». I saken var det ikke noen behov for å bringe skatteytters formål på det rene. De generelle bemerkningene som Høyesterett kommer med er imidlertid interessante. På side 1189 uttales det at, «Spørsmålet om fradragsrett for de omtvistede annonseutgifter kan nemlig etter mitt skjønn ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag. ...». Høyesterett gir her uttrykk for at vurderingen av skattyters formål ikke utelukkende skal baseres på hva skattyter subjektivt sett oppfatter som sitt formål. Uttalelsen må forstås i den retning at Høyesterett reserverer seg mot å legge skatteytters anførte formål til grunn, i de situasjoner hvor de objektive forhold tilsier at et annet formål har vært hovedmotivet.

Høyesterett synes i avgjørelsen å komme med en generell reservasjon for de situasjoner hvor den ikke finner grunn til å legge skattyters anførte formål til grunn. Det vil da være av interesse for Høyesterett å fastlegge skatteyters formål med grunnlag i de objektive forhold som foreligger i saken. Det at Høyesterett velger å operere med et skille mellom skatteyters formål ut ifra en vurdering av de objektive forholdene i saken, og skattyters subjektive oppfatning av sitt formål, betyr at domstolen ser seg kompetent til å legge sin forståelse av hva skatteyters formål har vært, selv om det er i strid med skatteyters anførsel. Dette er på ingen måte overraskende eller kontroversielt, og er i samsvar med den kompetansen som domstolene innehar. Skatteyters subjektive oppfatning av hva sitt formål er kommer med dette i bakgrunnen.

I Rt-1965-954 Kosmos hadde også partene forskjellige oppfatninger av hva skatteyters formål med bidragene var. Høyesterett måtte derfor få brakt skattyters formål på det rene. Metoden Høyesterett tok i bruk, var å ta stilling til Kosmos sine subjektive oppfatninger om hva eget formål var. På side 956 gir Høyesterett uttrykk for sitt syn på skatteyters formål med kostnadene, og det blir uttalt følgende om statens påstand om skattyters formål: «.. etter de opplysninger som foreligger, kan jeg ikke gi staten medhold i den betraktning at interessentenes hovedmotiv har vært å reise et slikt bygg til beste for byen og distriktet i sin alminnelighet». Uttrykksmåten «... etter de opplysninger som foreligger ...», må forstås slik at Høyesterett tar utgangspunkt i de objektive forholdene i saken for å ta stilling til hva som har vært skatteyters formål med kostnadene.

I Rt-2012-744 Skagen avsnitt 45 uttalte Høyesterett seg om hvilken rolle skatteyters formål spiller og hvordan man går frem for å finne formålet:

«Ved avgjørelsen av om tilknytningskravet er oppfylt, vil skattyters formål med kostnaden være et relevant moment, likevel slik at dette ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag», jf. Rt-1956-1188 (Anth. B. Nilsen) på side 1189, men ut fra hvorvidt «dei objektive kjensgjerningane rundt investeringa» tilsier at det har vært skattyters «intensjon å skape inntekt», jf. Rt-2009-1473 (Samdal) avsnitt 34». [mine understrekinger]

Uttalelsene i Skagen tyder på at Høyesterett tar utgangspunkt i de «objektive kjensgjerningane» når det tas stilling til når det er behov for å vurdere skatteyters formål.

Også Rt-2015-1068 Kverva og HR-2018-580-A SalMar må forstås å være i tråd med de oppfatninger som er kommet til uttrykk i avgjørelsene, Anth. B. Nilsen, Kosmos og Skagen. Høyesterett forsøker i avgjørelsene å bringe skatteyters formål på det rene, siden partene i saken har motstridende oppfatninger av skatteyters hovedformål med bidragene. Dette gjøres

ut ifra en vurdering av de objektive forholdene som foreligger i den konkrete saken. Etter en gjennomgang av rettspraksis, som viser seg å være konsistent, er konklusjonen på det første spørsmålet at Høyesterett tar utgangspunkt i de objektive forholdene som foreligger i den enkelte sak når det tas stilling til hva som har vært skatteytters formål med kostnaden.

Siden det er de objektive forholdene som er utgangspunktet for vurderingen til Høyesterett, blir det andre spørsmålet hva det nærmere innholdet i fastleggelsen av skatteytters formål består av. Det har i juridisk teori, basert på rettspraksis, vært oppstilt to alternative synspunkter betegnet som, den subjektive vurderingen og den objektive vurderingen. Med den subjektive vurderingen siktes det til at Høyesterett foretar en kontroll av skatteytters anførte formål. Kontrollen går ut på at Høyesterett foretar en bevisvurdering ved bruk av de objektive forholdene som momenter for å ta stilling til om skatteytters anførte formål kan sies å være korrekt. Med den objektive vurderingen siktes det til at Høyesterett med grunnlag i de objektive forholdene i saken, vurderer seg frem til hva som er det mest nærliggende formålet, uavhengig av hva som er anført fra skatteytters side – de objektive forholdene vil ikke være bevisspørsmål.

Ofte vil resultatet ved bruk av de alternative hovedsynspunktene bli det samme, men Zimmer gir uttrykk for at den relative vekten av de objektive omstendighetene kan veie ulikt avhengig av hvilket hovedsynspunkt som anlegges.²¹ Dersom det foretas en kontroll av skatteytters formål etter den subjektive vurderingen, vil skatteytters subjektive motivasjon tillegges større vekt enn det som hadde vært tilfellet ved den objektive vurderingen. Dette kan medføre at skatteytters subjektive forhold veier tyngre enn de egentlig burde, sammenliknet med hva de ut ifra en objektiv vurdering ville veid. Zimmer mener at den objektive vurderingen har mest for seg, både de lege lata og de lege ferenda.²² Bøyum-Folkeseth gir uttrykk for at den subjektive vurderingen gjelder. Etter Bøyum-Folkeseth sin oppfatning, er hensikten med å vurdere de objektive forholdene i saken å finne ut av om skatteytter snakker sant – en bevisvurdering.²³ Bøyum-Folkeseth begrunner sitt standpunkt med Høyesteretts fremgangsmåte i de nyeste avgjørelsene, Rt-2015-1068 Kverva og HR-2018-580-A SalMar. Jeg vil i det følgende ta stilling til hvilket hovedsynspunkt som etter gjeldende rett synes å være det fremtredende.

Som begrunnelse for at den objektive vurderingen er den riktige, viser Zimmer til avgjørelsen Rt-1986-58 Asdahl som gjaldt tap på aksjer i næring.²⁴ Det ble i relasjon til vurderingen av hva som var skatteytters motiv uttalt på side 64 at det «ligger i sakens natur at vurderingen av

²¹ NOU 2016:5 s. 101.

²² Zimmer (2019) s. 204.

²³ Bøyum-Folkeseth (2018) s. 9-10.

²⁴ Zimmer (2019) s. 204.

hva motivet kan antas å ha vært, fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, og ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha gjort seg». Asdahl-dommen utgjør med dette et direkte prejudikat for at det er den objektive vurderingen som skal legges til grunn. Samme standpunkt kommer til uttrykk i Rt-2009-1473 Samdal, hvor det i avsnitt 34 fremgår at «dei objektive kjensgjerningane rundt investeringa at det var Samdal sin intensjon å skape inntekt». I tillegg peker Zimmer på at man ved å legge den objektive vurderingen til grunn, slipper å ta stilling til om skatteyteren snakker sant. Det vil være det formålet som Høyesterett etter en rettslig vurdering av de objektive forholdene kommer til, som vil være avgjørende. Dette utgjør en rettsforenkling i den forstand at det ikke er behov for en bevisvurdering, slik som den subjektive vurderingen legger opp til. Det å fastlegge skatteyterens subjektive oppfatning vil også være et vanskelig bevisstema.

Som begrunnelse for den subjektive vurderingen viser Bøyum-Folkeseth til hvordan Høyesterett brakte skatteyters formål på det rene i de nyeste avgjørelsene om tilknytningsvilkåret, Rt-2015-1068 Kverva og HR-2018-580-A SalMar.

I Rt-2015-1068 Kverva avsnitt 64 uttales følgende om vurderingen av skatteyters formål:

«... Ved bedømmelsen vil skattyters formål med kostnaden være et sentralt moment. Formålet må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen. Hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg. ...» [mine understrekinger]

Uttalelsene i Kverva må tas til inntekt for at Høyesterett ser på det som riktig å vurdere skatteyters subjektive oppfatning av hva sitt formål med kostnaden har vært. Vurderingen av skatteyters anførte formål gjøres gjennom en «alminnelig bevisvurdering» av om formålet er korrekt eller ikke. Uttalelsene taler for at Høyesterett legger den subjektive vurderingen til grunn.

I HR-2018-580-A SalMar avsnitt 35 skisseres utgangspunkter for vurderingen av formålet med kostnaden. Uttalelsene fra Rt-2015-1068 Kverva avsnitt 64 blir referert til, og det ser ut til at Høyesterett i SalMar-dommen legger til grunn de synspunkter om at det må foretas en kontroll av skatteyters anførte formål.

Etter min oppfatning virker det som at Høyesterett har beveget seg bort fra den tidligere oppfatningen av at det er de objektive forholdene som skal tillegges en objektiv vurdering. I

lys av de uttalelser som er å finne i Kverva- og SalMar-avgjørelsen fremstår det som tydelig at Høyesterett mener at de objektive forholdene heller skal benyttes som bevismomenter i arbeidet med å kontrollere om skatteyers anførte formål er korrekt. Det betyr at Høyesterett i nyere rettsavgjørelser har valgt å legge den subjektive vurderingen til grunn. Konklusjonen er med dette at den subjektive vurderingen gir uttrykk for gjeldende rett.

De lege ferenda er en innvending mot denne løsningen de utfordringene som oppstår når retten må ta stilling til om skatteyer snakker sant. Selv om skatteyers anførte formål ikke skal legges til grunn uten videre, må det antas at det blir vanskeligere for Høyesterett å tilbakevise de anførsler som skatteyer kommer med om rent subjektive forhold.²⁵ Siden det er tale om en bevisvurdering, er det grunn til å tro at skatteyers dokumentasjon i overveiende grad vil være retningsgivende og veie tungt i Høyesteretts vurdering. Vestengen og Hennem Johanson synes blant annet å legge til grunn at skatteyers dokumentasjon vil være avgjørende for utfallet av saken.²⁶ I den grad dette stemmer, vil skatteyer bevisst kunne påvirke og innrette sin dokumentasjon på en slik måte at det oppnås en bedre posisjon enn hva som ville vært tilfellet hvis den objektive vurderingen ble lagt til grunn. Ved bruk av den objektive vurderingen ville vekten av de objektive forholdene trolig ligget mer fast og konsistent enn situasjonen for den subjektive vurderingen.

3.2.2 Er skatteyers formål et nødvendig vilkår i tilknytningsvilkåret?

Med utgangspunkt i diskusjonen om tilknytningsvilkårets struktur, ble det foreløpig konkludert med at skatteyers formål kan tenkes å utgjøre et vilkår i tilknytningsvurderingen. Delen her tar sikte på å fastslå helt konkret om skatteyers formål utgjør et vilkår i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. I det følgende spørres det om skatteyers formål med oppførelsen må være inntektstilknyttet, er et nødvendig vilkår for at tilknytningsvilkåret skal være oppfylt. Dersom man kommer til at det er et nødvendig vilkår, vil fradrag være utelukket i de tilfeller man kommer til at skatteyers formål ikke har vært å skaffe skattepliktig inntekt. Det vil som en følge av dette ikke være grunnlag for å foreta en nærmere vurdering av om andre forhold kan begrunne at tilknytningsvilkåret er oppfylt, siden det nødvendige vilkåret mangler.

Sktl. § 6-1 første ledd første punktum bestemmer at det «gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Basert på ordlyden i bestemmelsen kan bindeordet «for å» gi antydning på en formålsvurdering. Forarbeidene til sktl. § 6-1 er tause når det kommer til spørsmålet om hvilken betydning skatteyers formål

²⁵ NOU 2016:5 s. 101.

²⁶ Vestengen og Hennem Johanson (2019) s. 132-135.

med oppofrelsen har for retten til fradrag.²⁷ Det kan med grunnlag i lov og forarbeider ikke med sikkerhet slås fast at skatteyers formål utgjør et nødvendig vilkår i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt.

Siden det finnes en lang rekke avgjørelser som omhandler tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 første ledd, vil det være av interesse å se om disse gir uttrykk for et konsistent syn når det kommer til rollen skatteyers formål spiller for vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt.

I Rt-1956-1188 Anth. B. Nilsen ble skatteyers formål konstatert, og lagt til grunn innledningsvis. På side 1189 uttaler Høyesterett at:

«Spørsmålet om fradragsrett for de omtvistede annonseutgifter kan nemlig etter mitt skjønn ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag. Vel må det være en forutsetning at formålet har vært å fremme forretningsmessige interesser som har en tilstrekkelig håndgripelig sammenheng med inntektservervelsen.»
[mine understrekninger]

Høyesterett uttaler at det er en «forutsetning» at skatteyers formål med oppofrelsen må ha vært inntektstilknyttet. Bruken av ordet «forutsetning» tyder på at Høyesterett anser det som grunnleggende for tilknytningsvurderingen at skatteyers formål med oppofrelsen må ha vært inntektstilknyttet. Uttrykksmåten trekker i retning av at det for tilfeller hvor denne «forutsetningen» ikke er til stede, heller ikke vil gis fradrag for de oppofrede kostnadene. Uttalelsene i Rt-1956-1188 Anth. B Nilsen må derfor tas til inntekt for at skatteyers formål forutsetningsvis skal vurderes, før en helhetsvurdering av tilknytningsvilkåret kan skje. Dommen gir med dette uttrykk for at skatteyers formål med kostnaden utgjør en nødvendig betingelse i tilknytningsvurderingen.

I Rt-1965-954 Kosmos var det for Høyesterett av stor betydning å ta stilling til hva som var skatteyers formål med oppofrelsen. Høyesterett gikk i avgjørelsen konkret til verks for å svare ut dette spørsmålet, og på sidene 956 og 957 ble det foretatt en avveining av hvorvidt skatteyers formål med bidragene var å fremme inntektsskapende aktivitet eller å gi byen et hotell med høy standard. Avveiningen ble basert på hovedformåls læren, og flertallet av dommerne kom til at Kosmos sitt formål med bidragene i første rekke var å fremme sine egne forretningsinteresser, slik at skatteyers formål ble ansett å knytte seg til skattepliktig inntekt. Det at førstvoterende kom til at Kosmos sitt formål med bidragene var å erverve skatteplikt

²⁷ Ot.prp.nr.86 (1997–1998).

inntekt til egen virksomhet, var avgjørende for at retten kunne ta stilling til sitt hovedspørsmål, om kostnadene og næringsutøvelsen hadde «den nødvendige nære sammenheng», jf. side 957.

Det som Høyesterett i Kosmos-dommen gir uttrykk for, er i samsvar med de betraktninger som kom til uttrykk i Rt-1956-1188 Anth. B Nilsen. I begge avgjørelsene ble det tatt stilling til om skatteytters formål var inntektstilknyttet før en bredere vurdering av tilknytning ble foretatt. Det er med dette grunnlag for å hevde at Høyesteretts behandling av skatteytters formål i Rt-1965-954 Kosmos innebærer en videreføring av de oppfatninger som kom til uttrykk i Rt-1956-1188 Anth. B Nilsen. Samtidig ser det ut til at fastleggningen av om skatteytters formål med oppofrelsen er inntektstilknyttet er noe som bevisst blir tatt stilling til på et innledende stadium.

I Rt-2012-744 Skagen ble det viet mye oppmerksomhet til spørsmålet om skattyters formål med bidragene var å skaffe skattepliktig inntekt eller om de var ment for å berike mottakerne. Høyesterett sitt votum starter i avsnitt 39 med å klarlegge de alminnelige utgangspunkter for vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Fra avsnitt 46 foretas det en vurdering av hvorvidt tilknytningskravet er oppfylt. Som startpunkt for denne vurderingen går Høyesterett konkret til verks for å fastlegge hva skatteytters formål med bidragene har vært. Det uttales imidlertid i avsnitt 47 at Skagens formål med sponsoratet kun er «et relevant moment» i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Til tross for uttalelsen, ser man at skatteytters formål med oppofrelsen synes å være av avgjørende betydning for utfallet i saken. Det må av den grunn stilles spørsmål ved Høyesteretts bruk av formuleringen av skatteytters formål som et «relevant moment». En mulig forståelse av uttalelsene om skattyters formål som et relevant moment kan være at Høyesterett i Skagen-dommen legger til grunn at skatteytters formål er et nødvendig vilkår for retten til fradrag, men i en helhetsvurdering kun er et av flere momenter. Dette er i samsvar med presentasjonen av struktur 2, gjort over, dersom man legger til grunn at formuleringen «relevant moment» knytter seg til den etterfølgende helhetsvurderingen. Legger man en slik forståelse til grunn, får man harmonisert Høyesteretts fremgangsmåte og uttalelser i Skagen-dommen med strukturen som struktur 2 legger opp til.

Høyesteretts fremgangsmåte når det blir tatt stilling til om tilknytningsvilkåret er oppfylt, er i Skagen-dommen tilsvarende den man finner i Anth. B. Nilsen- og Kosmos-dommen. Strukturen i Høyesteretts argumentasjon peker i retning av at det først må tas stilling til om skatteytters formål med oppofrelsen var å skaffe skattepliktig inntekt, før det blir aktuelt å foreta en helhetsvurdering.

I Rt-2015-1068 Kverva blir skatteytters formål trukket frem ved vurderingen av tilknytningen mellom tilskuddene og oppreisning av kombinert skole og kulturbygg. Saksforholdet og anførselene i Kverva-dommen bærer likhetstrekk med de som ble gjort gjeldende i Kosmos-dommen, siden det ble anført at skatteytters formål med bidragene ikke var inntektstilknyttet, men ment å tilgodese de bredere samfunnsinteresser. Etter at flertallet hadde redegjort for de grunnleggende utgangspunkter for vilkåret om tilknytning, ble det fra avsnitt 62 foretatt en vurdering av om tilknytningsvilkåret var oppfylt. Som et viktig startpunkt for denne vurderingen ble det sett på hva som var skatteytters formål med oppofrelsen. Etter en lengre avveining av de ulike anførte formålene bak tilskuddene kommer Høyesterett til at skatteytters formål i hovedsak er inntektstilknyttet. Med dette synes Høyesterett også i Kverva-avgjørelsen å legge til grunn at det først er relevant å foreta en klarlegging av om skatteytters formål med oppofrelsen er inntektstilknyttet.

I HR-2018-580-A SalMar trekkes de alminnelige utgangspunkter opp innledningsvis i førstvoterendes votum, jf. avsnittene 34 til 44. I sin gjennomgang av utgangspunktene for tilknytningsvurderingen vises det i avsnitt 35 til de uttalelser om skatteytters formål som ble presentert i Rt-2015-1068 Kverva. Det virker med dette som at Høyesterett anser fremgangsmåten som ble benyttet i Kverva-dommen for å være riktig. Med dette som bakgrunn, tar Høyesterett fra avsnitt 45 stilling til om skatteytters subjektive utsagn kan legges til grunn. Av interesse, er det forhold at Høyesterett i avsnitt 51 ikke finner grunn til å konkludere med om skatteytters formål i hovedsak er inntektstilknyttet eller ikke. Høyesterett gir uttrykk for at tilknytningen uansett er for fjern og avledet som følge av øvrige forhold, slik som kostnadens egnethet, tidsperspektivet og effekten av kostnadene. Mens Høyesterett i de tidligere avgjørelsene har foretatt en objektiv konstatering av skatteytters formål som en mellomstasjon i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt, ser det ut til at Høyesterett hopper over denne i SalMar-dommen. Høyesteretts konklusjon baserer seg i større grad på en mindre klar struktur enn i tidligere avgjørelser. Det er likevel klart at retten anser skatteytters formål som ikke hovedsakelig inntektstilknyttet. SalMar-avgjørelsen bidrar med sine uttalelser i liten grad til å gi svar på spørsmålet om skatteytters formål er et nødvendig vilkår i tilknytningsvurderingen.

Etter en gjennomgang av høyesterettsavgjørelser må det konstateres at skatteytters formål har spilt en avgjørende rolle i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Spørsmålet om skatteytters formål med oppofrelsen har vært å skaffe skattepliktig inntekt er noe Høyesterett alltid har tatt stilling til. Et viktig poeng er at Høyesterett i de saker skatteytters formål har blitt stadfestet til å være noe annet enn å skaffe skattepliktig inntekt, ikke har ansett tilknytningsvilkåret som oppfylt, jf. Rt-2012-744 Skagen og HR-2018-580-A SalMar. Basert på de gjennomgåtte rettskilder og den etterfølgende diskusjonen, blir det riktig å konkludere med at skatteytters formål med oppofrelsen er inntektstilknyttet utgjør et nødvendig vilkår i

vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Som en følge av dette vil fradrag for kostnader alltid være utelukket i de tilfeller man kommer til at det ikke har vært skatteyers formål å skaffe skattepliktig inntekt. Det vil for disse situasjoner ikke være nødvendig å foreta en nærmere vurdering av om andre forhold kan begrunne at tilknytningsvilkåret er oppfylt, fordi det nødvendige vilkåret mangler. Gjennomgangen av spørsmålet oppstilt her, bekrefter antagelsen om at skatteyers formål er et vilkår, slik som det er lagt til grunn i arbeidshypotesen til struktur 2.

3.2.3 Er skatteyers formål alene tilstrekkelig for å gi fradrag?

Siden skatteyers formål utgjør et nødvendig vilkår for at tilknytningsvilkåret skal være oppfylt, er det relevant å ta stilling til om skatteyers formål alene vil være tilstrekkelig for fradragsrett. Med dette siktes det til om man kun ved å ta stilling til om skatteyers formål er inntektstilknyttet kan avgjøre om tilknytningsvilkåret er oppfylt eller ikke. Hvis spørsmålet besvares bekræftende, vil det ikke være plass til noen vurdering av andre momenter i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Som en følge av dette, vil den helhetsvurderingen som er tatt til orde for i struktur 2, ikke være korrekt. Struktur 2 som arbeidshypotese vil i så fall måtte forkastes, og vil med dette ikke være den riktige beskrivelsen av tilknytningsvilkårets struktur. Hvis svaret derimot er at skatteyers formål ikke alene er tilstrekkelig for at tilknytningsvilkåret er oppfylt, blir spørsmålet hva mer som kommer i tillegg. Om skatteyers formål alene er tilstrekkelig for å tilkjenne fradragsrett, må vurderes med grunnlag i tilgjengelige rettskilder.

Bindeordet «for å», i sktl. § 6-1 første ledd første punktum, kan tas til inntekt for at skatteyers formål er et vilkår. I tillegg gir lovteksten uttrykk for et generelt krav om tilknytning mellom «kostnad» og «skattepliktig inntekt». Samlet sett tyder dette på at lovgiver ikke oppstiller andre krav som må være oppfylte for at fradrag skal tilkjennes. Forarbeidene gir ingen veiledning i spørsmålet om det må noe mer til for at tilknytningsvilkåret er oppfylt eller om skatteyers formål alene vil være tilstrekkelig for fradrag.²⁸ Lovteksten trekker med dette i retning av at skatteyers formål alene vil kunne være tilstrekkelig for at tilknytningsvilkåret er oppfylt. Det må vurderes om rettspraksis gir ytterligere veiledning i spørsmålet om skatteyers formål alene er tilstrekkelig for å begrunne fradragsrett.

I de rettsavgjørelser hvor skatteyers formål har blitt funnet å være inntektstilknyttet, har Høyesterett gått videre med å foreta en helhetsvurdering. Spørsmålet er i hvilken grad helhetsvurderingen inneholder andre momenter enn skatteyers formål. I den grad det kan sies at andre momenter spiller en rolle i helhetsvurderingen, vil det måtte antas at skatteyers

²⁸ Ot.prp.nr.86 (1997–1998) s. 57-59.

formål alene ikke er tilstrekkelig for at tilknytningsvilkåret er oppfylt. Det tas utgangspunkt i en gjennomgang av de nyeste høyesterettsavgjørelsene som gjelder tilknytningsvilkåret.

I Rt-2015-1068 Kverva fremheves skattyters formål av Høyesterett som et «sentralt moment» i vurderingen av tilknytningen, jf. avsnitt 64. Som tidligere nevnt, fastlegges det i avgjørelsen først om skatteyers formål er inntektstilknyttet, før Høyesterett går videre med å foreta en helhetsvurdering. I helhetsvurderingen inngår også andre momenter som det at tilskuddene bidro til «å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse», jf. avsnitt 74.²⁹ Dette viser at også andre forhold enn skatteyers formål også vil være relevante å trekke inn i helhetsvurderingen. Det er likevel usikkert hvilken vekt de andre momentene har i helhetsvurderingen. Zimmer tar sakens domspremisser til inntekt for at man nærmer seg en form for egnethetsvurdering.³⁰ Det er rimelig å anta at egnethetsvurderingen i så fall vil inngå som et moment i en helhetsvurdering. Uansett ser man at skattyters formål ikke alene utgjør helhetsvurderingen. Det er derfor grunn til å gå ut ifra at kun det at skatteyers formål er inntektstilknyttet, ikke er tilstrekkelig for at fradrag skal gis.

I HR-2018-580-A SalMar hadde Høyesterett anledning til å gi en nærmere oppklaring av om skattyters formål alene var avgjørende for retten til fradrag eller om det måtte noe mer til. Ut ifra de uttalelser som fremgår av dommens premisser kan det pekes på at Høyesterett i avsnitt 40 uttalte at «Det må ses hen til om kostnaden var nødvendig og tilstrekkelig for å oppnå formålet». Dette må forstås slik at graden av nødvendighet og tilstrekkelighet inngår som et moment i vurderingen av om fradrag skal tilkjennes.³¹ Her ser man spor av en egnethetsvurdering som Kverva-avgjørelsen synes å gi anvisning på. I avsnitt 44 trekkes betydningen av tiden mellom oppførelsen og den fremtidige inntektskilden inn, hvor det uttales at:

«Hvorvidt effekten er etterprøvbar og lar seg dokumentere kan også være relevant. Her kommer også tidsmomentet inn: Dersom inntektsvirkningen først vil vise seg langt fram i tid, kan det tilsi at tilknytningen er for fjern, selv om det ikke er et vilkår at kostnaden har «korttidsvirkning», jf. Kvervadommen [Rt-2015-1068] avsnitt 74.»
[mine understrekinger]

Det at Høyesterett uttrykker forholdet som et «tidsmoment» taler for at tiden mellom oppførelse og inntjening inngår som et moment i vurderingen av om fradrag skal tilkjennes. Zimmer uttrykker at tidsmomentet av Høyesterett «trolig oppfattes mer som et

²⁹ Zimmer (2016) s. 217.

³⁰ Zimmer (2016) s. 217.

³¹ Zimmer (2019) s. 204.

«bevissynspunkt» enn som et substansielt vilkår».³² Til tross for dette, er det uansett grunn til å gå ut ifra at betydningen av tid kan ha noe å si for vurderingen av om retten kommer til at fradrag skal tilkjennes eller ikke. Samlet sett bidrar SalMar-avgjørelsen til å utvikle deler av de uttalelser som Kverva-dommen brakte opp, og å gi anvisning på at også andre momenter vil spille inn i spørsmålet om fradrag skal tilkjennes. Det at andre momenter også tas i betraktning, betyr at skatteyers formål alene ikke er tilstrekkelig for å begrunne fradrag.

Med grunnlag i analysen av rettsavgjørelser og diskusjonen av avgjørelsens innhold, er konklusjonen at skatteyers formål alene ikke er tilstrekkelig for å begrunne at tilknytningsvilkåret er oppfylt. Det legges til grunn at det må komme noe mer til, enn kun det forhold at skatteyers formål er inntektstilknyttet. Hva dette nærmere består i, vil måtte bero på en nærmere diskusjon av helhetsvurderingen som arbeidshypotesen i struktur 2 legger opp til. Konklusjonen innebærer at arbeidshypotesen om at struktur 2 gir et riktig bilde av tilknytningsvilkåret sin struktur kan opprettholdes.

3.3 Hovedformåls læren

Når skatteyers formål skal bringes på det rene, har det vist seg at utfordringer oppstår i de tilfellene hvor flere formål gjør seg gjeldende for en og samme kostnad. I tilfeller hvor skatteyers forskjellige formål trekker i samme retning, vil det kun oppstå et spørsmål om skatteyers formål har tilstrekkelig tilknytning til kostnadene som kreves fradragsført. Situasjonen her er uproblematisk. For tilfeller hvor formålene refererer seg til forskjellige deler av kostnaden, skal det foretas en oppdeling av kostnadene, hvor det gis fradrag for den delen der formålet er inntektstilknyttet, og nektes fradrag for delen som ikke er inntektstilknyttet. Et eksempel her er bruk av egen bil i arbeidsøyemed og på fritiden. Det vil her måtte gjøres en fordeling av kostnadene basert på formålene, hvor kun den arbeidsrelaterte bruken er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-12.³³ For tilfeller som ikke kan løses med grunnlag i de to overnevnte løsningene, vil hovedformåls læren være relevant å ta i bruk.

Hovedformåls læren er utviklet gjennom rettspraksis. Læren kommer til anvendelse i de tilfeller hvor man kommer til at flere formål begrunner en og samme kostnad, og hvor disse formålene trekker i hver sin retning – inntektstilknyttet og ikke-inntektstilknyttet. Situasjonen her er forskjellig fra bil-eksempelet over, fordi det ikke er mulig å foreta noen fornuftig oppdeling av kostnaden i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del. Dette har sin årsak i at formålet ikke refererer seg til forskjellige deler av kostnaden, men til kostnaden som helhet. Hovedformåls læren sier at man må foreta en vurdering av hva som er det viktigste av de klarlagte formålene. Fradrag for kostnaden som helhet vil bare gis dersom man kommer til

³² Zimmer (2019) s. 205.

³³ Zimmer (2018) s. 213 og Skaar og Kristensen (2019) s. 124.

at det viktigste formålet er inntektstilknyttet. Dersom man kommer til at det viktigste formålet ikke er inntektstilknyttet, vil fradrag nektes for hele kostnaden. Alternativet til en slik «enten-eller-tilnærming» ville vært å gi en forholdsmessig fradragsrett f.eks. basert på formålenes relative vekt. Administrativ praksis viser tilløp til en forholdsmessig fradragsrett, mens Høyesterett har valgt en «enten-eller-tilnærming».³⁴ Løsningen må etter dette bli en «enten-eller-tilnærming».

Det er relevant å analysere rettspraksis for å klarlegge det nærmere innholdet av hovedformåls læren. Hovedformåls læren har vært gjenstand for vurdering i flere av de nyeste rettsavgjørelsene om tilknytningsvilkåret. Blant nyere avgjørelser hvor læren har kommet på spissen er Rt-2008-794 Korsvold, Rt-2015-1068 Kverva, HR-2018-391-A Argentum, HR-2018-570-A Tandberg og HR-2018-580-A SalMar. Det vil først gis en presentasjon av de sakene hvor grensetilfellene i hovedformåls læren har blitt prøvd. Deretter vil det foretas en vurdering av hva det avgjørende for utfallet av hovedformåls læren synes å være.

3.3.1 Grensetilfeller

Hovedformåls læren har blitt ansett som lite egnet å ta i bruk i de tilfeller hvor skatteyteren sine formål er «innbyrdes avhengige og overlappende», jf. Rt-2008-794 Korsvold. Saken gjaldt kostnadsfradrag som ble krevd fra den tidligere konsernsjefen i Storebrand, Korsvold. Korsvold var konsernsjef i Storebrand frem til han 4. oktober 2000, etter anmodning fra Storebrand sitt styre, sa opp sin stilling. Årsaken til hans avgang var mistanke fra Kredittilsynet om brudd på regler om innsidehandel, noe som senere resulterte i etterforskning av forholdene. Etter at han hadde fratrudd stillingen i Storebrand, engasjerte Korsvold advokat, dels for å forhandle en sluttpakke med Storebrand, dels for å ivareta sine interesser i saken mot Kredittilsynet. Kostnadene for forhandlingene og for å renvaske seg ble fradragsført under henvisning til at disse var pådratt med det formål å sikre fremtidige inntektsmuligheter. Økokrim endte senere opp med å henlegge saken, og Korsvold tiltrådte som konsernsjef i Kistefos, i desember 2001.³⁵ Spørsmålet som Høyesterett måtte ta stilling til var om kostnadene som var pådratt for å tilbakevise Kredittilsynets konklusjoner, oppfylte vilkåret om tilknytning i sktl. § 6-1 første ledd om fradragsrett for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Sentralt for Høyesteretts vurdering av tilknytningsvilkåret var om skatteyters formål med oppofrelsen var inntektstilknyttet.

Hensikten med kostnadene som Korsvold pådro seg var dels å renvaske seg for anklager om regelbrudd, dels å sikre seg muligheten til å skaffe seg fremtidige inntekter. Det er kun for

³⁴ Zimmer (2018) s. 215.

³⁵ Zimmer (2009) s. 306.

sistnevnte formål at kostnaden var å anse som inntektstilknyttet, jf. sktl. § 6-1 første ledd. Høyesterett så på det som lite egnet å stille de to formålene opp mot hverandre. Det ble i stedet uttalt at formålene var «innbyrdes avhengige og overlappende», jf. dommens avsnitt 54. Synspunktet til Høyesterett var at det å revaske sitt rykte og renommé utgjorde en forutsetning for ny jobb, og følgelig utgjorde en integrert del av det som måtte til for å gjenopprette inntektsevnen. Formålene kunne derfor ikke stilles opp mot hverandre, slik som hovedformåls læren forutsetter. Korsvold-dommen gir uttrykk for at det i situasjoner hvor formålene er funnet å være «innbyrdes avhengige og overlappende» ikke vil være plass til en anvendelse av hovedformåls læren. Løsningen for slike saker vil være at man må se på formålene som et integrert hele, med den følge at fradrag enten blir tilkjent eller nektet for kostnaden i sin helhet.

I HR-2018-570-A Tandberg ble det også tatt stilling til om hovedformåls læren kunne brukes. Vurderingstemaet i denne saken var om formålene hadde karakter av å være «innbyrdes avhengige og overlappende», slik som lagt til grunn i Rt-2008-794 Korsvold. Saken gjaldt et børsnotert selskap, Tandberg Television, som hadde inngått en avtale med en finansiell rådgiver, Deutsche Bank, om salg av selskapets aksjer til interessenter. Avtalen gikk i korthet ut på at Deutsche Bank skulle tilrettelegge for at salg kom i stand. Deutsche Bank fikk tak i flere potensielle interessenter, og styret i Tandberg påtok seg å anbefale den ene av disse til selskapets aksjonærer. Det ble mellom Tandberg og den aktuelle interessenten, Arris Group Inc., utarbeidet en avtale hvor styret bare i det tilfellet hvor det kom inn et bedre tilbud fra en annen interessent enn det Arris hadde gitt, kunne gå bort ifra sin anbefaling av Arris sitt tilbud til aksjonærene. Dersom styret valgte å gå bort ifra tilbudet til Arris, ville Arris ha krav på et termineringsgebyr på 18 millioner USD. Situasjonen utviklet seg slik at en annen interessent, Ericsson, valgte å inngi et bedre tilbud enn Arris. Dette medførte at styret i Tandberg valgte å gå bort ifra avtalen med Arris, for å innlede forhandlinger med Ericsson. Siden Tandberg valgte Ericsson, ble termineringsklausulen aktivert. Dette medførte at gebyret på 18 millioner USD måtte utbetales til Arris. Det ble i tillegg utbetalt et honorar på 173 millioner kroner til Deutsche Bank for den bistand Tandberg hadde fått under transaksjonsprosessen. Disse summene ble krevd fradragsført i Tandbergs selvangivelse for 2007. Fradraget ble først godkjent av skattemyndighetene, men senere nektet med den prinsipale begrunnelse at de to utgiftspostene ikke kunne tilordnes Tandberg, og subsidiært at den nødvendige tilknytning ikke var til stede. Spørsmålet som Høyesterett måtte ta stilling til var om utbetalingene hadde tilstrekkelig tilknytning til selskapets inntektsverv.

For Høyesterett var det sentralt å få skattyters formål brakt på det rene. De to formålene som ble klarlagt var selskapsinteressen og aksjonærinteressen, hvor bare førstnevnte formål ble ansett å være inntektstilknyttet. Med selskapsinteressen siktes det til de interesser som faller naturlig innenfor selskapets forretningsliv, herunder det å sikre videre drift, ivareta egne

ansattes interesser og å sikre økonomisk bærekraft. Aksjonærinteressen knytter seg derimot til aksjonærenes interesse i økonomisk profittmaksimering, fortrinnsvis gjennom det å motta utbytte og at eierandelene i selskapet er gjenstand for verdiøkning. Det ble fra statens side anført at hovedformålslæren var relevant siden to formål begrunnet samme kostnad. Fra Tandberg sin side ble det gjort gjeldende at hovedformålslæren ikke kom til anvendelse, dels fordi begge formål var inntektsrelaterte, dels fordi det i foreliggende tilfelle var et spørsmål om formålet refererte seg til skatteyderens eller en annen skatteyers (aksjonærene) inntektsverv. Videre ble det fremført som et argument at selskapsinteressen og aksjonærinteressen er «innbyrdes avhengige og overlappende», med den følge at anvendelse av hovedformålslæren er lite egnet å ta i bruk. Argumentasjonen har flere likhetstrekk med det som ble gjort gjeldende i Rt-2008-794 Korsvold.

I avsnittene 42 til 46 tar Høyesterett stilling til om hovedformålslæren er anvendbar. I avsnitt 42 erkjennes det at det ikke nødvendigvis er noen motsetning mellom de to formålene, siden en økning i aksjeverdien vil være i begge formål sin interesse. Høyesterett legger med dette til grunn at det er «nærliggende å tale om innbyrdes avhengige og overlappende interesser.», slik som tilfellet var i Korsvold-saken. I avsnittene 43 til 44 blir det anført argumenter som trekker i retning av at formålene likevel ikke var «innbyrdes avhengige og overlappende». Høyesterett kom likevel til at det i vedkommende sak ikke var treffende å tale om «innbyrdes avhengige og overlappende formål», til forskjell fra utfallet i Korsvold-dommen. Det avgjørende for Høyesteretts konklusjon synes å være at aksjonærinteressen ble ansett å være noe annet enn selskapsinteressen, på en slik måte at det vanskelig kunne settes likhetstegn mellom dem. Den fremtredende aksjonærinteressen var å få mest for sine aksjer, og interessen ville opphøre ved salg av aksjene. Selskapsinteressen ville derimot eksistere også etter salget av aksjene, og var i større grad knyttet til selskapets muligheter til å skaffe seg fremtidige skattepliktige inntekter. Konsekvensen av dette var at hovedformålslæren måtte anvendes, jf. avsnitt 45 og 46. Etter dette foretok Høyesterett en konkret vurdering av formålet bak termineringsklausulen med Arris og honoraret for tilretteleggelse med Deutsche Bank. Det ble konkludert med at det er vanskelig «å komme til noen annen konklusjon enn at det var hensynet til aksjonærene alene som utløste skifte av anbefaling og dermed termineringsgebyret.», jf. avsnitt 59. Konklusjonen ble med dette at det viktigste formålet var aksjonærinteressen, med den følge at kostnaden ikke var tilknyttet skattepliktig inntekt for selskapet. Tandberg-dommen bidrar med å klarlegge når hovedformålslæren er anvendelig, men synes også å bekrefte at de synspunkter som blant annet ble gjort gjeldende i Korsvold-dommen fortsatt gjelder.

En avgjørelse som gjaldt en litt annen problemstilling enn Korsvold- og Tandberg-dommen er HR-2018-391-A Argentum. Dommen gjaldt spørsmålet om hovedformålslæren kom til anvendelse der hvor prinsipielt sett fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede kostnader

var sterkt integrerte og i praksis vanskelig og umulig å skille fra hverandre.³⁶ Faktum i saken var at flere selskaper, herunder Argentum, investerte i private equity-fond hjemmehørende på Guernsey. Som en del av arrangementet måtte Argentum betale et fast årlig beløp som gikk til fondenes forvalterselskap. Det faste beløpet var ment å dekke ulike deler av forvalterselskapets virksomhet. Den ene delen knyttet seg til løpende forvaltning av private equity-fondene, mens den andre delen knyttet seg til transaksjonsarbeider, dvs. søking etter og identifisering av potensielle investeringsprosjekter. Siden Argentum var selskapsaksjonær, ble det krevd fradrag i medhold av sktl. § 6-24. Siden sktl. § 6-24 ikke gir fradrag for «ervervs- og realisasjonskostnader», vil fradrag for transaksjonsdelen ikke kunne tillates, tatt loven på ordet. Høyesterett måtte ta stilling til om hovedformåls læren kunne anvendes, slik at fradrag måtte tilkjennes for hele beløpet, i det tilfellet at retten kom til at hovedformålet med kostnaden var å ivareta den løpende forvaltningen av fondene. Det ble fra statens side anført at hovedformåls læren ikke var anvendbar, fordi det var tale om to eller flere kostnader som knyttet seg til hvert sitt fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede formål. Argentum så derimot på kostnaden som et integrert hele, fordi det i praksis ikke var mulig å skille elementene fra hverandre, og la med dette til grunn at saken måtte løses med grunnlag i hovedformåls læren.

Høyesterett tok i avsnittene 63 til 65 stilling til spørsmålet om hovedformåls læren var anvendbar. I avsnitt 65 ble det uttalt, i samsvar med statens anførsel, at det i denne sak ikke var nødvendig å benytte seg av hovedformåls læren, fordi «en del er kostnader knyttet til den løpende forvaltning av selskapsporteføljen og en annen er kostnader knyttet til arbeid med kjøp og salg av selskapene i porteføljen.». Høyesterett så med dette ikke på kostnadene som et integrert hele, som Argentum hadde anført, men som separate formål tilknyttet forskjellige kostnader. Avgjørelsen viser at Høyesterett forsøker å gjøre en oppdeling av kostnadene i en fradragsberettiget og ikke-fradragsberettiget del, så langt dette er mulig. Det vil kun for de tilfeller hvor dette ikke går, være relevant å ta i bruk hovedformåls læren. I denne saken var det mulig å dele kostnadene opp skjønnsmessig, for så å henføre dem til et fradragsberettiget og ikke-fradragsberettiget formål, slik at hovedformåls læren ikke var aktuell å ta i bruk. Situasjonen i Argentum blir dermed løst etter samme utgangspunkt som i bil-eksempelet presentert over.

De gjennomgåtte avgjørelsene viser til grensetilfeller som oppstår når man skal ta stilling til om hovedformåls læren er anvendbar. Rt-2008-794 Korsvold og HR-2018-570-A Tandberg viser at læren ikke er anvendbar for de situasjoner hvor skatteytters ulike formål ansees å være «innbyrdes avhengige og overlappende». I de tilfeller hvor Høyesterett kommer til at de ulike

³⁶ Zimmer (2019) s. 207.

formålene ikke kan sies å være «innbyrdes avhengige og overlappende», vil læren anvendes, jf. HR-2018-570-A Tandberg. Det ser også ut til at Høyesterett forsøker å henvføre og å dele opp kostnaden i en fradragsberettiget og ikke fradragsberettiget del, hvor dette er mulig, jf. HR-2018-391-A Argentum.

3.3.2 Hva er avgjørende for utfallet når hovedformåls læren tas i bruk?

Spørsmålet her er hva som synes å være avgjørende for utfallet når hovedformåls læren tas i bruk. Rt-2015-1068 Kverva og HR-2018-580-A SalMar innbyr til en diskusjon av dette, siden de faktiske forholdene i sakene ligger nokså nært til hverandre, og fordi bruken av hovedformåls læren i sakene fikk ulikt utfall. I Kverva-dommen ble det etter en vurdering av hovedformåls læren konkludert med at skatteyers hovedformål var inntektstilknyttet, mens det i SalMar ble konkludert med at skattyters hovedformål ikke var inntektstilknyttet. Analysen i det følgende har til hensikt å klarlegge hva som synes å utgjøre det springende punktet i sakene som utad fremstår som ganske like.

I Rt-2015-1068 Kverva ble hovedformåls læren anvendt for å ta stilling til om formålet med bidragene til etablering av kultur- og skolebygg kunne kreves fradragsført eller ikke. De to formålene som ble veid mot hverandre var Kvervas anførte formål, at tilskuddene var pådratt med den hensikt å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet, og statens påstand om at formålet til Kverva var å ivareta samfunnsmessige interesser gjennom å sikre økt bosetning og et bedret kultur- og utdanningstilbud i kystkommunen. Høyesterett foretok en vurdering av hva som kan sies å ha vært Kverva sitt hovedformål med kostnaden. I avsnitt 70 ble det uttalt at:

«Under henvisning til underlagsmaterialet for styrebeslutningen, Kvervas tildelingsbrev til kommunen og vedlegget til selskapets selvangivelse som jeg tidligere har sitert fra, finner jeg det klart at Kvervas hovedformål med tilskuddet var å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet. ...» [mine understrekinger]

Avgjørende for vurderingen av skatteyers formål synes i Kverva-dommen å være den dokumentasjonen som selskapet begrunnet tilskuddet med. Siden det i saken forelå dokumenter som bidro til å støtte opp under Kverva sin påstand om at hensikten med tilskuddene var inntektstilknyttet, samtidig som det ikke forelå holdepunkter som støttet opp under statens oppfatninger, ble dette avgjørende for Høyesteretts konklusjon.

I HR-2018-580-A SalMar ble det også sett på som nødvendig å foreta en avveining mellom skatteyers anførte formål og det formål som staten mente var hovedformålet med bidragene. Dette ble gjort ved bruk av hovedformåls læren. SalMar anførte at det reelle hovedformålet

med tilskuddene var å sikre stabil arbeidskraft ved å støtte tiltak som bidro til en permanent bosetning på Frøya», jf. avsnitt 17. Staten mente derimot at hovedformålet til SalMar var et «ønske om å gi noe tilbake til samfunnet». Høyesterett uttalte seg om hovedformålslæren i avsnittene 36 til 38. I avsnittene 37 til 38 ble det uttalt følgende:

«Særlig der det kan tenkes flere alternative begrunnelser for én kostnad, og de forskjellige formålene behandles skattemessig ulikt, er det grunnlag for en nærmere prøving av hva som er hovedformålet med kostnaden. Det gjelder for eksempel der en kostnad kan tenkes å knytte seg både til privat forbruk og til inntektserverv, jf. § 6-1 andre ledd, eller der det – som i vår sak – er tvil om kostnaden primært har karakter av en samfunnsnyttig gavetransaksjon eller av å være en utgift til inntekts ervervelse.

Avgjørelsen av hva som må anses som hovedformålet med kostnaden må i slike tilfelle tas ut fra en objektivisert vurdering basert på faktum i saken. Dette innebærer ikke noen ny tilnærming, jf. Samdaldommen Rt-2009-1473 avsnitt 34 og Skagendommen Rt-2012-744 avsnitt 47, 53 og 56. Standpunktet er i tråd med det jeg har gjengitt fra Kvervadoommen, og med det som er lagt til grunn av Høyesterett i Armadadommen HR-2017-2410-A avsnitt 42.» [mine understrekinger]

Det første som kommer til uttrykk er at det i situasjoner hvor hovedformålslæren er relevant å benytte seg av, vil det måtte foretas «en nærmere prøving av hva som er hovedformålet med kostnaden». Synspunktet er helt på det rene, og er i samsvar med tidligere praksis. I avsnitt 38 fremgår det at denne prøvingen nærmere består i en «objektivisert vurdering basert på faktum i saken». Prøvingen som det i avsnitt 37 ble vist til, blir videre presisert i avsnitt 38. Den objektiverte vurderingen må forstås dithen at den er sammenfallende med vurderingen som må foretas når skatteytters formål skal bringes på det rene.³⁷ Som en avslutning viser Høyesterett til at de synspunkter som her gjøres gjeldende, ikke innebærer noen forandring fra rettstilstanden i Kverva-saken.

Uttalelsene i Rt-2015-1068 Kverva og HR-2018-580-A SalMar må med dette forstås slik at de ikke innebære noen forandring i synet på hvordan hovedformålslæren skal forstås. Det betyr at SalMar-dommen bygger videre på de betraktninger og vurderinger som ble gjort i Kverva-dommen. Siden det er dokumentasjonen som synes å være utslagsgivende for Høyesteretts konklusjon i Kverva-dommen, må det legges til grunn at mangelen på dette var det som medførte at Høyesterett kom til en annen konklusjon i SalMar-dommen. Det betyr at

³⁷ Det siktes her til den vurderingen som ble gjort rede for i pkt. 3.2.1.

forskjellen i dommenes utfall knytter seg til hvor godt de bidrag og tilskudd som var ytet kunne dokumenteres i etterkant.

Vestengen og Hennem Johanson synes også å legge til grunn en forståelse av at skatteyters dokumentasjon vil være avgjørende for utfallet i en sak.³⁸ I den grad man kan påvise at det foreligger god og tidsnær dokumentasjon, og at denne i tilstrekkelig grad underbygger skatteyterens anførte hovedformål, vil hovedformålslæren måtte antas å gå i skattyters favør.

Konklusjonen er at den dokumentasjon som skatteyter kan frembringe som støtte for sitt hovedformål, synes å være av avgjørende betydning for hvilket utfall vurderingen etter hovedformålslæren får. I den grad skatteyter kan dokumentere sitt anførte hovedformål, vil dette trekke i retning av at hovedformålslæren må gå i skattyters favør.

3.4 Momenter i helhetsvurderingen

Arbeidshypotesen om at struktur 2 gir det beste bildet av tilknytningsvilkårets struktur, har med grunnlag i diskusjonen over, vist seg å kunne opprettholdes. Derfor vil innholdet i helhetsvurderingen i tilknytningsvilkåret diskuteres her. En viktig oppgave vil være å finne frem til momentene som kan tenkes å inngå i helhetsvurderingen, og om mulig si noe om momentenes relative vekt. Samlet sett vil momentene som analysen kartlegger, bidra med å gi viktige innspill til hva som må til for at tilknytningsvurderingen skal ansees oppfylt.

3.4.1 Er skatteyters formål også et moment i helhetsvurderingen?

Det ble over konkludert med at skatteyters formål først må bringes på det rene, og at det er en forutsetning for den videre drøftelsen at man kommer til at dette er inntektstilknyttet. Spørsmålet i det følgende er om skatteyters formål, i tillegg til å være et vilkår, også utgjør et moment i den etterfølgende helhetsvurderingen. For det tilfellet man skulle komme til at skatteyters formål også utgjør et moment i helhetsvurderingen, vil spørsmålet være hvilken betydning dette har. Diskusjonen av disse spørsmålene må baseres på tilgjengelig rettspraksis.

I Rt-2015-1068 Kverva brukes formuleringen «tilstrekkelig nær sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten» i avsnitt 73 når Høyesterett, etter å ha konkludert med at skatteyters formål er inntektstilknyttet, tar stilling til statens anførsler om at tilknytning ikke foreligger. Staten legger vekt på at skatteyters formål har hatt sidevirkninger som trekker i retning av andre ting enn det å skape skattepliktig inntekt. Det ser ut til at Høyesterett legger vekt på styrken av skatteyters formål når den avviser statens anførsler. I avsnitt 74 uttales det at:

³⁸ Vestengen og Hennem Johanson (2019) s. 131-135.

«... Ettersom det er en klar saklig sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten, må kravet til nær og umiddelbar sammenheng anses oppfylt. Dette må gjelde selv om formålet ikke kan oppnås som en korttidsvirkning, men vil inntre langsomt og først etter noen tid. Jeg finner holdepunkter for dette i Rt-1965-954 (Kosmos) der vilkåret om nær og umiddelbar sammenheng ble utviklet. Vilkåret ble der ansett oppfylt etter å ha sett «alle momenter i sammenheng». ...»

[mine understrekinger]

Uttrykksmåten «klar saklig sammenheng», tyder på at Høyesterett tar stilling til styrken av skatteyers formål i vurderingen av om tilknytningen er tilstrekkelig for å kunne kreve fradrag. I tillegg pekes det av Høyesterett på at vurderingen synes å inngå i en helhetsvurdering der «alle momenter» må sees i sammenheng med hverandre. Dette taler for at skatteyers formål inngår som et moment i den etterfølgende helhetsvurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Samtidig vises det til den eldre rettsavgjørelsen, Rt-1965-954 Kosmos, hvor temaet var ganske likt som i Rt-2015-1068 Kverva. Det kan spores en viss kontinuitet når det kommer til synet på bruken av skatteyers formål som et moment i helhetsvurderingen. At denne synsmåten stemmer, bekreftes i avsnitt 75 hvor skatteyers formål som et moment i den etterfølgende helhetsvurderingen diskuteres:

«... Ut fra det formål tilskuddet skal tjene med tanke på stimulering av bosetting og arbeidskraftressurser, gjør ikke den betydelige størrelsen på Kvervas tilskudd tilknytningen til selskapets næringsinteresse mindre nær. Tilknytningen svekkes etter mitt syn heller ikke av at man vil sikre kompetanseutvikling også utenfor de fagkretser Kverva gjør bruk av. ...» [mine understrekinger]

Høyesterett vurderer her skatteyers formål som et moment i helhetsvurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Høyesteretts behandling av skatteyers formål som et moment i Rt-2015-1068 Kverva bidrar med dette til å bekrefte det synspunkt at skatteyers formål brukes som moment i helhetsvurderingen.

I HR-2018-580-A SalMar var det ikke plass til å gå nærmere inn på en vurdering av styrken av skatteyers formål, jf. avsnitt 51, siden skatteyers hovedformål ikke ble funnet å være inntektstilknyttet. Dommen gir ingen veiledning når det kommer til dette spørsmålet.

Konklusjonen er med dette at skatteyers formål også fungerer som et moment i den etterfølgende helhetsvurderingen i tilknytningsvilkåret. Skatteyers formål spiller en annen rolle enn i vilkårsvurderingen, siden det er formålets relative styrke som veies opp imot øvrige momenter som inngår i helhetsvurderingen.

3.4.2 Utgjør kostnadens egnethet et moment i helhetsvurderingen?

Da tilknytningsvilkårets tenkte struktur ble fastlagt, ble det konkludert med at kostnadens egnethet ikke er et vilkår i tilknytningsvilkåret. Graden av egnethet kan imidlertid tenkes å fungere som et moment i helhetsvurderingen til den foreslåtte strukturen som vilkåret om tilknytning antas å ha. Spørsmålet i det følgende er derfor om kostnadens egnethet spiller en rolle som et moment i helhetsvurderingen.

Sktl. § 6-1 med tilhørende forarbeider uttaler seg ikke om spørsmålet. Dette kan forstås som at loven ikke utelukker at egnethet kan være et moment i helhetsvurderingen. Siden lovteksten ikke gir noen veiledning, er det rettspraksis som er relevant for å svare på spørsmålet som stilles.

Betydningen av en kostnads egnethet ble vurdert i avgjørelsen Rt-1981-256 Bjerke Pedersen. Saken gjaldt en assurandør som krevde fradrag for et honorar gitt i medhold av en spekulativ joint venture-avtale som gjaldt forberedelse til mulig deltakelse i virksomhet i Nordsjøen. Kort tid etter at honoraret var utbetalt ble prosjektet oppgitt. Muligheten til å opptjene skattepliktig inntekt i tilknytning til honoraret falt med dette bort. Det var enighet mellom partene at skattyters formål var inntektstilknyttet, men uenigheten knyttet seg til hvilken betydning det at kostnaden ikke var egnet skulle få for vurderingen av om tilknytningsvilkåret var oppfylt. Staten gjorde gjeldende at honoraret som ble utbetalt var uegnet til å skaffe skatteyter noen fremtidig inntekt, med den følge at det stengte for adgangen til å kreve fradrag. Dette ble bestridt av Bjerke Pedersen. Høyesterett uttalte på side 258 at:

«Heller ikke kan jeg anse utgiftsfradrag utelukkende³⁹ med den begrunnelse at utgiften ikke var egnet til å realisere formålet. Jeg vil ikke utelukke at en utgift med sikte på å oppnå fremtidige inntekter kan være så uegnet for formålet at den allerede av denne grunn ikke kan aksepteres som utgift til inntektens ervervelse. Men når det – som i denne sak – er uomtvistet at skattyters formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det etter min oppfatning bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig. En vurdering av utgiftens egnethet må under enhver omstendighet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådradd. ...» [mine understrekinger]

Uttalelsen er interessant av flere grunner. For det første vil det som hovedregel ikke være aktuelt å nekte fradrag fordi det i etterkant viser seg at kostnaden er uegnet til å skaffe

³⁹ Trolig trykkfeil i dommen. Det skal nok stå «utelukket».

skattepliktig inntekt. Høyesterett gjør likevel en reservasjon for helt spesielle situasjoner, men et krav om objektiv egnethet synes ikke å bli oppstilt.⁴⁰ For det andre slås det fast at det relevante vurderingstidspunktet er tiden da utgiften ble pådratt. Dette er en uttalelse som trekker i skattyters favør, siden det som skjer i tidsrommet etter at kostnaden er blitt pådratt ikke er noe skattyter skal bære risikoen for. For det tredje trekkes det frem at det i tilfeller hvor skattyters formål med oppofrelsen er inntektstilknyttet «bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig». Uttalelsen må forstås dithen at Høyesterett ikke vil utelukke at det kan finnes tilfeller hvor det må nektes fradrag, fordi kostnaden ansees som for uegnet til å oppnå skattyters formål.

Bjerke Pedersen-dommen må tas til inntekt for at en kostnads egnethet er et relevant moment å ta stilling til i helhetsvurderingen. Kostnadens egnethet vil kunne være et moment som trekker i retning av at tilknytningsvilkåret er oppfylt. Unntaksvis vil det at en kostnad er uegnet, kunne stenge for at tilknytningsvilkåret er oppfylt. Unntaket som Høyesterett åpner for har ikke vært benyttet i praksis, og det er derfor usikkert hvilken betydning dette har.

I de nyere avgjørelsene, Rt-2015-1068 Kverva og HR-2018-580-A SalMar, har det tilkommet relevante uttalelser om betydningen av en kostnads egnethet. Uttalelsene er med på å bekrefte, og å klargjøre den tidligere forståelsen av rollen som kostnadens egnethet spiller i vurderingen av om tilknytning er til stede. I Rt-2015-1068 Kverva ble kostnadens egnethet omtalt i avsnitt 64:

«... Selv om tilskuddet ikke anses formålstjenlig, kan det bare unntaksvis komme på tale å se bort fra skattyters formål. En slik uegnehetsvurdering må i tilfellet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt. ...»

Første setning bekrefter det synspunkt som ble oppstilt i Rt-1981-256 Bjerke Pedersen om at kostnadens egnethet vurderes som et moment i helhetsvurderingen, og at en kostnad som er uegnet unntaksvis kan stenge for fradrag. Samtidig bekreftes det synspunkt om at det er tidspunktet for når utgiften ble pådratt som skal legges til grunn for skatteytters vurdering. Samlet sett bidrar Kverva-avgjørelsen med å videreføre de synspunkter som ble gjort gjeldende i Bjerke Pedersen-dommen.

HR-2018-580-A SalMar inneholder også uttalelser om kostnadens egnethet, selv om dommen ikke inneholder noen helhetsvurdering, slik som struktur 2 legger opp til. I avsnitt 41 gir Høyesterett uttrykk for at:

⁴⁰ Zimmer (2018) s. 211.

«Domstolene skal være tilbakeholdne med å overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger, jf. Kvervdommen [Rt-2015-1068] avsnitt 64. Men også en kostnads objektive egnethet til å skape inntekt kan inngå i vurderingen av tilknytningskravet, og i alle fall der det er snakk om å vurdere hvilket av flere alternative formål som er den reelle bakgrunnen for kostnaden.» [mine understrekinger]

Det ser ut til at Høyesterett mener at kostnadens egnethet vil være av betydning i helhetsvurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Saken er likevel ikke et sterkt prejudikat, siden retten kom til at skatteytters formål ikke var inntektstilknyttet, noe som medførte at spørsmålet om kostnadens egnethet ikke kom på spissen.

I avgjørelsene hvor tilknytningsvilkåret har vært tema, har det ikke hittil vært konkludert med at en kostnad er for uegnet til at fradrag må tilkjennes. Dette kan ha sammenheng med at man i tilfeller hvor kostnaden synes å være uegnet, også finner at skattyter sitt hovedformål ikke har vært inntektstilknyttet, slik som i SalMar-dommen. Det vil dermed være enklere å legge skatteytters formål til grunn som avgjørende for at fradrag ikke skal gis.

Konklusjonen er at vurderingen av kostnadens egnethet vil utgjøre et relevant moment i helhetsvurderingen i tilknytningsvilkåret. For de tilfeller hvor kostnaden ansees som totalt uegnet til å oppnå skatteytters formål, vil dette kunne medføre at man etter en helhetsvurdering kommer til at tilknytningsvilkåret ikke er oppfylt. I de situasjoner hvor kostnaden på generelt grunnlag ansees å være egnet til å oppnå skattepliktig inntekt, vil egnetheten tale for at tilknytningsvilkåret er oppfylt. Kostnadens egnethet som moment vil derfor kunne ha betydning for utfallet av den etterfølgende helhetsvurderingen, i begge retninger. Den konkrete rollen som momentet spiller vil avhenge av hvilke andre momenter som gjør seg gjeldende i helhetsvurderingen. Det er hittil ikke vært påvist at kostnadens egnethet har fått avgjørende betydning for utfallet av helhetsvurderingen.

3.4.3 Er tiden mellom kostnad og skattepliktig inntekt et moment i helhetsvurderingen?

Det er på det rene at det ikke kan oppstilles som et vilkår at det må foreligge en tidsmessig sammenheng mellom kostnad og skattepliktig inntekt. Med dette siktes det til at det ikke er et krav om at en pådratt kostnad må knytte seg til en korresponderende skattepliktig inntekt, innenfor et angitt tidsrom. Spørsmålet blir dermed om tiden mellom når kostnaden pådras og skattepliktig inntekt opptjenes har betydning som et moment i helhetsvurderingen. I Rt-2015-1068 Kverva ble det gitt fradrag for kostnader som en gang i fremtiden muligens ville bidra til å skaffe havbruksnæringen skattepliktig inntekt. Basert på overnevnte avgjørelse, synes tiden som går mellom kostnad og skattepliktig inntekt å være av liten

betydning for om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Spørsmålet er hvilken betydning tid vil ha for helhetsvurderingen.

Siden det ikke kan utledes noe krav om tidsmessig sammenheng mellom kostnad og skattepliktig inntekt av lovtekst og forarbeider, må svaret søkes i medhold av rettspraksis om tilknytningsvilkåret.

HR-2018-580-A SalMar nevner uttrykkelig eksistensen av et «tidsmoment». Dette reiser spørsmål om betydningen av «tidsmomentet» for helhetsvurderingen i tilknytningsvilkåret. Det uttales i SalMar-dommens avsnitt 44 at:

«Hvorvidt effekten er etterprøvbar og lar seg dokumentere kan også være relevant. Her kommer også tidsmomentet inn: Dersom inntektsvirkningen først vil vise seg langt fram i tid, kan det tilsi at tilknytningen er for fjern, selv om det ikke er et vilkår at kostnaden har «korttidsvirkning», jf. Kvervadommen [Rt-2015-1068] avsnitt 74».
[mine understrekinger]

Høyesterett plasserer «tidsmomentet» inn som en del av vurderingen om effekten av en kostnad er «etterprøvbar og lar seg dokumentere». Det kan først se ut til at «tidsmomentet» blir et eget rettslig vurderingstema som inngår i helhetsvurderingen. Men siden «tidsmomentet» blir plassert under vurderingen av om kostnaden er «etterprøvbar og lar seg dokumentere», ser det her ut som at Høyesterett heller viser til en bevis- og sannsynlighetsvurdering. På grunn av dette, er det ikke grunnlag til å hevde at dommen kan tas til inntekt for at tidsmomentet utgjør et moment i helhetsvurderingen. Zimmer sin forståelse av saken støtter opp under de betraktninger som er gjort her. Han gir uttrykk for at tidsmomentet «trolig oppfattes mer som et «bevissynspunkt» enn som et substansielt vilkår.⁴¹ Det betyr at SalMar-dommen ikke gir støtte for å anse «tidsmomentet» som et rettslig moment i den etterfølgende helhetsvurderingen, men som et bevissynspunkt i oppgaven med å få brakt skatteytters formål på det rene.

En avgjørelse som gir uttrykk for at det finnes et krav om tidsmessig sammenheng er Rt-1949-912 Folketeatret. Saken gjaldt andelsselskapet Folketeatret som i 1939 forberedte igangsettelse av teaterdrift. En hjelpeorganisasjon kalt Folketeaterforeningen ble opprettet med den hensikt å skaffe Folketeatret et «fast» publikum blant det brede lag. Folketeatret gjorde fradrag i sine inntekter for tilskuddet som ble utbetalt til foreningen. Spørsmålet i saken var om tilskuddet hadde tilstrekkelig tilknytning til de fremtidige skattepliktige

⁴¹ Zimmer (2019) s. 205.

inntektene som Folketeatret ville få ved sin igangsettelse. Ved vurderingen av om tilknytningsvilkåret var oppfylt ble det på side 916 uttalt at:

«Det er i dette tilfelle etter min oppfatning ikke en så nær og påtagelig forbindelse mellom utgiften og den påregnede, fremtidige inntekt at den nevnte fradragsregel kan komme til anvendelse. Det er ganske visst på det rene i saken at selskapet i 1940 sto rede til å sette i gang innredningen av teatersalen i Nytorget 2. Det var imidlertid et stort arbeid som her skulle utføres, og en måtte regne med at det ville ta lang tid innen selve teaterdriften kunne begynne.» [mine understrekinger]

Det fremgår av det siterte at Høyesterett tilsynelatende oppstiller et moment om tidsmessig sammenheng. Hva momentet nærmere består i utdypes ikke, men det ser ut til at dersom man kan gå ut ifra at det vil gå lang tid mellom utgiftene pådras og inntektene opptjenes, så vil tilknytningen svekkes. Uttalelsene vil med dette kunne tas til inntekt for at det kan oppstilles et tidsmoment i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Likevel kan det på grunn av avgjørelsens alder, og manglende bekreftelse fra nyere rettspraksis om vekten av uttalelsene, ikke legges særlig vekt på det som kommer frem av Folketeatret-dommen. Et moment om tidsmessig sammenheng ville også vært i strid med de situasjoner hvor det i etterkant faktisk viser seg at en aktivitet medfører at skattepliktig inntekt opptjenes. Følgelig kan det ikke med grunnlag i Rt-1949-912 Folketeatret slutes at tiden det går mellom en kostnad og skattepliktig inntekt vil utgjøre et moment i helhetsvurderingen.

Diskusjonen over, viser at tanken om at tiden mellom kostnad og skattepliktig inntekt vil kunne være av betydning som et moment i en helhetsvurdering ikke har fått noen oppslutning i nyere rettspraksis. Konklusjonen er med dette at tiden som går mellom kostnad og skattepliktig inntekt ikke kan sies å være et moment i den etterfølgende helhetsvurderingen.

3.4.4 Er sannsynligheten for at skattepliktig inntekt oppnås et moment i helhetsvurderingen?

Spørsmålet i det følgende er om sannsynligheten for at skattepliktig inntekt oppnås er et moment i helhetsvurderingen. Selv om «tidsmomentet» ikke har innvirkning i helhetsvurderingen, tyder rettspraksis på at sannsynligheten for at fremtidige inntekter oppnås, vil spille en rolle som et moment i denne vurderingen.

Rt-2008-794 Korsvold kan tas til inntekt for at en sannsynlighetsvurdering vil være relevant som et moment i helhetsvurderingen. Det uttales i avsnitt 47 at dersom «... det bare påberopes generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter, vil tilknytningskravet vanskelig bli ansett oppfylt.». Uttrykksmåten «generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter», tyder på at Høyesterett mener at det må foretas en vurdering av hvor sannsynlig det er at

skattepliktig inntekt faktisk oppnås. Uttalelsen i Rt-2008-794 Korsvold blir i Rt-2012-744 Skagen avsnitt 44 gjengitt i sin helhet. Det følger imidlertid ikke av sammenhengen hvilken betydning vurderingen har for helhetsvurderingen i tilknytningsvilkåret. Uttalelsene følges også opp i Rt-2015-1068 Kverva hvor det i slutten av avsnitt 64 uttales at «... Generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter vil vanskelig kunne oppfylle tilknytningskravet. ...».

Ettersom den samme formuleringen blir brukt og gjentatt av Høyesterett i flere av de nyeste avgjørelsene, trekker dette i retning av at en sannsynlighetsvurdering vil inngå som et moment i helhetsvurderingen. Avgjørelsene er imidlertid uklare når det kommer til hvordan sannsynlighetsvurderingen konkret skal foretas. Som et generelt utgangspunkt virker det som at desto klarere det kan sannsynliggjøres at kostnaden vil kunne skaffe fremtidige inntektsmuligheter, jo lenger vil domstolene strekke seg for å godta fradrag for inntekter som vil vise seg en gang i fremtiden. På dette punkt får vurderingen karakter av å være en bevisvurdering på samme vis som når skatteyers formål bringes på det rene⁴², og når Høyesterett vurderer skatteyers dokumentasjon i hovedformåls læren⁴³. Konklusjonen er at sannsynligheten for at kostnaden vil kunne lede til skattepliktig inntekt utgjør et relevant moment i helhetsvurderingen.

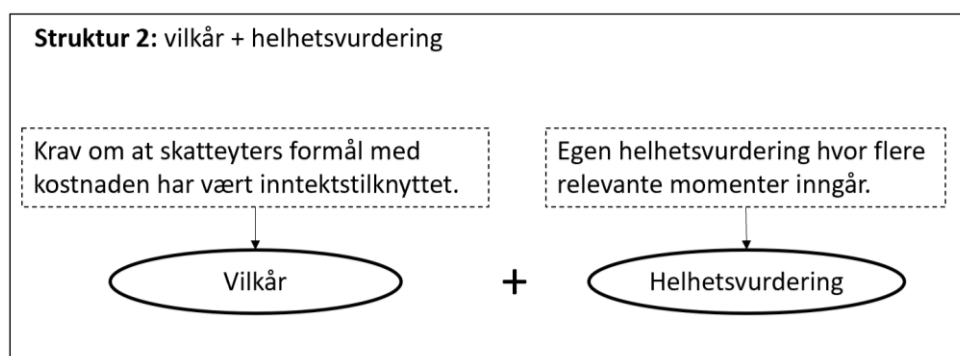
⁴² Diskutert i pkt. 3.2.1.

⁴³ Diskutert i pkt. 3.3.2.

4 Avsluttende betraktninger

Temaet for oppgaven har vært å finne frem til hvordan tilknytningsvilkåret best kan beskrives, både innholdsmessig og strukturelt. Vurderingen har basert seg på bruk av de tilgjengelige rettskildene som har kunnet bidra med å kaste lys over oppgavens tema. Som gjennomgangen viser, er det lovteksten og rettspraksis som utgjør de sentrale rettskildene. Rettspraksis har bidratt med å støtte opp under de antakelser og konklusjoner som lovteksten har gitt uttrykk for. Det er gjennom rettspraksis at tilknytningsvilkårets innhold og struktur i det vesentligste har blitt utviklet.

Gjennomgangen viser at de beste grunner taler for å se på strukturen til tilknytningsvilkåret som et vilkår supplert med en helhetsvurdering (struktur 2, se. figur 2 under). Skatteyers formål har vist seg å være det sentrale for tilknytningsvurderingen. Formålet tjener både som et vilkår og som et moment i en helhetsvurdering. Innholdet i helhetsvurderingen er imidlertid vanskeligere å fastlegge helt konkret. Styrken av skatteyers formål vil utgjøre et moment i helhetsvurderingen, og det ser også ut til at kostnadens egnethet vil spille en rolle. Betydningen av tiden mellom kostnad og skattepliktig inntekt kan på grunnlag av gjeldende rett ikke oppstilles som et moment. Sannsynligheten for at skattepliktig inntekt opptjenes vil derimot kunne ha betydning i helhetsvurderingen. Til tross for at noen momenter er nevnt, kan også andre tenkes å være relevante. Momenter som hvor nødvendig kostnaden er, og hvorvidt effekten av kostnadene er etterprøvbare og lar seg dokumentere kan tenkes å spille en rolle. Høyesterett har med dette en viktig oppgave i tiden fremover, ved å bidra med å gi retningslinjer om hvilke momenter som er relevante i en helhetsvurdering, og hvordan de mer generelt skal veies mot hverandre.



Figur 2: Tilknytningsvilkårets innhold og struktur.

Kildeliste

Lov

1999 Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

Opphevede lover og endringslover

1911 Lov 18.08.1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven 1911).

1911 Lov 18.08.1911 nr. 9 Skattelov for byene (byskatteloven).

Forarbeider

NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten.

Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer.

Ot.prp.nr.86 (1997–1998) Ny skattelov.

Forskrift

1999 Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift).

Rettspraksis

Høyesterettsavgjørelser:

HR-2018-580-A SalMar

HR-2018-570-A Tandberg

HR-2018-391-A Argentum

Rt-2015-1068 Kverva

Rt-2014-1057 Telenor

Rt-2012-744 Skagen

Rt-2009-1473 Samdal

Rt-2008-794 Korsvold

Rt-1986-58 Asdahl

Rt-1981-256 Bjerke Pedersen

Rt-1965-954 Kosmos

Rt-1956-1188 Anth. B. Nilsen

Rt-1949-912 Folketeatret

Tingrettsavgjørelse:

UTV-2014-81

Juridisk litteratur

Aarbakke (1990)

Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt*. 4. Oslo: Universitetsforlaget, 1990.

Eckhoff og Helgesen (2001)

Eckhoff, Torstein, og Jan E. Helgesen. *Rettskildelære*. 5. Oslo: Universitetsforlaget, 2001.

Folkvord, m.fl (2018)

Folkvord, Benn, Eivind Furuseth, Sanaz Ormaz Ferowski, og Ole Gjems-Onstad. *Norsk bedriftsskatterett*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS, 2018.

Skaar og Kristensen (2019) Skaar, Arvid Aage, Kristensen, Roy. *Lærebok i bedriftsskatterett.* 2. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS, 2018.

Zimmer (2018) Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett.* 8. Oslo: Universitetsforlaget, 2018.

Juridiske artikler

Bøyum-Folkeseth (2018) Bøyum-Folkeseth, Odd Anders, «Inntektsfradrag for bidrag til ideelle organisasjoner», *Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift*, 2018: s. 3-14.

Vestengen og Johanson (2019) Vestengen, Arild og Johanson, Mats Hennem, «Skatteloven § 6-24 og tilgrensende problemstillinger», *Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift*, 2019 s. 129-143.

Zimmer (2009) Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2008», *Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift*, 2009: s. 306-312.

Zimmer (2013) Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012», *Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift*, 2013: s.124-158.

Zimmer (2016) Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2015.» *Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift*, 2016: s. 189-255.

Zimmer (2019) Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2018.» *Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift*, 2019: s. 200-222.

Oppslagsverk

Skattedirektoratet (2019) Skattedirektoratet. *Skatte ABC 2019.* Oslo, 2019.