

Tilknytningsvilkåret i skattelovens § 6-1 sett i lys av den statlige leterefusjonsordningen

*«Grense- og tilpasningsproblematikk knyttet til
kontantstrømskatt på petroleumsområdet»*

Kandidatnummer: 145

Antall ord: 12791



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

9. desember 2019

Innholdsfortegnelse

1	Innledning	4
1.1	Tema og problemstilling	4
1.2	Bakgrunn	4
1.3	Aktualitet.....	5
1.3.1	Kontantstrømskatt: Skattemodellen bak leterefusjonsordningen.....	6
1.4	Avgrensninger	7
1.5	Struktur.....	8
1.6	Rettskildebildet.....	8
2	Fradragsretten	11
2.1	Hovedregel om fradrag i skattelovens § 6-1	11
2.2	Hensyn bak fradragsregelen i skattelovens § 6-1	11
2.3	Vilkår om oppofrelse.....	12
3	Tilknytningsvilkåret.....	14
3.1	Rettslig utgangspunkt	14
3.1.1	Vilkår om «skattepliktig inntekt».....	16
3.1.2	Krav om inntektstype	17
3.2	Tilknytningskravet	18
3.2.1	Skattyters oppgitte opplysninger som bakgrunn for tilknytningskravet	18
3.3	Momenter ved fastsettelse av tilknytningskravet	20
3.3.1	Kostnadens egnethet.....	20
3.3.2	Nødvendighet bak kostnaden	23
3.3.3	Tidsmessig nærhet mellom kostnad og inntekt	24
3.3.4	Tilknytningskravet oppsummert	25
4	Hovedformåls læren	28
4.1	Hovedformåls læren som rettslig grunnlag i norsk skatterett	28

4.2	Hovedformålslærens anvendelsesområde	29
4.3	Betydning av integrerte og motstridende formål.....	30
4.3.1	Betydning av motstridende og kvantifiserbare formål.....	30
4.3.2	Betydning av at formålene verken er motstridende eller overlappende.....	32
4.3.3	Der kostnaden har innbyrdes avhengige og overlappende formål	33
5	Tilknytningskavet i lys av leterefusjonsordningen.....	37
5.1	Leterefusjonsordningen.....	37
5.2	Rettsområde uten regulering fra Høyesterett	38
5.3	TGS-sakene	40
5.4	Hvorvidt finansiering og letevirksomhet er to sider av samme sak	41
5.5	Problematikken rundt oppdeling av formålene	42
5.6	Avsluttende bemerkninger rundt tilpasningsproblematikken	43
6	Litteraturliste.....	46

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Temaet for oppgaven er hvilke krav som oppstilles for at det skal anses å foreligge en så klar tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt ved leting etter olje og gass, at kostnaden skal være skattemessig fradragsberettiget. For å utpense disse grensene må det foretas en nærmere analyse av tilknytningsvilkåret i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 6-1 første ledd, i lys av den statlige leterefusjonsordningen, hjemlet i lov 13. juni 1975 nr. 35. om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. (petroleumsskatteloven) § 3 første ledd bokstav c, femte ledd. Oppgavens tema omfatter således både det nærmere innholdet av det overordnede tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1, og petroleumsskattelovens særregel om krav på utbetaling av skatteverdi av direkte og indirekte utgifter ved undersøkelse etter petroleumsforekomster på norsk sokkel.

1.2 Bakgrunn

Den statlige leterefusjonsordningen innebærer at oljeselskaper utenfor skatteposisjon kan kreve utbetalt skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter (leteutgifter) i særskattepliktig virksomhet¹ frem til oppnådd skatteposisjon.² For 2018 utgjorde refusjonsbeløpet 3,4 milliarder kroner fordelt på 21 selskaper og representerer derfor et betydelig økonomisk utlegg fra staten, da fradragsprosenten er på hele 78 prosent.^{3 4}

Bakgrunnen for ordningen er at leting etter olje og gass er svært kapitalkrevende. Prosessen fra leting til inntektsbringende aktivitet kan ta mange år. Risikoen for manglende funn medførte før ordningen at slik virksomhet var forbehold større og etablerte aktører.⁵ Skattlegging av petroleumsressurser bygger på det vanlige system for bedriftsbeskatning.

¹ Skatt på «utvinning, behandling rørledningstransport» på norsk kontinentalsokkel, jf. Petrsktl § 5 første ledd

² Den skatteprosenten som innbetales til staten av opptjent inntekt.

³ Skatteetaten (2019)

⁴ Regjeringen (2018)

⁵ Ot.prp.nr.1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer, s.122

Dette innebærer at den ordinære skattesatsen vil ligge på 22 prosent, men den ekstraordinære lønnsomheten ved petroleumsutvinning medfører i tillegg en særskatt på 56 prosent. Dette gir en total skattesats på 78 prosen.⁶

En barriere for å benytte seg av ordningen, er at refusjonen for pådratte kostnader først utbetales i desember året etter kostnadsføring.⁷ For å unngå likviditetsproblematikk i denne perioden har lovgiver i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 10-1 tredje ledd, gjort unntak fra hovedregelen om at krav på tilbakebetaling av skatt og avgift ikke kan pantsettes eller overdras jf. sktbl 10-1 andre ledd. Muligheten for pantekrav i refusjonen har dermed åpnet for et marked der banker kan tilby letelån mot sikkerhet i refusjonskravet, og ifølge Finansdepartementet bidra til større grad av likebehandling av selskaper i og utenfor skatteposisjon.⁸

I 2017, 2018 og 2019 er det imidlertid versert rettsaker i norske domstoler knyttet til misbruk av leterefusjonsordningen, og det er derfor problematisk hvor grensen går for når skattyter oppfyller de krav som kreves for å oppnå leterefusjon.⁹

1.3 Aktualitet

Tilknytningskravet er dynamisk og utvikles derfor i tråd med de ulike inntektsmuligheter som måtte oppstå. Nye skatteformer og inntektsmuligheter gjør at det er en rekke ubehandlede områder hva gjelder tilknytningskravet. Mangelen på konkrete holdepunkter i autoritative rettskilder kan tenkes å medføre en risiko for at ressurssterke selskaper med høy skattefaglig kompetanse kan tilpasse sine kjøp og forretningsmodeller for å lette på skattebelastningen i motstrid med lovgivers intensjon.

Problemstillingen er også aktuell fordi leterefusjonsordningen bygger på en skattemodell med betegnelsen «kontantstrømskatt» som det opp til nylig har vært diskutert om gangner den

⁶ Regjeringen (2018)

⁷ Fløystad, «Norsk Lovkommentar»: Petroleumsskatteloven note 27

⁸ Ot.prp. nr.1 (2006-2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer kapittel. 9.6.11 s. 117

⁹⁹ Se blant annet TOSLO-2017-51819, LG-2017-93016, samt LB-2018-13556

norske stat best eller ikke.¹⁰ Sistnevnte skattemodell danner store deler av bakteppet for oppgaven. I det følgende anses det derfor nødvendig å gi en kort innføring i hva en skattemodell basert på kontantstrømskatt innebærer.

1.3.1 Kontantstrømskatt: Skattemodellen bak leterefusjonsordningen

Det norske skattesystemet bygger på den tradisjonelle overskuddsskatten, som i korte trekk innebærer at staten beskatter overskudd beregnet etter vanlige tidfestingsregler.¹¹ Med ordinære tidfestingsregler menes at skattlegging og fradragsføring fastsettes på det tidspunkt et ubetinget krav oppstår for skattyter. Alternativ hovedregel er at inntekten skattlegges når pengene mottas, mens fradrag kan kreves det inntektsår pengene utbetales.¹²

Alternativet er kontantstrømskatt, som innebærer at skattegrunnlaget fastsettes til differansen mellom løpende inn- og utbetalinger, og vil dermed virke som en skatt på nåverdien av kontantoverskuddet.¹³ Gode grunner taler for en slik skattemodell. For det første vil den redusere en selskapsbeskatning som favoriserer selskaper med kalkulert høy gjeld. Dagens skattemodell beskatter som nevnt det overskudd virksomheten kan vise til, og det siktes da spesielt til selskaper som overfører utenlandsgjeld til selskaper med høy skattesats.¹⁴ For det andre vil den virke incentivfremmende for selskaper som ikke er i økonomisk posisjon til å bruke egne kostnader på inntektsskapende aktivitet. Med andre ord vil staten fungere som en investor som oppfordrer til inntjening.¹⁵

På en annen side vil en slik skattemodell tilføre staten likviditetsulempen i form av at det alltid vil være en risiko knyttet til hvorvidt skattyter vil klare å tilbakebetale investeringer i form av skatteinntekter. Modellen forutsetter også at skattesatsen holdes konstant over tid. Varierende

¹⁰ Se blant annet Folkvord, «Kontantstrømskatt: Når noe er for godt til å være sant, så er det som regel det» (2019) side 122-128, og Osmundsen, «På høy tide med kontantstrømskatt» (2019) side 105-121.

¹¹ Folkvord (2019) s.122-128

¹² Skatte-ABC (2018).

¹³ NOU 2014: 13, Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi punkt 5.3.1 side 124

¹⁴ Ibid, punkt 5.3.1.1 side 127

¹⁵ Osmundsen (2019) side 105-121

skattesats vil kunne åpne for tilpasningsmuligheter i form av kostnad/fradragsføring når skattesatsen er høy, for så å tilbakebetale når satsen er lav.¹⁶

På petroleumsområdet, der kontantstrømskatten blir benyttet, gjør den høye skattesatsen på 78 prosent kostnadsføringen svært attraktiv for de ulike leteselskapene. Likevel vil muligheten for å føre løpende fradrag reise en rekke problemstillinger når det gjelder grense- og tilpasningsproblematikken som leterefusjonsordningen muliggjør.

1.4 Avgrensninger

Det avgrenses mot redegjørelser av indirekte skatter, herunder merverdiavgift. Avgrensningen skyldes at generelle forbruksavgifter faller utenfor oppgavens problemstilling. Det avgrenses også mot en nærmere behandling av oppfrelsesvilkåret i skatteloven § 6-1 første ledd. Vilkåret vil derfor behandles kortfattet. Avgrensningen er foretatt på grunn av ordgrensen og at oppgaven hovedsakelig vil fokusere på tilknytningsvilkåret.

Det avgrenses videre mot skatterettslig omgåelse som selvstendig tema. Grunnen er følgende: Skatterettslig omgåelse er et grunnlag for skattemyndigheter og domstoler til å tilsidesette skatteytters påstander.¹⁷ En måte å gjøre dette på, er å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen som innebærer at en transaksjon ikke får de skattemessige virkningene den etter sin form skulle hatt, fordi myndighetenes inngripen gjør at den bortfaller.¹⁸ Vilkår for at omgåelsesnormen skal anvendes, er at må det ha vært foretatt en transaksjon som hovedsakelig er skattemessig motivert, samt at den etter en totalvurdering må stride mot skattereglenes formål.¹⁹

Store deler av del 5 i oppgaven vil handle om de ulike tilpasningsmulighetene som petroleumsskattelovens § 3 første ledd, bokstav c, femte ledd, jf. skatteloven § 6-1 åpner for. Det vil derfor være naturlig å trekke paralleller til reglene om omgåelse. Det vil likevel avgrenses mot omgåelse som selvstendig tema. Omgåelsessaker er kort fortalt mer konkret rettet mot det aktuelle sakstilfellet og vil dermed bygge på rettspraksis knyttet til tidligere

¹⁶ Folkvord (2019), og NOU 2014: 13, punkt 5.3.1.1 side 127

¹⁷ Ole Gjems-Onstad, mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, 10. utgave, Gyldendal 2018, side 1172.

¹⁸ Ibid, side 1161

¹⁹ Ibid

omgåelsessaker. En avgjørelse basert på lovtolkning vil ha en mer generell virkning.²⁰ Når det gjelder fradragsregelen i skattelovens § 6-1 er den såpass skjønsmessig utformet at det vil være rom for å tolke den i skattyters disfavør der disposisjonen ikke har til hensikt å oppfylle de krav som bestemmelsen oppstiller. Det vil derfor ikke være naturlig å foreta en nærmere vurdering av innholdet i omgåelsesreglene.

1.5 Struktur

I punkt 2 følger en redegjørelse av rettslig grunnlag for skattemessig fradragsrett. Det er hensiktsmessig å foreta denne presentasjonen innledningsvis da fradragsretten setter premissene for drøftelsene som kommer senere i oppgaven.

I punkt 3 følger en nærmere redegjørelse av det materielle innholdet i tilknytningskravet. Tilknytningskravet er sentralt for senere drøftelser og det er hensiktsmessig å foreta denne behandlingen før redegjørelser av petroleumsskattelovens særregler.

I punkt 4 behandles hovedformålslæren i norsk skatterett.

I punkt 5 vil det foretas en mer inngående drøftelse av grense- og tilpasningsmulighetene som petroleumsskattelovens § 3 bokstav c, femte ledd oppstiller der den må sees i lys av skattelovens § 6-1.

1.6 Rettskildebildet

Oppgaven er en rettsdogmatisk analyse, og har følgelig til hensikt å fremstille gjeldende rett. Den alminnelige juridiske metode, slik den er nedfelt i rettskildelæren gjelder også på skatterettens område.²¹

Skatteloven og petroleumsskatteloven hjemler som nevnt henholdsvis hovedregelen om fradrag og leterefusjonsordningen, og lovtekst vil derfor danne et naturlig utgangspunkt for drøftelsene. I Zenith-dommen i Rt. 1997 s. 1580, som omhandlet overdragelse av selskap med

²⁰ Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene. En studie Høyesterettspraksis*, Cappelen akademiske forlag, 2003, side 290-298

²¹ Fredrik Zimmer, *Lærebok i skatterett* 8. utgave, Universitetsforlaget 2018, side 49

skatteposisjon, ga Høyesterett uttrykk for at legalitetsprinsippet gjelder på skatterettens område.²² Utgangspunktet er derfor at lovtekst er en tungtveiende rettskilde på rettsområdet sett i lys av legalitetsprinsippet knesatt i Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov § 113. I Baker Hughes II-dommen i Rt. 2005 s. 577, som gjaldt fradrag for saldoavskrivninger, uttalte imidlertid førstvoterende at «legalitetsprinsippet på skatterettens område ikke står like sterkt når det gjelder periodisering av kostnader [altså muligheten for å få fradrag] som når det gjelder skatteplikt».²³ Dommen trekker derfor i retning av at utgangspunktet modereres for saker som gjelder fradragsrett. Skatteloven §6-1 aktualiserer retten til fradrag, og anses derfor ikke å ha en inngripende karakter. Dette medfører at legalitetsprinsippet ikke gjør seg gjeldende med styrke for problemstillingene oppgaven reiser.

Forarbeider til skatteloven er i beskjeden utstrekning benyttet i oppgaven. Forarbeider er generelt ikke tillagt tung vekt i oppgaven, med unntak av de forarbeider som følger av petroleumsskatteloven. Da det ble foretatt en lovendring i 1999, var det ikke ment å medføre noen realitetsendring fra den gamle skattelovens fra 1911.²⁴ ²⁵ Da forarbeidsuttalelsene i skatteloven som relaterer seg til denne oppgaven, er av eldre dato og er såpass gamle og lite oppdaterte, tillegges de lite vekt i den videre drøftelse av fradragsretten.

Tilknytningsvilkåret er omfattende behandlet i flere Høyesterettsavgjørelser. Rettspraksis fra Høyesterett benyttes derfor aktivt som rettskilde i relasjon til behandlingen av skatteloven § 6-1, og vil her utgjøre den sentrale rettskilde for utpenslingen av bestemmelsens innhold. Det foreligger ikke rettspraksis fra Høyesterett som direkte behandler tilknytningsvilkåret opp mot leterefusjonsordningen. På dette punkt foreligger kun underrettspraksis, herunder en straffesak fra Oslo Tingrett²⁶ og en erstatningssak fra Gulating Lagmannsrett.²⁷ Den rettskildemessige vekten av disse dommene fra underretten er begrenset, og de er følgelig kun tillagt illustrasjons- og argumentasjonsverdi i den rettslige argumentasjonen. Tilsvarende gjelder ligningspraksis fra Oljeskattekontoret.

²² Rt. 1997 s. 1580, side 1588

²³ Rt. 2005 s. 577, avsnitt 34

²⁴ LOV-1911-08-18-8 «Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)». [opphevet]

²⁵ For uttalelser om lovrevisjonen, se Ot.prp. nr. 86 (1997-98) Ny skattelov side 13.

²⁶ TOSLO-2017-51819

²⁷ LG-2017-93016

Skatterettslige hensyn og prinsipper er benyttet ved tolkningen av det øvrige rettskildematerialet og er videre benyttet som argumentasjon i drøftelsene. Førstvoterende presierte i Ytterbø-dommen i Rt. 1990 s. 1293 at «hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må tillegges betydelig vekt».²⁸ Av dette følger at det vil måtte legges vekt på de alminnelige tilgjengelige tolkningskilder, for å sikre skattyters behov for å kunne innrette seg etter regelverket. Juridisk teori benyttes i noen utstrekning i avhandlingen. Juridisk teori tillegges ikke vekt som primært rettsgrunnlag, men tjener som illustrasjons- og argumentasjonsmateriale i den rettslige argumentasjonen.

²⁸ Rt. 1990 s. 1293, side 1297

2 Fradragsretten

2.1 Hovedregel om fradrag i skattelovens § 6-1

Hovedregelen om fradragsrett fremgår av sktl. § 6-1. Bestemmelsen lyder som følger:

«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»

Bestemmelsen oppstiller to kumulative vilkår for at kostnaden som pådras skal være fradragsberettiget. De to vilkårene er omtalt som tilknytningsvilkåret og oppofrelsesvilkåret.²⁹ Oppofrelsesvilkåret kommer til uttrykk i «kostnad», mens tilknytningsvilkåret kommer til uttrykk i «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».

Hovedregelen fremgår kun av bestemmelsens første ledd, første punktum. Både innskrenkende- og utvidende presiseringer av hovedregelen følger av bestemmelsene i sktl § 6-10 til 6-32. Til tross for presiseringer og innskrenkninger i kapittel 6 om fradrag, vil hovedbestemmelsen likevel ha selvstendig betydning da den vil stå som et selvstendig vurderingsmoment for om det foreligger fradrag. Dette til tross for at disposisjonen faller utenfor særbestemmelsene i kapitlet.³⁰

2.2 Hensyn bak fradragsregelen i skattelovens § 6-1

Fradragsretten bygger på en rekke hensyn. Hovedhensynet bak bestemmelsen virker å være symmetrihensynet. Kort fortalt innebærer hensynet at inntekter og tilhørende utgifter skal behandles likt, og at kostnader som kommer til fradrag dermed skal ha samme skattesats som tilsvarende inntekter skattlegges med.³¹ Til illustrasjon er den norske inntektsskatten beregnet

²⁹ Zimmer (2018) s. 188

³⁰ Arthur J. Brudvik, *Skatterett for næringsdrivende*, 38. utgave, Cappelen Damm 2015 s. 232

³¹ NOU 1999: 7, Flatere skatter, punkt 6.2 side 42

på bakgrunn av alminnelig inntekt som omfatter alle typer skattepliktige inntekter fra arbeid, kapital eller virksomhet.³² Dette er fastslått i skattelovens § 5-1 første ledd.

For selskaper kommer den alminnelige inntekten frem etter at fradrag for kostnader knyttet til skattepliktig inntekt er trukket fra. Adgangen til å føre kostnad må derfor sees i lys av skatteevneprinsippet. I tråd med prinsippet er det derfor rimelig at det gis fradrag ved beregning av den skattbare inntekt og for utgifter som har gått med til å anskaffe den.³³

De nevnte hensynene bak fradragsretten er sammenfallende i den forstand at de skal sikre skatterettslig effektivitet. Dette betyr at det skattemessige resultat bør sammenfalle med det faktiske økonomiske resultat.³⁴ Drift av skattepliktig virksomhet skal være investeringsfremmende. Følgelig det må være en viss buffer mot risikoen for å bruke kostnader for å skape denne inntekten.³⁵

2.3 Vilkår om oppofrelse

Oppofrelsesvilkåret fremgår av sktl § 6-1, som fastslår at det må foreligge en «kostnad» som er tilknyttet skattepliktig inntekt for at det skal kunne kreves fradrag.

Vilkåret «kostnad» gir isolert sett anvisning på en økonomisk oppofrelse fra skattyter. Ser en vilkåret i lys av uttrykket «er pådratt», er det nærliggende å slutte at det må være tale om en reell utgift som har funnet sted tilbake i tid. En slik forståelse har støtte i en kontekstuell tolkning av bestemmelsens annet ledd, hvor det fremgår at det «gis ikke fradrag for private kostnader for skatteyteren». En slik forståelse har støtte i Rt. 2015 s. 367 som omhandler skattemessige behandlingen av kostnader til forskning og utvikling innen dagligvaremarkedet. Høyesterett uttaler her at det må foreligge en «reduksjon i skattyters formuesstilling».³⁶ I samme avgjørelse presiseres det videre at vilkåret må avgrenses mot renere former for «ombytting av verdier». Uttalelsen autoriserer Høyesteretts forståelse av vilkåret i Rt. 2014 s. 108, avsnitt 48.

³² NOU 1999: 7. punkt 6.3, side 43

³³ NOU 1999: 7. punkt 6.2, side 42

³⁴ NOU 2014: 13 punkt 5.1, side 117

³⁵ Zimmer (2018) side 31

³⁶ Rt. 2015 s. 367, avsnitt 32

Det må legges til grunn at dette er en forståelse som i dag uttrykker gjeldende rett for oppfrelsesvilkåret. Dette underbygges av at det heller ikke i teorien er blitt sett noen grunn til å fravike en slik forståelse.³⁷

I norsk skatterett skilles det mellom oppfrelseskostnader i form av pengeutbetaling, og oppfrelseskostnader i form av verdireduksjon.³⁸ Pengeutbetalinger vil i all hovedsak omfatte kostnader knyttet til påkostninger og vedlikehold. Med verdireduksjon menes at formuesstillingen til skattytere reduseres. Etter hovedbestemmelsen i § 6-1 er det skattelovens § 6-10 som regulerer tilfellet. Bestemmelsen fastslår at det gis fradrag for avskrivninger ved "verdiforringelse ved slit eller elde".

I samsvar med tilknytningsvilkåret er ordlyden i «kostnad» skjønnsmessig utformet, og grensedragningen av når det foreligger en oppfrelse eller ikke, er i all hovedsak blitt trukket av rettspraksis.³⁹ Dette avgrenser imidlertid oppgaven mot ettersom oppfrelsesvilkåret ikke står sentralt i problemstillingen, og vil derfor ikke problematiseres ytterligere. Det er likevel en forutsetning for tilknytningsvilkåret som nå skal behandles at det foreligger en oppfrelse som må være tilknyttet den skattepliktige inntekten for at det skal kunne tilkjennes fradrag. For sammenhengen i oppgaven anses derfor en kort redegjørelse som vist til nå nødvendig.

³⁷ Se Zimmer (2018) side 191 og Magnus Aarbakke, *Skatt på inntekt* 4. utgave, Universitetsforlaget, 1990 s. 233

³⁸ Zimmer (2018) side 191-192

³⁹ Zimmer (2018) side 191-195

3 Tilknytningsvilkåret

3.1 Rettslig utgangspunkt

Ordlyden i sktl § 6-1 første ledd, «*pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*» gir uttrykk for det må være en reell økonomisk forbindelse mellom kostnaden og inntektskilden. En antitetisk fortolkning av lovteksten gir klart anvisning på at kostnader som ikke er egnet til å skape skattepliktig inntekt, vil falle utenfor bestemmelsens virkeområde, jf. ordlyden «skattepliktig inntekt».

En slik forståelse har støtte i symmetrihensynet, som tilsier at det vil være uheldig dersom en person ville fått fradragført kostnader som i realiteten aldri har vært egnet til å skape noen form for skattepliktig inntekt. Nye inntektsmuligheter gjør en fortløpende regulering vanskelig for lovgiver som tilsier at ordlyden må åpne for et visst rom for skjønn. Innenfor dette skjønnsrommet finnes det ikke autorative rettskilder som eksplisitt gir veiledning på hvor sterk årsakssammenheng som kreves. Spørsmålet er derfor hva som er det rettslige utgangspunkt bak tilknytningskravet, og hvilke krav som kan stilles til innholdet i lovens formulering «*pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntek*» jf. § 6-1 første ledd.

Det foreligger ikke en ensartet beskrivelse av tilknytningsvilkåret i Høyesterettspraksis. Forutsetningen virker først å ha vært at det må foreligge en «tilstrekkelig nær» tilknytning mellom kostnad og inntekt. Dette ble lag til grunn i Korsvold-dommen i Rt. 2008 side 794, som handlet om hvorvidt skattyter kunne få fradragført utgifter til advokat og andre rådgivere for å imøtegå anklager fra Kredittilsynet.⁴⁰ Tilknytningskravet ble imidlertid ansett å være noe mer restriktivt i Kverva-dommen, Rt. 2015 s. 1068 som handlet om et holdingsselskaps rett til fradrag for tilskudd til lokalbefolkningen for å bevare arbeidskapasitet. Høyesterett stilte her krav om at tilknytningen måtte være «tilstrekkelig nær og umiddelbar».⁴¹

⁴⁰ Rt. 2008 side 794, avsnitt 47

⁴¹ Rt. 2015 s. 1068, avsnitt 64

I den etterfølgende Salmar-dommen, HR-2018-580-A vurderte likevel førstvoterende uttalelsene i den nevnte Kverva-dommen for isolert å gi inntrykk av en mer begrenset fradragsrett enn det som faktisk har vært fulgt av tidligere Høyesterettspraksis, jf. at krav om at tilknytningen må være «tilstrekkelig nær».⁴² Førstvoterende så det derfor som mer treffende å sammefatte praksisen slik at «det ikke vil være fradragsrett for kostnader som har en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter».⁴³

Sistenevnte uttalelse forstås som en form for rettelse av uttalelsen i Kverva-dommen da det i samme avsnitt vises til at den grunnleggende forutsetningen for å få tilkjent fradrag bare krever en «tilstrekkelig nær» tilknytning. Til tross for at tilknytningskravet modereres noe, ser ikke førstvoterende noen «foranledning til å fravike den normen som kan utledes av disse dommene» som legger til grunn et krav om «tilstrekkelig nær» tilknytning.⁴⁴

Høyesterett virker heller ikke i Tandberg-dommen HR-2018-570-A, å se noen grunn til å fravike den ordinære forutsetningen om at det må foreligge en «tilstrekkelig nær» tilknytning mellom kostnaden og den fremtidige inntekten.⁴⁵

Etter en vurdering av nyere rettspraksis legges det derfor til grunn at det rettslige utgangspunktet for om tilknytningskravet er oppfylt, er om det foreligger en «tilstrekkelig nær» tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt.

Samfunnsøkonomiske hensyn taler at det skal legges til grunn et mindre restriktivt krav enn det som er lagt til grunn i Kverva-dommen. Fradrag er for mange en nødvendig forutsetning for å generere inntekt. Det vil derfor være uheldig dersom terskelen for på tilkjenne fradrag er såpass høy at den reduserer insentivene til nettopp dette. Da det ikke foreligger klare retningslinjer fra rettspraksis knyttet til vilkårets terskel står en følgelig overfor et skjønnsmessig, overordnet vurderingstema, hvor det konkrete saksforholdets art vil være av betydning. Relevante vurderingsmomenter som er satt opp av rettspraksis vil være kostnadens formål, hvorvidt kostnaden er egnet til å skape inntekt, om kostnaden er nødvendig for å skape inntekt og om det foreligger tilstrekkelig nærhet i tid mellom kostnaden og inntekten.

⁴² Blant annet Korsvold-dommen og Skagen-dommen Rt-2012-744, avsnitt 43

⁴³ HR-2018-580-A, avsnitt 33

⁴⁴ Ibid

⁴⁵ HR-2018-570-A, avsnitt 36

I det følgende skal det derfor foretas en nærmere redegjørelse av disse momentene. Men før det skal gis en nærmere redegjørelse for hva som inngår i tilknytningsvilkåret, trengs også en kort redegjørelse av hva som inngår i begrepet «skattepliktig inntekt», jf. §6-1 første ledd. Grunnen er at dette er en forutsetning for at tilknytningskravet skal være oppfylt.

3.1.1 Vilkår om «skattepliktig inntekt»

Skattelovens § 6-1 første ledd gir uttrykk for at kostnaden må være pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre «skattepliktig inntekt». Vilkåret «skattepliktig inntekt» gir anvisning på at inntjening som ikke er skattepliktig, heller ikke er fradragsberettiget. Nærmere retningslinjer, annet enn at inntjeningen må være skattepliktig gir bestemmelsen ikke.

Unntak fra hovedregelen om skattepliktig inntekt fremgår av skatteloven § 6-24 første ledd. Bestemmelsen viser til at «[d]et gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38». Bestemmelsens ordlyd gir anvisning på at en er unntatt skatteplikt for slik inntekt spesifisert i skattelovens § 2-38.

Skattelovens § 2-38 hjemler den såkalte fritaksmetoden, som innebærer at kapitalavkastning i form av aksjeutbytte og aksjegevinsten innenfor selskapssfæren er skattefritt. Av bestemmelsens forarbeider begrunnes dette med at det vil forhindre at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i eierkjede med norske selskaper, da slik kjedebeskatning kan gi incentiver til omorganisering, og dessuten kan svekke kapitalmobiliteten i næringslivet.⁴⁶

Skatteloven §6-24 står derfor i motstrid til det symmetriensynet som store deler av fradragsretten bygger på. Det alminnelige utgangspunkt vil nettopp være at fradraget tilkjennes fordi staten får noe tilbake i form av skattepliktig inntekt. Likevel gir skatteloven § 6-24 fradrag for løpende eierkostnader, herunder drift av datterselskap, finansieringskostnader, endring av selskapsstruktur, m.v.⁴⁷ Bakgrunnen er at det ved spørsmål om fradrag vil oppstå krevende avgrensningsspørsmål mot kostnader som ikke gjelder aksjebesittelsen. Fradragsretten er derfor utvidet til også å gjelde kostnader til aksjebesittelsen.⁴⁸

⁴⁶ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) punkt 6.1, side 52

⁴⁷ Stoveland, «Norsk Lovkommentar»: Skatteloven note 438

⁴⁸ Zimmer (2018) side 334.

Flere av avgjørelsene som skal behandles i oppgaven omhandler § 6-24.⁴⁹ Det avgrenses imidlertid mot en nærmere gjennomgang av bestemmelsens betydning i disse avgjørelsene. Grunnen er at oppgaven har et særlig fokus på tilknytningsvilkåret i sktl § 6-1, og gjeldende rett er at tilknytningskravet i § 6-24 er det samme som etter § 6-1.⁵⁰

3.1.2 Krav om inntektstype

Lovtekstens uttrykk «erhverve, vedlikeholde, eller sikre skattepliktig inntekt» i skatteloven § 6-1 første ledd gir anvisning på at kostnaden må falle inn under de tre alternativene som ordlyden stiller opp. Av bestemmelsens forarbeider fremgår det at imidlertid at det som utgangspunkt gis fradrag for «alle kostnader skattyter har hatt i forbindelse med et inntekserverv».⁵¹ Forarbeidene åpner derfor for at det ikke stilles krav om at kostnaden må falle inn under ett av alternativene i ordlyden, men i realiteten omfatter alle typer kostnader så lenge de fører til skattepliktig inntekt. Ser en til rettspraksis, virker det heller ikke å stilles strenge krav til at kostnaden må være spesifisert innenfor en bestemt inntektspost for at det skal kunne tilkjennes fradrag.

Korsvold-dommen i Rt. 2008 s. 794 kan tjene som illustrasjon. Saken omhandlet en konsernsjef som var siktet for å ha brutt verdipapirlovens regler om egenhandel.⁵² Skattyter møtte beskyldningene gjennom advokat- og konsulentbistand, og krevde deretter fradrag for utgiftene. Kravet om fradrag ble nektet av skattemyndighetene med den begrunnelsen at siktemålet med kostnadene «ikke var å oppnå konkretiserte eller identifiserte arbeidsforhold».⁵³ Et enstemmig Høyesterett avviste imidlertid et slikt krav til konkretisering da begrunnelsen til skattemyndighetene medførte «sondringer som vil fremstå som tilfeldige og lite rimelige».⁵⁴ Krav om direkte sammenheng mellom konkretisert inntekt og kostnad forstås i dag derfor å ha formodningen mot seg.⁵⁵ Derfor er det etter gjeldende rett i dag

⁴⁹ Se Tandberg, HR-2018-570-A, Salmar, HR-2018-580-A, Argentum, HR-2018-391-A

⁵⁰ Se blant annet Rt. 2014 s. 1057, Rt. 2015 s. 1068 og HR-2018-580-A

⁵¹ Ot.prp. nr.86 (1997.1998) side 58

⁵² «Disse bestemmelsene setter forbud mot egenhandel for visse ansatte i blant annet finansinstitusjoner i finansielle instrumenter med andre enn arbeidsgiveren», jf. Rt. 2008 s. 794, avsnitt 4

⁵³ Rt. 2008 s. 794, avsnitt 45

⁵⁴ Ibid, avsnitt 50

⁵⁵ Zimmer (2018) side 208

tilstrekkelig at den inntekt som følger av § 6-1 første ledd er tilknyttet skattyters inntektsskapende aktivitet mer generelt.

3.2 Tilknytningskravet

Som nevnt stiller rettspraksis et krav om at det må foreligge en «tilstrekkelig nær» tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt for at en kostnad etter skatteloven § 6-1 skal oppfylle tilknytningsvilkåret og dermed være fradragsberettiget.⁵⁶ Lovtekstens utforming gir uttrykk for at det ikke kan stilles et uforholdsmessig strengt tilknytningskrav.⁵⁷ I det videre vil det redegjøres for konkrete vurderingsmomenter som oppstår der det er tvil om tilknytningskravet er oppfylt eller ikke.

3.2.1 Skattyters oppgitte opplysninger som bakgrunn for tilknytningskravet

Autoritative rettskilder som lovtekst og forarbeider gir ikke eksplisitt anvisning på konkrete vurderingsmomenter. Det er derfor nødvendig å se hen til det øvrige rettskildebildet for å utpense vilkårets nærmere innhold.

Utgangspunktet i norsk skatterett er at skattemyndighetene skal legge til grunn de opplysninger som skatteyter viser til. Dette følger av lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) § 8-1 som viser til at den som skal levere skattemelding mv. «skal gi riktige og fullstendige opplysninger» samt at skatteyter skal «opptre aktsomt og lojalt». Ordlyden gir anvisning på en opplysnings- og lojalitetsplikt som skatteyter må overholde overfor skattemyndighetene. Skatteforvaltningslovens forarbeider gir anvisning på at bestemmelsen gir uttrykk for den alminnelige opplysningsplikten som gjelder på skatterettens område.⁵⁸ Dette underbygges av skatteforvaltningsloven § 9-1, hvor det fremgår at det er opp til den skattepliktige å «fastsette grunnlaget for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift [...] ved levering av skattemelding». Ordlyden gir også her ytterligere anvisning til at skattesystemet er tillitsbasert, og at skattemyndighetene forutsetter at skatteyter er den som skal fremlegge opplysningene.

⁵⁶ Se punkt 3.1

⁵⁷ Tandberg, HR-2018-570-A, Salmar, HR-2018-580-A

⁵⁸ Prop.38 L (2015–2016) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) side 250

Forarbeidene er også klare på at fastsettingen av skattegrunnlaget vil sammenfalle med oppfyllelsen av de skattepliktiges opplysninger.⁵⁹ Koherens- og systemhensyn tilsier derfor at skatteforvaltningsloven § 8-1 skal forstås tilsvarende hva gjelder opplysningsplikt.

Utfordringen med en fastsettelse basert på det oppgitte formål fra skattyter selv, er at opplysningene ikke nødvendigvis vil være sammenfallende med de reelle forhold. Spørsmålet blir derfor om formålet skal avdekkes på bakgrunn av de subjektive holdepunktene skattyter gir uttrykk for, eller om det må oppstilles krav om at formålet skal fastsettes på bakgrunn av objektiviserte holdepunkter.

Salmar-dommen i HR-2018-580-A vil her være av relevans. Saken handlet om selskapet Salmar AS, som drev opprettsvirksomhet på Frøya, og var kommunes største arbeidsplass. Selskapet tilførte kommunen en rekke samfunnsnyttige bidrag rettet mot barn og unge gjennom foreninger og idrettslag. Det ble rettet krav om fradrag for de nevnte tilskuddene med den begrunnelse at tilskuddene hadde til formål å sikre selskapets fremtidige inntjening ved å bevare og utvikle stabil arbeidskraft på Frøya.⁶⁰ Spørsmålet ble i den sammenheng om kostnaden primært hadde karakter av en «samfunnsnyttig gavetransaksjon», som det ikke er fradragsrett for, eller skulle anses å være «en utgift til inntekts ervervelse».⁶¹

Førstvoterende gjorde gjeldende at i «enten, eller»- tilfeller, må vurderingen av hva som er hovedformålet bak kostnaden, fattes på bakgrunn av en «objektivisert vurdering basert på faktum i saken».⁶² Etter en totalvurdering ble Salmar AS likevel ikke tilkjent fradrag, da tilskuddene ikke var saklig nok tilknyttet selskapets virksomhet. Dommen gir uttrykk for at formålet bak betalingen er viktig. Utgangspunktet er dermed at kostnadens formål er underlagt en objektivisert vurdering i tvilstilfellene.⁶³ I de tilfeller der objektive holdepunkter ikke gir tilstrekkelige svar, er det i samme avgjørelse lagt til grunn at en må se hen til andre momenter for fastsettelsen. Disse behandles i det følgende.

⁵⁹ Prop.38 L (2015–2016) side 253

⁶⁰ HR-2018-580-A avsnitt 37

⁶¹ Ibid

⁶² HR-2018-580-A, avsnitt 38.

⁶³ HR-2018-580-A avsnitt 38

3.3 Momenter ved fastsettelse av tilknytningskravet

Der en objektiv vurdering ikke gir en passende fastsetting av hva formålet bak kostnaden er, har førstvoterende i Salmar-dommen anført at det skal legges til grunn «en bredere vurdering [...] hvor flere momenter etter omstendighetene vil inngå».⁶⁴ Mer konkret siktes det til «*om det er en tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt [...] om kostnaden var nødvendig og tilstrekkelig for å oppnå formålet [...] om kostnaden i liten grad kan anses egnet eller effektiv*»⁶⁵ (min kursivering). Dette er momenter som vil ha en sental betydning ved fastsettelse av formålet i de tilfeller det ikke kan utledes konkret av faktum i saken. Det påpekes at momentene som listes opp «ikke [er] uttømmende» og vil derfor variere etter saksforhold.⁶⁶ De ulike momentene vil ha ulik relevans for oppgavens problemstilling, og det vil følgelig legges vekt på de sentrale momentene for de problemstillinger oppgaven reiser.

3.3.1 Kostnadens egnethet

Der objektive holdepunkter basert på faktum i saken ikke gir tilstrekkelige opplysninger for fastsette formålet, har rettspraksis valgt å vektlegge kostnadens egnethet i vurderingen om tilknytningsilkåret er oppfylt. Illustrerende er Bjerke-Pedersen, Rt. 1981 s. 256. Spørsmålet var om en forsikringsagent kunne kreve fradrag for utbetalte beløp til en samarbeidspartner for å promotere vedkommendes tjenester til utenlandske olje- og kapitalselskaper. Betaling for forretningsfremmende tjenester er i utgangspunktet fradragsberettiget, men avtalen ble ansett å være av en slik karakter at myndighetene likevel nektet fradrag. Det ble påpekt at prosjektet var «klart urealiserbart» og at dermed «uegnet til å skaffe Bjerke Peders noen fremtidig inntekt».⁶⁷ Høyesterett så også kostnadsinvesteringen som høyst usikker og risikofylt. Likevel ble det enstemmig tilkjent fradrag, med den begrunnelse at investeringsbeløpet ble satset etter «egen avveining av risikoen mot de provisjonsinntekter som kunne oppnås ved et heldig utfall».⁶⁸ Førstvoterende viser derfor til at myndighetene og domstolen skal være tilbakeholdne med å overprøve skattyters forretningskjønn der det

⁶⁴ HR-2018-580-A avsnitt 39

⁶⁵ Ibid avsnitt 40-41

⁶⁶ Ibid avsnitt 45

⁶⁷ Rt. 1981 s. 256, side 257

⁶⁸ Rt. 1981 s. 256, side 256

foreligger en viss form for avveining før kostnaden pådras. Hvor terskelen ligger gir avgjørelsen likevel ikke klart svar på. Avgjørelsen aktualiserer derfor spørsmålet om hvilken vekt kostnadens egnethet skal tillegges, sett opp mot formålet som skattyter oppgir i ligningen.

Førstvoterende gir uttrykk for at der det foreligger et aktverdig formål om inntektsskapende aktivitet, er det bare i «rene unntakstilfeller [...] tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig».⁶⁹ Dette taler sterkt for at formålet har en tungtveiende betydning ettersom et aktverdig formål kan kompensere for manglende egnethet. Likevel gir ikke uttalelsen konkret svar på hvor terskelen for mangel på egnethet settes for at formålet skal sees vekk fra.

Visse retningslinjer kan likevel trekkes av Samdal-dommen, Rt. 2009 s. 1473. Skattyter var frasvindlet sitt reservasjonsgebyr for en leilighet i Spania, som skulle brukes til videresalg eller utleie. Det ble reist spørsmål om det kunne stilles krav om at kostnaden objektivt sett var egnet til å fremme skattepliktig inntekt. Med henvisning til Bjerke Pedersen-dommen ble kravet til objektiv egnethet bak kostnadene avvist, til tross for at det aldri forelå en reell mulighet for inntjening.⁷⁰ Det ble vektlagt at domstolene i utgangspunktet skal være tilbakeholdne med å overprøve skatteyers forretningskjønn. Men dersom domstolen først skal overprøve forretningskjønnet, må vurderingen ta «utgangspunkt i situasjonen slik denne var på investeringstidspunktet».⁷¹

Hvorvidt det kan oppstilles et aktsomhetskrav gir ikke Samdal-dommen svar på. Det vises likevel til at selv om skatteyers vurdering bak kostnaden kan betraktes som sviktende, vil ikke dette være til hinder for at skattyter kan tilkjennes fradrag.⁷² Uttalelsen nyanseres imidlertid noe ved uttalelsen om at at fradrag tilkjennes dersom investeringen er noe som «mange har gjort, både i vårt land og i utlandet, og som oftest har gitt vinst og tidvis gitt tap».⁷³

Selv om den nevnte investeringen i Samdal ble betraktet som sviktende og lite kritisk, var ikke den manglende egnetheten bak kostnaden av en slik karakter at det ble tale om gjøre

⁶⁹ Ibid side 259

⁷⁰ Rt. 2009 s.1473, avsnitt 37

⁷¹ Ibid

⁷² Ibid avsnitt 37

⁷³ Ibid avsnitt 44

unntak fra fra fradragsretten basert på manglende egnethet isolert sett.⁷⁴ Det kan stilles et aktsomhetskrav der kostnaden etter sin art fremstår som objektivt uegnet for skatteyter å investere i. Aktsomhetskravet kan likevel ikke være uforholdsmessig strengt.

Høyesteretts drøftelser rundt kostnadens egnethet kan sees på med ulike tilnærminger. For på den ene siden vil ulempen være at dette strider mot hensynet til symmetri som gjenspeiler hele fradragsregelen. Fra et samfunnsøkonomisk perspektiv vil det være lite balansert å gi fradrag for noe som i realiteten aldri var ment å skape skattepliktig inntekt. Desto større fradragsraten er, desto større vil likviditetstapet være for staten.

På den andre siden vil et strengt krav til egnethet kunne medføre at færre skatteytere vil sette pengene sine i omløp. Fra et samfunnsøkonomisk perspektiv ville dette være vel så uheldig. Sånn sett vil den høye terskelen Høyesterett legger til grunn for fradragsnekt være formålmessig for at flere kan skape verdier. Systembetragtninger underbygger også argumentet for en høy terskel for å nekte fradrag i slike situasjoner. Av skatteloven § 6-2 andre ledd fremgår det at «[d]et gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring». Ordlyden tilsier at det tilkjennes fradrag for investeringer som ikke går etter planen. Av juridisk teori trekkes det frem at det vanskelig kan sees noen reelle hensyn som tilsier at skatteytere som utsettes for svindel skal ha et mindre vern enn skatteytere som låner ut penger til folk som ikke klarer å betale tilbake.⁷⁵

Etter gjennomgangen av det foreliggende rettskildematerialet er konklusjonen at det kun for svært særskilte situasjoner kan stilles krav til egnetheten bak kostnaden, men at dette kravet må modereres til å være av enda mer begrenset betydning i de tilfeller der skattyter har et objektivt konstaterbart formål om å skape skattepliktig inntekt. Dette kaster ytterligere lys på hvilket tungtveiende moment skattyters formål har.

⁷⁴ Ibid avsnitt 45

⁷⁵ Skog-Hauge og Stoveland (2011) side 117-138

3.3.2 Nødvendighet bak kostnaden

Hvor nødvendig kostnaden er, vil kunne spille en rolle i vurderingen av hvorvidt det er tilstrekkelig tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt. Spørsmålet er imidlertid hvor tungt nødvendigheten skal vektlegges i vurderingene.

Illustrerende er Total-dommen i Rt. 2005 s.1434. Spørsmålet var om en rekke selskaper kunne kreve fradrag for utgifter til juridisk bistand mv. i forbindelse med klagesaker og rettssaker om ilignet skatt. Skattemyndighetene anførte prinsipielt at kostnader for fastleggelse av selve skatteligningen ikke var fradragsberettiget.⁷⁶ Dette var et synspunkt førstvoterende ikke delte ettersom selskapet hadde en «straffesanksjonert plikt til å fremskaffe regnskapsmessig og annet nødvendig grunnlag for beregningen av skatt av dets virksomhet».⁷⁷ Isolert tolkes uttalelsen som at der en kostnad er en følge av en lovpålagt plikt, vil den anses som såpass nødvendig at dette i seg selv er tilstrekkelig for å oppnå fradrag, uansett hvor sterk tilknytningen er til inntektsskapende aktivitet.

Hvor plikten ikke er lovpålagt, virker nødvendigheten av kostnaden å være et mindre tungtveiende moment. Det ble likevel ikke tilkjent fradrag i avgjørelsen. Kostnadene var for å bestride en ligning som allerede var redegjort for av ligningsmyndigheten, og et lovpålagt krav om å oppgi riktige opplysninger forelå klart nok ikke. I den sammenheng la førstvoterende til grunn at det ikke var at «et absolutt vilkår for fradragsrett at kostnaden er egnet til å påvirke en skattepliktig inntektsstrøm direkte».⁷⁸ Uttalelsene tolkes derfor som at et krav om nødvendighet ikke er av avgjørende betydning for fradragsretten. Hvor tungtveiende dette momentet er, gir imidlertid ikke Høyesterett svar på. Høyesterett virker dermed å følge samme linje som ble lagt til grunn i Brenden-dommen, Rt. 1991 s. 1182. Her var spørsmålet om en lærer i samfunnsfag på en norsk ungdomsskole kunne kreve fradrag for kostnader til en studietur til Egypt arrangert av Norsk lektorlag. Hennes deltakelse var verken nødvendig for høyere lønn, eller for å beholde stillingen. Ankemotpart anførte derfor at det vanskelig kunne argumenteres for at kursutgiftene var pådratt for inntekts ervervelse.⁷⁹ Høyesterett sa seg ikke enig i at det måtte stilles opp et slikt krav til nødvendighet bak kostnaden. Det avgjørende var

⁷⁶ Rt. 2005 s.1434, avsnitt 16

⁷⁷ Ibid, avsnitt 26

⁷⁸ Ibid

⁷⁹ Rt. 1991 s. 1182, side 1185

om reisen var begrunnet i hensynet til næring eller hennes yrke, og om hun kunne forvente «å oppnå resultater av direkte betydning for sin næring eller yrke». En slik reise ble ansett som nettopp å ha direkte betydning for yrket. Dermed endte det med at det blir tilkjent fradrag.⁸⁰

Av juridisk teori følger det at graden av nødvendighet først kommer inn som et viktig moment der det er flere formål knyttet til samme kostnad, og at nødvendigheten bak kostnaden først da spiller en rolle ved vurderingen av hvilke av formålene som veier tyngst.⁸¹

Det må derfor også her konkluderes med at nødvendighet som vurderingsmoment først gjelder seg gjeldende i de tilfeller der en skal fastlegge formålet bak kostnaden, og kaster derfor ytterligere lys over viktigheten som skattyters formål bak kostnaden spiller, sett i lys av tilknytningskravet. Unntaket virker imidlertid å være der det ved unnlattelse av å føre kostnader, vil medføre betydelige konsekvenser i negativ favør for skattyter, jf. Totaldommen.⁸²

3.3.3 Tidsmessig nærhet mellom kostnad og inntekt

Det er ikke uvanlig at investeringer ikke gir positiv avkastning før etter en lengre tidsperiode. Det vil derfor være uheldig dersom det var et absolutt krav om at den skattepliktige inntekten måtte oppstått innenfor en periode med kort tidsramme for fradragsrett. Effekten av dette ville gjort at flere næringssektorer som fiskeri, landbruk, olje- og gass ikke ville kunne oppnådd fradrag ettersom prosessen på områdene er tidkrevende. En absolutt tidsgrense som automatisk avskjærer fradragsretten har derfor formodningen mot seg. Spørsmålet er følgelig hvor strenge krav det kan stilles til tidsmessig nærhet mellom kostnad og inntekt for at tilknytningskravet anses oppfylt.

I Folketeater-dommen i Rt. 1949 s. 912 krevde andelsselskapet Folketeateret fradrag for tilskudd til Folketeaterforeningen som arbeidet for at publikum skulle besøke Folketeateret og fremme «god kunst til den arbeidende befolkning i Oslo og omegn».⁸³ Tilskuddet ble tildelt Folketeaterforeningen i 1939, men det ble konstatert at det selv i 1940 fortsatt var et stort

⁸⁰ Ibid, side 1186.

⁸¹ Zimmer (2018) side 210.

⁸² Rt. 2005 s.1434, avsnitt 16

⁸³ Rt. 1949 s. 912, s. 919

arbeid som måtte gjøres før teaterdriften kunne starte.⁸⁴ Det måtte derfor forventes at man ikke kunne se noe resultat av tilskuddene før etter en lengre tidsperiode. Det ble i avgjørelsen ikke tilkjent fradrag til skattyter. Den var likevel gjenstand for dissens (3-2), der annenvoterende med flertall konstaterte at det faktisk kan stilles krav om tidsmessig sammenheng, og at kravet er nokså strengt. Det er imidlertid uvisst om tidskravet i seg selv var nok til å nekte fradrag da nektelsen også var begrunnet i at promoteringen som Folketeaterforeningen drev med som følger av tilskuddene, ikke bare var konkret rettet mot Folketeateret, men i stedet alle teatrene i Oslo. Hvilke av formålene som veide tyngst kan vanskelig leses ut av avgjørelsen, men det er likevel viktig å poengtere at rettspraksis faktisk har åpnet for et krav om tidsmessig nærhet mellom kostnad og skattepliktig inntekt for å oppnå fradrag.

I Korsvold-dommen ble det vist til Folketeater-dommen i vurderingen av om kostnadene til konsulentbistand var fradragsberettiget, og uttalelsen kan derfor tolkes som at det også her oppstilles et tidsmessig krav mellom kostnad og inntekt.⁸⁵ Førstvoterende viser likevel til at «[d]ersom det bare påberopes generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter, vil tilknytningskravet vanskelig bli ansett oppfylt».⁸⁶ Uttalelsen tolkes som at det lempes på kravet til tidsmessig nærhet med en betydelig vekt i lys av Folketeater.

I likhet med hvorvidt en kostnad er nødvendig og egnet, eller ikke, virker derfor ikke dette momentet å være tungtveiende i vurderingen av hvorvidt tilknytningskravet er oppfylt eller ikke. Det kan eksempelvis vises til Salmar-dommen der det ikke tillegges nevneverdig vekt hvorvidt det er tidsmessig nærhet eller ikke i tilknytningskravet. I likhet med vurderingen rundt nødvendighet, er dette noe som først og fremst kommer inn som et objektivt vurderingsmoment i fastsettelsen av skattyters formål med kostnaden der formålene er flere og uavhengige.⁸⁷

3.3.4 Tilknytningskravet oppsummert

⁸⁴ Ibid s. 916

⁸⁵ Rt. 2008 side 794, avsnitt 47

⁸⁶ Ibid

⁸⁷ Se HR-2018-580-A (avsnitt 44), og Kverva-dommen, HR-2015-1947-A, avsnitt 74

En rekke Høyesterettsavgjørelser viser at rettsutviklingen på tilknytningskravets område har utviklet seg til i større grad å vektlegge skattyters formål bak kostnaden. Vurderingsmomenter som kostnadens egnethet, nødvendighet og tidsmessig nærhet er som vist ovenfor, først blitt brukt som momenter for en nærmere utredning av hva formålet bak kostnaden kan være. Spørsmålet er imidlertid om formålet i dag er en avgjørende, og ikke bare en tungtveiende faktor i fastsettelsen av hvorvidt tilknytningskravet er oppfylt.

I Bjerke Pedersen-dommen var det eksempelvis en felles enighet mellom partene at skattyter hadde inngått avtalen med formål om å oppnå provisjonsinntekter.⁸⁸ Selv om førstvoterende åpnet for muligheten for å nekte fradrag alene basert på en kostnads uegnethet, tolkes uttalelsene som at det har formodningen mot seg å vektlegge egnethet der formålet bak kostnaden har vært å fremme erverv av inntekt.⁸⁹ Det er med andre ord kun der egnetheten bak kostnaden faller på sin egen urimelighet, at det kan sees vekk fra formålet. Dette taler sterkt i retning av at skattyters formål tillegges betydelig vekt i vurdering av om tilknytningskravet er oppfylt.

På en annen side vektlegges ikke formålet like tungt i Korsvold, Rt. 2008 s. 794. Skattemyndighetene nektet her fradrag som følge av at hovedformålet bak kostnaden var å renvaske seg fra beskyldningene, ikke sikre fremtidig inntjening.⁹⁰ Til dette uttaler førstvoterende at:

«Dersom man i tilfeller som det foreliggende mener at vilkårene for fradragsrett for øvrig er oppfylte, synes det fremmed for meg at fradragsretten skal avhenge av i hvilken grad de ikke-økonomiske virkninger må antas å ha vært motiverende. For mitt standpunkt i saken er det derfor tilstrekkelig å vise til at det i denne saken utvilsomt er tale om nødvendige og egnede omkostninger, at hensynet til å opprettholde inntektsevnen under enhver omstendighet var et sentralt formål med kostnadene, og at det foreligger en «nær og påtagelig forbindelse» mellom kostnadene og inntekten»⁹¹ (min kursivering).

Uttalelsene tolkes i den retning av at formålet fortsatt virker å være et sentralt moment, men til forskjell fra Bjerke Pedersen-dommen er formålet her del av en mer sammensatt vurdering

⁸⁸ Rt. 1981 s. 256, side 258

⁸⁹ Ibid

⁹⁰ Rt. 2008 s. 794, avsnitt 52

⁹¹ Ibid avsnitt 54

der egnethet og nødvendighet bak kostnaden vektlegges på lik linje. Dette taler i retning for at formålet bak kostnaden ikke alene er avgjørende for fradragsrett.

Ser en imidlertid på Kverva-dommen, Rt. 2015 s. 1068, virker formålet bak kostnaden å være utgangspunktet for vurdering av fradragsrett, og kan derfor tolkes å være av større betydning enn i Korsvold. Til sammenligning anser førstvoterende også her formålet å være av «sentral» betydning ved vurdering om tilknytningskravet er oppfylt.⁹² Men til forskjell fra Korsvold, og i likhet med Bjerke Pedersen, vil de ulike faktorene som egnethet, skattyters forretningskjønn og tidsmessig nærhet først spille en rolle ved fastsettelse av formålet. Uten at dette uttrykkelig påpekes, tolkes det derfor som at formålet bak kostnaden er noe som Høyesterett tillegger avgjørende vekt i spørsmålet om tilknytningskravet er oppfylt.⁹³

Også i Salmar-dommen virker førstvoterende å legge seg i samme spor når det gjelder formålets avgjørende betydning for fradragsrett. Dette sees spesielt i lys av at det legges lite imellom før det går rett i en vurdering av hva som er ett av to hovedformål bak kostnaden (hovedformåls læren).⁹⁴ Det er først ved kartlegging av hvilket av formål som veier tyngst at ulike momenter som kostnadens egnethet, nødvendighet og dens tidsmessige nærhet kommer inn.⁹⁵

Oppsummert virker utviklingen i rettspraksisen på området å trekke i retning av at formålet har fått tyngre vekt i vurderingen av hvorvidt tilknytningsvilkåret er oppfylt eller ikke. Til å gå fra et sidestilt moment sammen med nødvendighet og egnethet i Korsvold, har formålet blitt tyngre vektlagt i nyere rettspraksis jf. Kverva og Salmar. Det kan derfor stilles spørsmål ved hvorvidt dette er grunnen til hvorfor hovedformåls læren (der det må velges mellom to eller flere uavhengige formål knyttet til samme kostnad) har blitt hyppig anvendt av Høyesterett de siste årene i avgjørelser knyttet til fradragsrett.⁹⁶

⁹² Rt. 2015 s. 1068 avsnitt 26

⁹³ Ibid

⁹⁴ HR-2018-580-A avsnitt 36-41

⁹⁵ Ibid avsnitt 40-41

⁹⁶ Se blant annet, Tandberg, HR-2018-570-A, Salmar, HR-2018-580-A, Samt spørsmål om den skal anvendes i Argentum, HR-2018-391-A

4 Hovedformåls læren

4.1 Hovedformåls læren som rettslig grunnlag i norsk skatterett

Skatteloven § 6-1 første ledd gir ikke anvisning på hvordan bestemmelsen skal tolkes i de tilfeller der det er to eller flere formål knyttet til samme kostnad. Gjennom Høyesterettspraksis er det imidlertid blitt utviklet en konkret retningslinje knyttet til disse tilfellene, som går under betegnelsen hovedformåls læren.⁹⁷ Hovedformåls læren skal anvendes der det er to eller flere formål knyttet til samme kostnad, og der disse behandles skattemessig ulikt. I slike situasjoner skal det da foretas en inngående vurdering av hvilke av formålene som utgjøre hovedformålet. Dersom hovedformålet er fradragsberettiget tilkjennes fradrag for kostnaden i sin helhet. Er det overveiende formålet ikke fradragsberettiget, nektes fradrag i sin helhet. Dette underbygges av en rekke avgjørelser som det senere vil kommes tilbake til.⁹⁸

Hovedformåls læren er blitt tatt i bruk av Høyesterett ved flere anledninger, men den ble først stadfestet i Total-dommen, Rt. 2005 s. 1434. Dommen handlet om ulike selskaper som hadde gått sammen for å kreve fradrag for utgifter til juridisk bistand i forbindelse med klagesaker og rettssaker om ilignet skatt. Etter å ha konstatert at hovedformålet var å spare skatt uttaler førstvoterende at «fradrag ikke kan kreves på dette grunnlag følger [...] av den alminnelig aksepterte hovedformåls betraktning – hvorvidt utgiftens tilknytning til inntektservervet objektivt sett fremstår som det vesentligste».⁹⁹

Det legges derfor til grunn at hovedformåls læren er noe som vil kunne brukes som rettslig grunnlag, når spørsmålet er om fradrag skal tilkjennes i tilfeller der flere formål er knyttet til samme kostnad, og formålene behandles skattemessig ulikt.

⁹⁷ Se blant annet Total-dommen, Rt. 2005 s. 1434, Skagen-dommen, Rt. 2012, s.744, samt Tandberg-dommen, HR-2018-570-A

⁹⁸ Ibid

⁹⁹ Rt. 2005 s. 1434, avsnitt 44

4.2 Hovedformålslærens anvendelsesområde

Lærens anvendelsesområde er der de ulike formålene knyttet til samme kostnad er uavhengige og ikke kan deles opp på en forholdsmessig måte. Bruk av læren avgrenses derfor til der det kan skje en forholdsmessig fordeling av formålene. Skattelovens § 6-12 kan her brukes til illustrasjon.

Av § 6-12 fremgår det at fradrag for kostnader ved bruk av bil, reduseres «med det beløp som faller på bruk av bil til privat kjøring». Ordlyden gir således uttrykk for at det skal foretas en forholdsmessig oppdeling av fradraget som tilkjennes sett i lys av hva som er blitt brukt til inntektsskapende aktivitet, og hva som er blitt brukt privat.

Av rettspraksis kan Skagen-dommen i Rt. 2012 s. 744 illustrere hvordan hovedformålslæren avgrenses der formålene bak kostnaden forholdsmessig kan oppdeles. I avgjørelsen var spørsmålet om kostnader til oppfyllelse av profileringsavtaler med allmenntilgunnende organisasjoner var pådratt for å sikre skattepliktig inntekt i sin helhet. Skagen-fondet hadde inngått avtale med SOS-barnebyer om tilskudd til sistnevnte i bytte mot å bli promotert som hovedsponsor- og dermed oppnå såkalt «goodwill». Problemet var at tilskuddene kunne deles inn i fradragsberettiget sponsortilskudd, og ikke-fradragsberettiget prosjektstøtte. Saken endte med at det kun ble tilkjent fradrag for sponsormidlene. Førstvoterende gjorde i den sammenheng gjeldende at «ettersom det i avtaleverket er foretatt en oppdeling av ytelsene som er godtatt av ligningsmyndighetene, er den skatterettslige hovedformålslære ikke relevant for løsningen».¹⁰⁰ Både hensynet til symmetri og et balansert skattesystem tilsier at en forholdsmessig oppdeling er hensiktsmessig.

Hovedformålslæren anvendes først der det er problematisk å skille formålene. Hvor vanskelig det er å skille formålene, har et særlig fokus i denne oppgaven. Grunnen er at leterefusjonsordningen på mange måter legger opp til at selskaper som ikke er i skatteposisjon, skal kunne finansiere selskapet og letevirsomheten ved hjelp av ordningen. Formålene om finansiering og oljeleting glir derfor inn i hverandre og hindrer en forholdsmessig oppdeling. Problemstillingen stilles særlig på spissen der formålene er så

¹⁰⁰ Rt. 2012, s.744, avsnitt 63

integreerte at de er innbyrdes avhengige og overlappende, slik at hovedformåls læren ikke kan anvendes. Det anses som avgjørende å skille disse tilfellene ettersom de ulike inntjeningsmulighetene blir stadig mer kompliserte og omfattende. Dersom det er slik at det blir mer og mer problematisk å konkretisere formålene, vil dette igjen kunne medføre store tilpasningsmuligheter, sett i lys av at hovedformåls læren anvendes på bakgrunn av lite regulert, ulovfestet rett. Dette må spesielt sees i lys av den den vage ordlyden som skattelovens § 6-1 første ledd oppstiller.

4.3 Betydning av integrerte og motstridende formål

4.3.1 Betydning av motstridende og kvantifiserbare formål.

Det vil her drøftes hvilken betydning det har at formålene er motstridende eller ikke for at hovedformåls læren kommer til anvendelse, og om det da er mer hensiktsmessig å tilkjenne fradrag.

I *Argentum-dommen*, HR-2018–391-A, anførte skattyter at formålene var så integrerte at hovedformåls læren måtte komme til anvendelse i skatteyters favør. Argentum m.fl hadde ansatt en fondsforvalter til å investere deres og andre selskapers kapital i private equity-fond. Til tross for at fondsforvalterens oppgaver både inneholdt fradrags- og ikke fradragsberettigede arbeidsoppgaver, fakturerte Argentum m.fl. tjenestene i en samlet sum som det senere ble krevd fradrag for. Dette ble kontant avvist av skattemyndighetene som mente at forvaltningshonoraret skjønsmessig måtte deles opp i fradrags- og ikke fradragsberettigede inntektsposter. Spørsmålet var derfor om forvaltningshonoraret kunne deles opp i i en fradragsberettiget forvaltningsdel, og en ikke fradragsberettiget transaksjonsdel, alternativt om honoraret måtte sees på som kostnad til én samlet tjeneste der tjenestens hovedformål avgjorde fradragsretten.¹⁰¹

Enstemmig kom Høyesterett til at det i utgangspunktet ikke gis fradrag for kostnader knyttet til skattefrie inntekter, men der den ikke-fradragsberettigede kostnaden inngår i et samlet forvaltningshonorar som både inneholder fradrags- og ikke fradragsberettigede kostnader, må det foretas en oppdeling av honoraret basert på den «rettslige karakteren» av arbeidet

¹⁰¹ HR-2018–391-A, avsnitt 53

honoraret er ment å dekke.¹⁰² At praktiske vanskeligheter kan oppstå, tilsier bare at fordelingen må skje skjønnsmessig.¹⁰³ Høyesterett anså således ikke hovedformåls læren som egnet på området. Dette da «formålene referer[te] seg til forskjellige deler av kostnadene [...] der en del er kostnader knyttet til den løpende forvaltning av selskapsporteføljen [fradragsberettiget] og en annen er kostnader knyttet til arbeid med kjøp og salg av selskapene i porteføljen [ikke fradragsberettiget]». ¹⁰⁴ Høyesteretts løsning har støtte i hensynene til et symmetrisk og nøytralt skattesystem, som tilsier at en ikke skal kunne tilpasse seg skattereglene ved å sette merkelapper på ulike kostnader for å oppnå urettmessige, skattemessig fradrag.

En praktisk ulempe er imidlertid at skattemyndighetene da må foreta en mer inngående prøving av disposisjonene som er foretatt. En skjønnsmessig fordeling vil i mange tilfeller være ressurskrevende.¹⁰⁵

Likevel kommer Høyesterett i *Argentum* til en rimelig løsning ved at det må foretas en inngående vurdering der den rettslige karakteren er avgjørende. Dersom den rettslige karakter kan fastsettes, vil det naturlig nok være mindre skjønnsmessige vurderinger knyttet til fastsettelsen av fradragssats.

Motstridende og kvantifiserbare formål gjør at anvendelsen av hovedformåls læren gjør seg mindre egnet, jf. *Argentum*, men muligheten for å trekke et markant skille mellom formålene, gjør også at fradrag lettere kan tilkjennes dersom det er gode grunner for at ett av dem omhandler inntektsskapende aktivitet. Et eksempel på dette er *Anth. B Nilsen-dommen*, Rt. 1956 s. 118. Saken handlet om *Anth. B. Nilsen og Co AS* krevde fradrag for kostnader i forbindelse med en annonsekampanje, som ga uttrykk for firmaets uenighet knyttet til den rådende økonomiske politikken på det aktuelle tidspunktet. Spørsmålet var om annonsekostandene var utgifter «pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikehold» (daværende byskattelovens § 38), eller om de kun var utgifter til å gjøre politiske meninger offentlig kjent. Høyesterett kom enstemmig til at formålet bak kostnaden var å fremme firmaets økonomiske interesser, og tilkjente dermed fradrag. Poenget med dommen er i likhet

¹⁰² Ibid avsnitt 60

¹⁰³ Ibid avsnitt 63

¹⁰⁴ Ibid avsnitt 65

¹⁰⁵ Fredrik Zimmer, *Høyesterett i skattesaker 2018*, Skatterett 03/2019 (Volum 38) side 200-222

med Argentum at det forelå et konkret skille mellom de ulike formålene bak kostnaden, slik at skillet kunne trekkes mellom fradragsberettigede reklameutgifter og ren politisk agitasjon som ikke var fradragsberettiget.

Til forskjell fra Argentum kom hovedformålslæren i Anth B. Nilsen til anvendelse. Det sentrale er likevel at avgjørelsene befinner seg på samme side av skalaen hva gjelder overlappende/motstridende formål. Som det følger av avgjørelsene, foreligger det et klart skille mellom hvorvidt formålet bak kostnaden er fradragsberettiget eller ikke. Når det foreligger et klart skille mellom formålene, vil de lettere kunne kvantifiseres, og det vil lettere kunne tas stilling til om hovedformålslæren kommer til anvendelse eller ikke. Det er først der oppdelingen er problematisk at en skal vurdere hvorvidt hovedformålslæren i det hele tatt kan anvendes eller ikke.

4.3.2 Betydning av at formålene verken er motstridende eller overlappende

Spørsmålet er hvilken betydning det har for anvendelse av hovedformålslæren i de tilfeller der formålene bak kostnaden ikke er avhengige av hverandre, men heller ikke direkte motstridende.

Salmar-domme, HR-2018-580-a, og Kverva-dommen, Rt. 2015 s.1947 er her illustrerende. Til tross for at Høyesterett kom til ulike resultat i avgjørelsene, hadde de det til felles at formålene bak bidragene ikke var direkte motstridende, men heller ikke sammenfallende (ønske om å beholde og utvikle arbeidskraft sett opp mot en gave til lokalsamfunnet som nettopp kan ha en slik effekt). Dette taler for at det vil være vanskeligere for domstolene å trekke et markant skille mellom hvorvidt formålet var fradragsberettiget eller ikke. Dette begrunnes videre i at formålene til en viss grad må sees på som overlappende, hvilket i neste omgang gjør det vanskeligere å foreta en skjønnsmessig fordeling, slik som i Argentum.

Eksempelvis var det i Kverva en forutsetning for bidragene at de medførte et økt fokus på oppdrett og marinbiologi i skolesammenheng, derav økt mulighet for senere arbeidskraft.¹⁰⁶ I Salmar-dommen på sin side ble det ikke tilkjent fradrag, blant annet fordi den sakelig

¹⁰⁶ Rt. 2015 s. 1068, avsnitt 15

sammenhengen mellom kostnaden og inntektsvirkningen var fjernere enn i Kverva.¹⁰⁷ Likevel må formålet til en viss grad anses sammenfallende, selv om utførelsen av tilskuddene ikke ga like gode holdepunkter som i Kverva.

Formålene i begge dommene kan dermed i en viss grad synes å overlappe hverandre og dermed fremstå som noe vanskelig å skille. Likevel har Høyesterett funnet dem såpass motstridende at det har vært naturlig å anvende hovedformåls læren. Forskjellen mellom disse avgjørelsene, og eksempelvis Anth. B. Nilsen-dommen er at i sistnevnte kunne skillet mellom formålene lettere trekkes. Hovedformåls læren kom også her til anvendelse, men jeg mener likevel at det er enklere skille i Anth. B. Nilsen-dommen enn i Salmar-dommen og Kverva-dommen, der det må vurderes mer konkret om det er snakk om betingelsesløs sponing eller en langsiktig inntektsstrategi.

4.3.3 Der kostnaden har innbyrdes avhengige og overlappende formål

Det vil her tas stilling til hvilken betydning det har for anvendelse av hovedformåls læren, samt for fradragsretten, at formålene bak kostnaden er skatterettslig ulike, men likevel innbyrdes avhengige.

Av nyere rettspraksis er Tandberg-dommen, HR-2018-570-A, illustrerende. Saken handlet om selskapet Tandberg Television ASA (Tandberg) som hadde søkt finansiell rådgivning hos en bank med ønske om å selge aksjer i selskapet. Avtalen var slik at dersom et potensielt salg kom i stand, ville banken motta et tilretteleggingshonorar på to prosent av salgssummen.

Etter først å ha startet innledende samtaler om salg av aksjer med selskapet Arris Group, valgte Tandberg i stedet å selge aksjene til selskapet Ericsson Television, ettersom styret i Tandberg anså deres tilbud som mer gunstig. En forutsetning for å inngå avtale med Ericsson var imidlertid at de måtte betale et termineringsgebyr til Arris Group på nærmere 18 millioner amerikanske dollar. Styret i Tandberg krevde nå fradrag for to ting. Den ene var termineringsgebyret, mens det andre var tilretteleggingshonoraret til banken. Spørsmålet var om kostnadene hadde tilstrekkelig tilknytning til selskapets inntektserverv. Mer konkret var

¹⁰⁷ HR-2018-580-A, avsnitt 52

spørsmålet om kostnadene var pådratt med formål om inntjening for selskapet (fradragsberettiget), eller om formålet med kostnaden var aksjonærenes interesse i å få høyest mulig pris for aksjene (ikke fradragsberettiget).

Anvendelse av hovedformåls læren kunne virke problematisk, ettersom det ikke nødvendigvis var noen motsetning mellom formålet om å ivareta aksjonærenes og selskapets interesser.¹⁰⁸

¹⁰⁹ Ivaretagelse av aksjonærenes interesse om høyst mulig vederlag med salg kunne sees i sammenheng med ivaretagelse av selskapsinteressen. Tandberg var nemlig i en vanskelig økonomisk situasjon og så det som nødvendig å knytte seg til andre aktører i markedet (Tandberg ble senere kjøpt opp av Ericsson). Salg av aksjene ville sikre videre drift, noe som også kreditorene og de ansatte i Tandberg hadde interesse av.

Førstvoterende vurderte likevel ikke formålene å stå i veien for anvendelse av hovedformåls læren. Grunnen var at situasjonen endret seg i det salg av selskapet til nye eiere aktualiserte seg. Når en ny aktør som har eierinteresser byr mest mulig for aksjene i selskapet er dette fordi kjøper (altså Ericsson, og ikke styret i Tandberg) ser potensialet som oppkjøpet kan utgjøre for sitt eget selskap. Salget avsluttet med andre ord Tandberg-styret engasjement for å sikre videre drift av selskapet, og dermed det fradragsberettigede formålet selskapsinteressen.¹¹⁰

Formålene kan ifølge førstvoterende derfor konkretiseres. Dette igjen utelukker at det er en «nødvendig sammenheng» mellom formålene – som igjen ville utelukket anvendelse av hovedformåls læren.¹¹¹ Dette var også nok for å konkludere med at hovedformålet var aksjeinteresser, både for tilretteleggingshonoraret og sluttgebyret.

Begrunnelsen var blant annet at en direkte forutsetning for honoraret var at det kom i gang en transaksjon, som i avtalen mellom Tandberg og banken forutsatte over 50 prosent av aksjene (som ville medføre nytt eierskap).¹¹² Når det gjaldt termineringsgebyret, var en forutsetning

¹⁰⁸ HR-2018-570-A, avsnitt 42

¹⁰⁹ Rt. 2008 s. 794, avsnitt 54

¹¹⁰ HR-2018-570-A, avsnitt 43

¹¹¹ Ibid avsnitt 44.

¹¹² Ibid avsnitt 50-51

for å inngå avtaler med andre enn den opprinnelige avtalepart Arris, at det ville gi høyere avkastning på investert kapita. Dette mente førstvoterende var i aksjonærenes interesse.¹¹³

Uttalelsene tolkes som at der det ene formålet har en «nødvendig sammenheng med det andre», vil anvendelse av hovedformåls læren være utelukket. Til tross for at dette kan være gjenstand for kritikk, virker dette å være gjeldende rett på området for tilknytningskravet ettersom det er lagt til grunn i både Korvold- og Tandberg-dommene.¹¹⁴

At formålene er avhengig- og overlappende, avgrenser mot anvendelse av hovedformåls læren.¹¹⁵ Det kan derfor stilles spørsmål ved om dette gir et insentiv til aktivt å prøve å dele opp formålene der de i realiteten er sammenfallende.

Juridisk teori har tatt til orde for en utvikling der hovedformåls læren for mekanisk tas i bruk der den i realiteten ikke egner seg. I en kommentar til Tandberg-dommen mener Zimmer at det ikke nødvendigvis er noen motsetninger mellom formålet om å ivareta interessene til ansatte, drift og kreditorer på den ene siden, og til aksjonærinteressene på den andre. Zimmer mener at slike ansvarsformer i det lange løp vil reflekteres i verdien av selskapet ved salg.¹¹⁶ Aarbakke skriver også at aksjeeiernes interesse i å få avkastning for sin investering er det sentrale element i selskapsinteressen.¹¹⁷

På den ene siden taler symmetrihensynet for at det skal foretas en systematisk oppdeling av fradrags- og ikke fradragsberettigede kostnader, slik at fradrag bare tilkjennes de kostnader som har gått til innteksskapende aktivitet for det konkrete skattesubjektet.

På en annen side tilsier hensynet til et nøytralt skattesystem at det ikke skal foretas en mekanisk oppdeling der formålene i realiteten ikke kan skilles. Dette kan i verste fall føre til at bedrifter vil bruke ressurser på å tilpasse kostnadene sine i stedet for å ha hovedfokus på

¹¹³ Ibid avsnitt 56-57

¹¹⁴ Rt. 2008 s. 794, avsnitt 54 og HR-2018-570-A, avsnitt 42

¹¹⁵ Ibid

¹¹⁶ Zimmer (2019) side 200-222

¹¹⁷ Magnus Aarbakke mfl. *Aksjeloven og allmennaksjeloven. Lovkommentar*, 4. utgave, Universitetsforlaget 2017, side 502

inntektskappende aktivitet. Selve hensynet bak et nøytralt skattesystem er at skattyter ikke skal motiveres skatterettslig, men av å skape innteksoverskudd.¹¹⁸

Eksempelvis anfører førstvoterende i Tandberg at det er aksjonærenes interesse å få mest mulig for aksjene som står i fokus selv om dette skjer på bakgrunn av de konkurransemessige problemene selskapet stod ovenfor. Det vises så til at det ikke er fremlagt materiale der styret vurderer selskapsinteressen for seg.¹¹⁹

Problemet med en slik tilnærming, der formålene klart nok går betydelig inn i hverandre er flere. For det første er det i norsk skatterett en presumsjon om at «at et selskap som har økonomisk vinning som formål, også har inntektserverv som siktemål når det pådrar seg en kostnad».¹²⁰ For det andre kan det virke som førstvoterende går imot presumsjonen om at man skal være tilbakeholden med å overprøve skatteyters forretningskjønn, jf. Bjerke Pedersen-dommen. Ved å vise til at det ikke står noe i styreprotokollen om selskapsinteressen konkret, kan det virke nokså bastant at dette automatisk medfører at best mulig pris ene og alene er formålet, og dermed kun har aksjonærenes gevinst for øye.

Til slutt kan det bemerkes at omfanget av nye aksjer som ble utstedt, og som medførte nye eiere, var avgjørende for hvorvidt hovedformålslæren kom til anvendelse eller ikke. Det kan derfor stilles spørsmål hvorvidt førstvoterende hadde funnet det like aktuelt å skille mellom selskapsinteressen og aksjonærinteressen dersom utstedelsen ikke hadde medført at selskapet ble innlemmet i et nytt eierkonsern, og dermed solgt. Å bli kjøpt opp av et stort selskap som Ericsson er en trygghet i seg selv, da det i det minste sikrer videre drift. Det samme kan ikke nødvendigvis garanteres dersom et mindretall av aksjene i selskapet blir solgt. I det hele tolkes dermed avgjørelsen å ha et for sterkt ønske om oppdeling av formål, der formålene i realiteten ikke virker å være uavhengige av hverandre.

¹¹⁸ NOU 1999: 7 punkt 6.2 side 42

¹¹⁹ HR-2018-570-A avsnitt 53

¹²⁰ Se blant annet, HR-2018-580-A, avsnitt 34

5 Tilknytningskravet i lys av leterefusjonsordningen

5.1 Leterefusjonsordningen

Det rettslige utgangspunkt for å vurdere om et selskap kan oppnå leterefusjon, følger av petroleumsskattelovens § 3 første ledd, bokstav c, femte ledd. Bestemmelsen viser til at «[d]en skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av *direkte og indirekte utgifter* (med unntak av finansutgifter) *til undersøkelse etter petroleumforekomster*, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt». (min kursivering).

Ordlyden i bestemmelsen uttrykker retten til utbetaling av skatteverdier av undersøkelsesutgifter for selskap med skattemessig underskudd. Videre gir den anvisning på at skattyter må utøve en aktivitet som kan karakteriseres som undersøkelsesaktivitet. Forarbeidene til petroleumsskatteloven viser til at med undersøkelsesutgifter menes eksempelvis «kartlegging og analyse av eventuelle petroleumforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensingsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten».¹²¹

Juridisk teori viser til at seismiske undersøkelser tilfredsstiller et slikt krav, men et minstekriterium vil være at kostnaden er direkte knyttet opp mot, eller inngår som ledd i en prosess som har til hensikt å ende opp i en eller annen kartlegging av om det foreligger petroleum eller ikke.¹²²

Utfordringen med kravet som stilles, er at på lik linje med tilknytningsvilkåret i skattelovens § 6-1, gir heller ikke ordlyden i «direkte og indirekte utgifter [...] til undersøkelse etter petroleumforekomster» nærmere veiledning om hvor sterkt tilknytningen mellom kostnad og letevirksomhet må være.

¹²¹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) punkt 14.2.2 s. 122

¹²² Fløystad, «Norsk Lovkommentar», note 27

Det er i den sammenheng lagt til grunn at tilknytningskravet er det samme som i skattelovens § 6-1 første ledd.¹²³ Hvorvidt kostnaden er tilstrekkelig tilknyttet må derfor i hovedsak bero på en konkret vurdering basert på samme momenter som dem som følger av § 6-1. Kostnader som er opplistet i forarbeidene til petrsctl § 3 (1) bokstav c femte ledd er med andre ord ikke tilstrekkelig for å oppnå refusjon dersom de ikke oppfyller det tilknytningsvilkår som § 6-1 oppstiller.

Tilknytningvilkåret etter petrsctl § § 3 første ledd, bokstav c, femte ledd, første punktum er imidlertid spesielt dersom det sammenlignes med det ordinære tilknytningsvilkåret som følger av sktl § 6-1. Begrunnelsen er at bestemmelsen er spesifikt regulert for inntekt som er ment å komme langt frem i tid, og som det er knyttet stor risiko med om vil gi avkastning. Da store deler av formålet er å gi små aktører mulighet til å konkurrere på samme linje som de større, vil spørsmålet bli hvor mye av de forskutterte fradragene som skal brukes til å finansiere selskapet, og hvor mye som skal øremerkes den konkrete lettevirksomheten. Oljeleting er som nevnt kostnadskrevende. Å finansiere selve selskapet for å ruste det til oljeleting, sett opp mot den reelle oljeleting vil kunne sees på som to sider av samme sak. Dette er også problematisk da det gjør en avdekking av manglende tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntjening vanskelig.

5.2 Rettsområde uten regulering fra Høyesterett

Høyesterett har ikke tatt stilling til hvorvidt hovedformåls læren får anvendelse der kostnaden dels har inntektsformål, og dels har et formål om finansiering. Spørsmålet er interessant sett i sammenheng med at leterefusjonsordningen nettopp er skapt for mindre selskaper som er avhengige av finansiering for å kunne hevde seg på norsk sokkel i konkurranse med større selskaper.¹²⁴ To avgjørelser tar imidlertid stilling til grensetilfellet der et selskap benytter seg av refusjonsordningen for å kjøpe seismikk. Begge har utgangspunkt i samme saksforhold, men forskjellen er at de ene behandler straffespørsmålet knytte til grovt skattesvik,¹²⁵ mens den

¹²³ Se LG-2017-93016 og TOSLO-2017-51819

¹²⁴ Ot.prp. nr.1 (2004–2005) pkt. 14.1 side 121

¹²⁵ TOSLO-2017-51819

andre omhandlet erstatningskravet rettet mot administrerende direktør av selskapet for å ha gitt mangelfull informasjon til styret i forbindelse med kostnadene for å kjøpe seismikk.¹²⁶

Store deler av saksforholdet knytter seg til kjøp av seismikk. Seismiske undersøkelser er en geofysisk metode for å kartlegge olje- og gassforekomster, planlegge undersøkelsesboring, og forberede feltutvikling. Seismikken deles inn i ulike dimensjonskategorier. Saksforholdet har hovedsakelig fokus på 2D og 3D-seismikk. Førstnevnte nyttes til rekognosering i nye leteområder, mens sistnevnte brukes i selve letefasen.¹²⁷

Skyting av seismikk kvalifiserer naturlig nok til «direkte og indirekte utgifter [...] til undersøkelser etter petroleumforekomster» jf. petroleumsskatteloven § 3, første ledd bokstav c, femte ledd, jf. bestemmelsens forarbeider.¹²⁸ Kjøp- og bruk av seismikken kvalifiserer dermed som utgangspunkt til refusjonsordningen.¹²⁹ Problemet oppstår, og som det skal vises til, der formålet ved kjøp av seismikken ikke er til letevirksomhet ene og alene. Midlene som mottas i leterefusjon kan også være begrunnet i andre formål. Situasjonen det nå skal fokuseres på, er der leterefusjonen ikke går til letevirksomhet ene og alene, men også finansiering av selskapet for å holde det gående gjennom en finansiell vanskeligstilt periode.

Spørsmålet behandles i den såkalte «TGS-saken» som har et sakskompleks som har strukket seg over en rekke rettssaker i 2018-19.¹³⁰ Ingen av dommene er imidlertid tunge rettskilder hva gjelder anvendelse av hovedformåls læren. Da er det flere avgjørelser fra Høyesterett som i stedet kan benyttes. Det er likevel ingen Høyesterettpraksis knyttet til leterefusjonsordningen i lys av det tilknytningskravet petrsctl § 3 bokstav c femte ledd oppstiller, jf. skattelovens § 6-1. Selv om dommene har begrenset rettskildemessig vekt, gir de likevel visse retningslinjer hva gjelder oppgavens problemstilling.

¹²⁶ LG-2017-93016

¹²⁷ Oljedirektoratet (2019)

¹²⁸ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 122.

¹²⁹ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 122

¹³⁰ Se blant annet TOSLO-2017-51819, LG-2017-93016, samt LB-2018-13556

5.3 TGS-sakene

Oljeselskapet E&P Holding AS (EPH) ble dannet august 2007. En egenkapital på 1 million kroner gjorde det avhengig av eksterne investorer, men finanskrisen i 2008 gjorde det vanskelig å skaffe frisk kapital. Resultatet var at EPH ble tildelt 100 millioner i lån av morselskapet Skeie Technology, uten at dette ble sett på som en investering fra sistnevnte. Det skulle være en midlertidig, finansiell hjelp.

En strategiendring gjorde at nedleggelse, som hadde vært et reelt alternativ, likevel ikke ble besluttet. Leterefusjonsordningen medførte nemlig tilgang på finansielle midler i en vanskelig periode, nærmere bestemt i form av utbetalte letelån fra DNB, i kombinasjon med selgerkreditt på kjøp av seismikk fra seismikkselskapet TGS Nopec (TGS). EPHs nye strategi ble ren letevirkosomhet og EPH forpliktet seg til å kjøpe seismikk fra TGS.

Konkret skulle EPH kjøpe seismikk av TGS for 200-300 millioner kroner over tre år. Dette skulle gi en tilsiktet finansieringseffekt til videre drift. EPH leverte selvangivelsen for 2009, der det ble krevd leterefusjon for 388 millioner kroner. Etter anonymt tips, mottatt 7. mars 2011, gjennomførte Oljeskattekontoret et uanmeldt bokettersyn hos TGS og EPH. Grunnen var at Oljeskattekontoret med skjellig grunn mistenkte EPH for å ha gitt uriktige og ufullstendige opplysninger. Hensikten skulle være å få ligningsmyndighetene til å akseptere et krav på 300 millioner kroner i leterefusjon som det ikke var grunnlag for. Begrunnelsen var blant annet at seismikken ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til selskapets virksomhet. Dette var noe både Oljeskattenemda og Klagenemda for petroleumsskatt stilte seg bak før saken ble tatt opp til rettsapparatet. (Ref. kjennelse avsagt av Klagenemda for petroleumsskatt 14. desember 2015. Kjennelsen er ikke publisert på lovdata sine nettsider grunnet som følger av fare for identifisering av parter)¹³¹

Da saken ble behandlet, var det både i straffe- og erstatningssaken flere rettslige spørsmål som måtte tas stilling til. Hovedspørsmålet når det gjaldt saksforholdet i TGS-saken var likevel tilknytningskravet i § 6-1, og hvorvidt det var gitt riktig informasjon til ligningsmyndighetene.

¹³¹ Oljeskattekontoret (2019)

5.4 Hvorvidt finansiering og letevirsomhet er to sider av samme sak

Avgjørelsen fra Gulating Lagmannsrett virker å legge til rette for et utgangspunkt om at kostnader som resulterer i både letevirsomhet og foretaksfinansiering gjennom leterefusjonsordningen, er to sider av samme sak. Det vises til at «kostnader forbundet med leteaktivitet normalt vil ha både et inntektsformål og et legitimt finansieringsformål». Grunnen er at leterefusjonsordningen nettopp var ment for å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon. Med andre ord «skape inntekt gjennom refusjonsfinansiert virksomhet», og at «[I]tevirsomheten og finansieringen er derfor normalt to sider av samme sak».¹³²

Gode grunner taler for et slikt utgangspunkt, ettersom hensynet bak petrsktl § 3, bokstav c, femte ledd nettopp var at mindre aktører med begrenset kapitaltilgang skulle kunne komme seg inn i markedet. Likviditet til å finansiere selskapet virker derfor å være en forutsetning for dette. Dette må også sees i lys av proposisjonen som er fremmet for Stortinget i forkant av refusjonsordningen. Her er det også foreslått at refusjonsordningen skal omfatte selskapets egne undelsøkelsesutgifter. Disse kan blant annet omfatte «prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter [samt] indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader».¹³³

Det er med andre ord en tynn linje mellom kostnader som går med til å finansiere selskapets videre drift, og konkret letevirsomhet som forhåpentligvis vil føre til skattepliktige funn. Slik Lagmannsretten påpeker, må dette sees i lys av at prosessen fra letevirsomhet til inntektsbringende utvinning kan ta 10 til 15 år, samt at risikoen for at letingen ikke fører frem til drivverdige funn er stor.¹³⁴

¹³² LG-2017-93016 (dommen legger ikke opp til sidetall, eller avsnitt)

¹³³ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) punkt 14.2.2 side 122

¹³⁴ LG-2017-93016

5.5 Problematikken rundt oppdeling av formålene

Lagmannsretten vurderte at formålene kunne kvantifiseres. Det legges derfor kort til grunn at finansiering kan være ett formål, letevirksomhet et annet. Likevel bygger verken erstatning- eller straffesaken på at finansiering er det eneste formålet bak kjøpet av seismikk, og det er slik hovedformålslæren får anvendelse. I erstatningssaken uttales det på denne måten:

«Dersom seismikk dels er kjøpt med inntektsskapende leteformål, og dels uten slikt formål, blir spørsmålet om hovedformålet med transaksjonen er letevirksomhet eller finansiering. Ved denne vurderingen må hele TGS-transaksjonen ses under ett».¹³⁵

Det kan likevel stilles spørsmål ved en slik inndeling. Det er vanskelig å se for seg hvordan et selskap utenfor skatteposisjon skal kunne drive petroleumsaktivitet uten midler til å finansiere driften. Eksempelvis anså Høyesterett i Korsvold kostnadene til advokat- og konsulentbistand som en direkte forutsetning for å imøtegå beskyldningene fra Kredittilsynet, og derav bedre sine muligheter for fremtidig inntjening.¹³⁶ Det er vanskelig å se formålene knyttet til finansiering av selskap og leteaktivitet som mindre avhengige av hverandre enn de nevnte i Korsvold. Dette kan i en viss grad tale for at hovedformålslæren ikke er egnet på området for leterefusjon.

En viss støtte for dette kan en finne i mindretallets argumentasjon i straffesaken, der de finner formålene om finansiering og leteaktivitet som «innbyrdes avhengige og overlappende».¹³⁷ Synspunktet virker å være begrunnet i finansiering som «en viktig del i enhver næringsvirksomhet og nødvendig for at en virksomhet skal kunne oppfylle sine forretningsmessige mål».¹³⁸ Videre skal refusjonsordningen hindre slike finansieringsbarrierer. Etter mitt synspunkt taler disse argumentene i sterkere grad for at hovedformålslæren ikke skal anvendes, enn de argumentene som listes opp i Korsvolddommen.

På en annen side kan det argumenteres for at oppdelingen av formålene, slik Lagmannsretten og flertallet i straffesaken gjør, må sees i lys av at Høyesterett i Korsvolddommen ikke tar en

¹³⁵ LG-2017-93016

¹³⁶ Rt. 2008 s.794

¹³⁷ TOSLO-2017-51819, punkt 5.3

¹³⁸ Ibid

inngående nok vurdering av hvorvidt formålene skal deles opp eller ikke. Høyesterett velger som kjent å se på formålene om renvasking og bedre inntektsevne som sammensatte kostnader, men problemet med en slik sammenslåing, er at den fort kan avskjære flere mer nyanserte vurderingsmomenter knyttet til hva som er det reelle formålet bak disposisjonen.

Det kan for eksempel argumenteres for at en sammenslåing av formålene i Korsvold utelukker en mer inngående vurdering av de virkninger en renvasking av navn og rykte kan ha for private forhold som sosialt status, forhold til naboer, familie- og dermed være et selvstendig formål bak kostnaden. Dette er kostnader knyttet til det private plan og er derfor ikke fradragsberettiget.

Likevel vil en manglende oppdeling av formålet på leterefusjonens område gjøre tilpasningsmulighetene større for selskaper som ønsker å benytte seg av ordningen ved å få et større fradrag enn de er berettiget til. Lagmannsretten valgte i den sammenheng å se på momenter som selskapets finansieringsbehov, forretningsmessig begrunnelse som ble gitt i forkant av kjøpet, behovet selskapet hadde for seismikk, strategiendringen som fant sted etter første seismikk-kjøp, i hvilken grad letepersonell var innblandet i kjøpet, manglende spesifisering, samt den faktiske bruken.

Alle disse vurderingskriteriene var avgjørende for å bevise hva som var hovedformålet bak seismikkkjøpet. En manglende konkretisering av formålene ville gitt et mindre nyansert bilde av de faktiske forholdene bak et seismikk-kjøp til nesten 900 millioner kroner. Det konkluderes derfor med at en oppdeling av formålene, selv når det er snakk om finansiering og letevirsomhet, er en god løsning.

5.6 Avsluttende bemerkninger rundt tilpasningsproblematikken

TGS-sakene er heldigvis sakstifeller som er sjeldent er tatt opp til rettsapparatet. I lys av avgjørelsene anses det likevel som at bestemmelsen i petrsctl § 3, bokstav c, åpner for en rekke tilpasningsmuligheter. Begrunnelsen er manglende spesifisering som kreves for at noe skal kunne betraktes som leteaktivitet, og dermed avstedkomme leterefusjon, jf. ordlyden i «direkte og indirekte utgifter [...] til undersøkelse etter petroleumsforekomster», og dens

forarbeider.¹³⁹ Mer konkret siktes det til at det ved tvil om kostnaden er tilstrekkelig tilknyttet leteaktiviteten, så skal det tas en vurdering på bakgrunn av tilknytningsvilkåret i skattelovens § 6-1 første ledd.

Grunnene til at petrsktl § 3c (5) skiller seg ut fra andre tilknytningssaker, er at refusjonsordningen representerer en midlertidig likviditetsulempe for staten, samt betydelig risiko i form av usikkerheten for at en virksomhet vil kunne komme i skatteposisjon, og dersom dette først skjer, er dette sannsynligvis flere år frem i tid. Når staten utbetaler store beløp, er det merkelig at verken ordlyden i bestemmelsen eller dens forarbeider gir klarer retningslinjer for hva som er egnet til å gi fradrag og ikke.

Selv om det stilles krav til rapportering til skattmyndighetene, samt dokumentasjon for fradrag, vil store kjøp av seismikk være komplisert. Det vil være mye tall og tekniske vurderinger knyttet til for eksempel hvor mye seismikk et selskap trenger, hvor mye som skal brukes til hvilket tidspunkt, selve behovet selskapet har osv.

I TGS-sakene var det eksempelvis kjøp av seismikk som i stor grad oversteg det som var normalt for et såpass lite selskap som EPH da seismikken som ble kjøpt var opp mot 900 millioner kroner. Dette var et tre ganger større salg enn det TGS tidligere hadde solgt til en aktør. Og TGS er altså et selskap som har hatt mye større kunder enn EPH, som startet med en egenkapital på 1 million norske kroner.

Mindre kjøp vil klart nok ikke vekke samme oppmerksomhet, men dette betyr ikke at formålene ikke kan være de samme. Det er ikke noe krav om når en bedrift må komme i en skattepliktig posisjon, og risikoen for manglende avkastning vil derfor kunne være stor.

Problemet med det vage tilknytningskravet er også at det vil være vanskelig å påvise at det eneste formålet bak kjøp av seismikk *ikke* er inntektstilknyttet. Det vil være merkelig om et selskap går til innkjøp av seismikk uten å bruke noe som helst av den. Dette igjen betyr at når ikke det kan konstateres/kvantifiseres at det kun er ett formål, som ikke er inntektstilknyttet, så vil en naturlig fremgangsmåte være å se til hoveformåls læren.

¹³⁹ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) punkt 14.2.2 side 122

Problemet, dersom en fortsetter i samme spor, er de utgangspunkter som er satt av rettspraksis ved vurderingen av hovedformålet. Det siktes da særlig til at skattemyndighetene skal være tilbakeholdne med å overprøve skattyters forretningskjønn,¹⁴⁰ og at hvis domstolene først skal bryte prinsippet med å overprøve forretningskjønnet, så skal vurderingen etter gjeldende rett ta «utgangspunkt i situasjonen slik denne var på investeringstidspunktet».¹⁴¹

Dette betyr at man som skattyter kan kjøpe betydelige mengder seismikk og oppnå høyt forskutterte fradrag, uten at det nødvendigvis finnes en konkret tilbakebetalingsfrist i kjøpsavtalen med seismikkselskapet. Manglende bruk, eller kjøp sett opp mot behov, vil kunne nyte beskyttelse bak ens eget forretningskjønn og hvordan dette var på investeringstidspunktet. Ikke minst må dette sees i lys av at presumsjonen i norsk skatterett er at selskap som har en økonomisk vinning som formål, som utgangspunkt har inntektserverv som siktemål når kostnaden pådras.¹⁴²

Klart nok må skattyter få et visst rom for å vurdere sine disposisjoner for leteaktivitet, men den høye fradragssatsen og kostnadene knyttet til oljeleting, gjør at det bør stilles strengere krav til tilknytningen mellom kostnad og leteaktivitet enn det ville vært på mindre risikofylte områder.

¹⁴⁰ Rt. 1981 s. 256, s.256.

¹⁴¹ Rt. 2009 s. 1473 avsnitt 37

¹⁴² HR-2018-580-A avsnitt 34

6 Litteraturliste

Norske lover

Lov 27. mai 2016 nr. 14 Lov om skatteforvaltning

Lov 17. juni 2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav.

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

Lov 13. juni 1975 nr. 35 Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

Lov 18. august 1911 nr. 8 Lov om skatt av formue og inntekt. [Opphevet]

Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov

Forarbeidsuttalelser

NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

NOU 1999: 7 Flatere skatt

Ot.prp. nr. 1 (2006 - 2007) Skatte og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer

Ot.prp. nr.1 (2004 – 2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer

Ot.prp. nr. 86 (1997-98) Ny skattelov.

Prop.38 L (2015–2016) Lov om skatteforvaltning

Rettspraksis

HR-2018-391-A (Argentum)

HR-2018-570-A (Tandberg)

HR-2018-580-A (Salmar)

Rt. 2015 s. 367 (Orkla/Lilleborg)

Rt. 2015 s. 1068 (Kverva)

Rt. 2014 s. 108

Rt. 2014 s. 1057 (Telenor)

Rt. 2012 s. 744 (Skagen)

Rt. 2009 s. 1473 (Samdal-dommen)

Rt. 2008 s. 794 (Korsvold)

Rt. 2005 s. 1434 (Total)

Rt. 2005 s. 577 (Baker Hughes II)

Rt. 1997 s. 1580 (Zenith)

Rt. 1991 s. 1182 (Brenden)

Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbø)

Rt. 1981 s. 256 (Bjerke-Pedersen)

Rt. 1956 s. 118 (Anth. B Nilsen-dommen)

Rt. 1949 s. 912 (Folketeater)

LG-2017-93016 (TGS-saken - erstatningssaken)

LB-2018-13556 (TGS-saken – Morselskapsgaranti)

TOSLO-2017-51819 (TGS-saken – straffespørsmålet)

Litteratur

Aarbakke, Magnus; Aarbakke, Asle; Knudsen, Gudmund; Ofstad, Tone; Skåre Jan, *Aksjeloven og allmennaksjeloven Lovkommentar*, 4. utgave, 2017

Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt* 4. utgave, Universitetsforlaget, 1990

Brudvik, J. Arthur, *Skatterett for næringsdrivende*, 38. utgave, Cappelen Damm 2015

Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene. En studie Høyesterettspraksis*, Cappelen akademiske forlag, 2003.

Folkvord, Benn mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, 10. utgave, Gyldendal 2018

Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 8. utgave, Universitetsforlaget 2018

Artikler

Folkvord, Benn «Kontantstrømskatt: Når noe er for godt til å være sant, så er det som regel det» *Skatterett* 02/2019 (Volum 38) side 122-128

Osmundsen, Peter «På høy tide med kontantstrømskatt» *Skatterett* 02/2019 (Volum 38) side 105-121

Skog-Hauge, Kjersti og Stoveland, Per Helge, «Fradragsrett ved svindel og annen kriminell atferd», *Skatterett* 02/2011 (Volum 30) side 117-138

Zimmer, Fredrik, «Høyesterett i skattesaker 2018», *Skatterett* 03/2019 (Volum 38) side 200-222.

Nettsider

Oljedirektoratet «Norsk Petroleum» (2019) hentet fra:

<https://www.norskpetroleum.no/leting/seismikk/> [sist kontrollert 04.12.2019]

Regjeringen «Skattesatser 2019» hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skattesatser-2019/id2614444/> [sist kontrollert 04.12.2019].

Skatteetaten «Pressemelding» hentet fra:

<https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/petroleumsskatt-pa-147-milliarder-kroner-for-2018/> [sist kontrollert 04.12.2019]

Skatteetaten «Skatte-ABC» (2018) hentet fra:

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/2018/tidfesting--kontantprinsippet/T-3.023/T-3.024/> [sist kontrollert 04.12.2019].

Diverse

Fløystad, Torstein, Kommentar til petroleumsskatteloven, hentet fra Norsk lovkommentar, 10. september 2019, sist hovedrevidert 12. mai 2018, tilgjengelig her: www.min.rettsdata.no

Stoveland, Per Helge, Kommentar til skatteloven, hentet fra Norsk lovkommentar, 12. november 2019, sist hovedrevidert 21. mai 2019, tilgjengelig her: www.min.rettsdata.no

Personlig meddelelse

Oljeskattekontoret, ved seniorskattejurist Magnus Grøn Strømstad telefonsamtale den 01.11.2019 og e-post 03.09.2019