

Selskapers fradragsrett for tilskudd til samfunnsnyttige tiltak etter skatteloven §§ 6-1 og 6-24

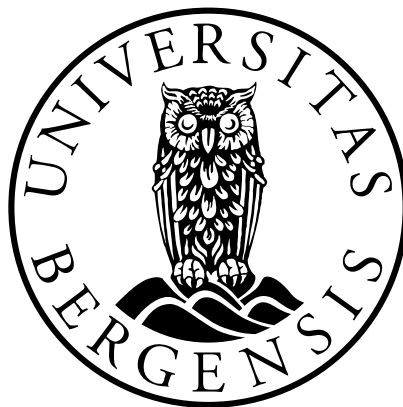
*Hva skal til for å oppfylle
tilknytningsvilkåret etter gjeldende rett?*

Kandidatnummer:

74

Antall ord:

14 963



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. desember 2018

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1 Innledning.....	4
1.1 Tema og problemstilling.....	4
1.1.1 Temaets aktualitet	4
1.1.2 Problemstillingens bakgrunn.....	5
1.2 Metode og rettskildebruk.....	7
1.3 Begrepsavklaring og avgrensninger	9
1.3.1 Sentrale begreper.....	9
1.3.2 Andre avgrensninger	10
1.4 Videre fremstilling.....	11
2 Skattyters formål som sentralt tilknytningskriterium	12
2.1 Generelt	12
2.2 Kan samfunnsnyttige tilskudd oppfylle formålskriteriet?	14
2.3 Tilfeller av blandet formål	16
2.3.1 Innledning.....	16
2.3.2 Tilfeller av flere kostnader med ulike formål.....	16
2.3.3 Tilfeller av blandet formål bak én og samme kostnad	18
2.4 Fastleggelsen av skattyters hovedformål	21
2.4.1 Innledning.....	21
2.4.2 Betydningen av skattyters påberopte formål	21
2.4.2.1 Sakens objektive fakta er avgjørende.....	21
2.4.2.2 Hvordan skal sakens objektive fakta anvendes?	22
2.4.3 Bevismomenter.....	25
2.4.3.1 Tidsnær dokumentasjon	25
2.4.3.2 Formålsbeskrivelser og begrepsbruk	26
2.4.3.3 Tilskuddets størrelse	30
3 Inntektsrelatert formål som tilstrekkelig tilknytningskriterium?	32
3.1 Innledning.....	32
3.2 Må kostnaden være nødvendig?	32
3.3 Må kostnaden være objektivt egnet?	35
4 Nærmere om helhetsvurderingen.....	40
4.1 Innledning.....	40
4.2 Overordnet vurderingstema	40
4.3 Øvrige momenter ved helhetsvurderingen	42

4.3.1	Direkte eller indirekte effekt?	42
4.3.2	Saklig sammenheng mellom tilskuddet og selskapets virksomhet?.....	43
4.3.3	Tidsmessig nærhet mellom tilskuddet og inntektsvirkningen?	44
4.3.4	Allmenne og generelle virkninger?	46
4.3.5	Etterprøvbar effekt?.....	48
5	Avslutning	49
Kilderegister	51
	Lover og lovforarbeider	51
	Rettspraksis	51
	Høyesterettsavgjørelser	51
	Underrettsavgjørelser.....	52
	Litteratur	52
	Andre kilder	55

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Denne masteroppgaven behandler selskapers fradragsrett for tilskudd til samfunnsnyttige tiltak etter skatteloven (sktl.) §§ 6-1 første ledd første punktum og 6-24 første ledd.¹ Bestemmelsene oppstiller et skjønsmessig vilkår om at skattyters kostnad må ha tilknytning til inntekt eller inntektsskapende aktivitet for å være fradragsberettiget. I rettspraksis og juridisk teori kalles dette gjerne for tilknytningsvilkåret.² Problemstillingen som reises er:

«Hva skal til for å oppfylle tilknytningsvilkåret etter gjeldende rett?»

1.1.1 Temaets aktualitet

De siste tiårene har det vært en omfattende politisk debatt om hvilket ansvar norske selskaper bør ta for mennesker, samfunn og miljø – såkalt *corporate social responsibility (CSR)*.³ Gjennom økt fokus på mulighetene det å ta samfunnsansvar kan gi for et selskap med tanke på omdømme- og merkevarebygging, produktutvikling og rekruttering, har debatten ført til at norske selskaper i dag oppfatter og forholder seg til samfunnsansvar på en annen måte enn tidligere.⁴ Mens overføringer til samfunnsnyttige formål lenge har vært en sentral del av CSR i USA, har dette vært mindre vanlig i Norge, men er nå i vekst.⁵ Hvor mye som årlig blir gitt i tilskudd fra norske selskaper til samfunnsnyttige tiltak er ikke klarlagt, men det er enkelt å finne eksempler som indikerer at det dreier seg om relativt betydelige beløp. På OBOS sine nettsider står det for eksempel at samvirkeforetaket gir 113 millioner kroner til samfunnsnyttige formål i 2018.⁶ Vi har også estimater fra det norske sponsormarkedet, som delvis dekker tilskudd i tillegg til regulære kjøp av eksponerings- og markedsføringsrettigheter. Tall fra kartleggingsaktøren Sponsor Insight viser at det i 2017 ble brukt over 4,8 milliarder kroner på sponsering av blant annet idrett, kultur og frivillige organisasjoner i Norge. Dette innebærer en økning på 46 % siden 2009.⁷ De betydelige beløp som overføres fra selskaper til

¹ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.

² Se for eksempel HR-2018-580-A avsn. 31 og Zimmer (2018) s. 206.

³ Kompakt (2008) s. 1-4.

⁴ Ibid.

⁵ Carroll (1991) s. 39-48, Saiia (2003) s. 169, Ditlev-Simonsen (2010) s. 90 og Bøyum-Folkeseth (2018) s. 4.

⁶ <https://www.obos.no/privat/samfunnsansvar>

⁷ Mauroy (2018).

samfunnsnyttige tiltak tilsier at det vil være av stor økonomisk betydning for selskaper å vite hva som kreves for å få inntektsfradrag for slike tilskudd. Det skatterettslige prinsippet om at inntekter og tilsvarende kostnader skal behandles likt (symmetriprinsippet), innebærer blant annet at kostnader skal fradras selskapsinntekten med samme skattesats (fradragsverdi) som selskapsinntekter blir skattlagt med.⁸ For selskaper som gir tilskudd til samfunnsnyttige tiltak i inntektsåret 2018, medfører det en besparelse tilsvarende 23 % av tilskuddet dersom det gis fradragsrett.⁹ For OBOS del vil besparelsen således kunne utgjøre hele kr. 19.090.000. Fradragsretten kan på denne måten påvirke et selskaps lønnsomhet, og dermed være styrende for om det velger å gi tilskudd som bidrar til samfunnsmessig utvikling og vekst. Dette gjør adgangen til å kreve fradragsrett for tilskudd til samfunnsnyttige tiltak til et høyst aktuelt tema, som er av interesse for både norske selskaper og for samfunnet som sådan.

1.1.2 Problemstillingens bakgrunn

Sktl. § 6-1 første ledd første punktum hjemler hovedregelen om skattemessig fradragsrett. Bestemmelsen lyder:

«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.»

Et praktisk tilfelle er at et selskap hovedsakelig har inntekter som ikke er skattepliktige. Dette har sammenheng med den såkalte fritaksmetoden i sktl. § 2-38, som innebærer at holdingselskaper og andre selskapsaksjonærer som hovedregel er fritatt fra skatteplikten for inntekter i form av gevinst og utbytte på aksjer. I denne sammenheng står det sentralt at sktl. § 6-1 bare gir fradragsrett for kostnader som er pådratt for å innvinne «skattepliktig» inntekt, jf. sktl. § 5-1 flg. Kostnader knyttet til skattefrie inntekter er således ikke fradragsberettiget etter bestemmelsen. Dette medfører at selskapsaksjonærer ofte ikke kan kreve fradrag med hjemmel i § 6-1. I sktl. § 6-24 første ledd er det imidlertid gjort et unntak fra regelen om at kostnaden må være pådratt for å innvinne skattepliktig inntekt, som lyder:

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

⁸ Fallan (2018) s. 34.

⁹ FOR-2017-12-12-2183 (ssv.) § 3-3 (1).

Både sktl. §§ 6-1 og 6-24 krever at det foreligger tilknytning mellom tilskuddet og inntekt for at selskapet skal ha fradragsrett. Dette fremgår av ordlyden «...for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» i sktl. § 6-1 og «...for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38» i § 6-24. Ut over forskjellen det utgjør at sktl. § 6-1 gjelder kostnader med tilknytning til skattepliktige inntekter og sktl. § 6-24 gjelder kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter, er kravet til tilknytning det samme etter begge bestemmelser.¹⁰ I praksis kan det imidlertid være vanskelig å ta stilling til om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Ordlyden er skjønnsmessig og vag, og gir ikke et klart svar på vilkårets innhold. Den tilsier at tilskuddet må ha tilknytning til inntekt, men den sier lite om hva som kreves av tilknytning for at tilskuddet skal kunne anses som fradragsberettiget. Høyesterettspraksis gir derfor viktige føringer for hvordan tilknytningsvilkåret skal fortolkes. Som følge av at rettens vurderinger er nært knyttet til de konkrete forholdene i den enkelte sak, og overføringsverdien til andre saker ofte vil være begrenset, har det likevel vist seg krevende å fastlegge tilknytningsvilkårets innhold på en presis måte.

Sett i lys av ovennevnte, er bakgrunnen for oppgavens problemstilling at det våren 2018 ble avsagt en ny høyesterettsdom om tilskudd til samfunnsnyttige tiltak i HR-2018-580-A *Salmar*. Dommen kan umiddelbart tolkes i retning av at Høyesterett har skiftet kurs i relasjon til hva som er gjeldende rett rundt tilknytningsvilkåret, eventuelt at det er foretatt presiseringer av allerede gjeldende rett. Jeg sikter først og fremst til forholdet til Rt-2015-1068 *Kverva*, hvor holdingselskapet Kverva AS under dissens (4-1) ble tilkjent fradragsrett etter § 6-24 for et tilskudd de hadde gitt til Frøya kommune for oppføring av et kombinert skole- og kulturhus. Det var antatt at bygget ville stimulere til bosetning i kommunen og dermed sikre fremtidig arbeidskraft til datterselskapenes lakseoppdretts- og videreforedlingsvirksomhet, hvilket igjen ville sikre og øke utbyttene til holdingselskapet. I *Salmar*-dommen kom Høyesterett derimot enstemmig til at Kvervas datterselskap *Salmar ASA* ikke hadde rett til fradrag for tilskudd til ungdoms- og fritidsaktiviteter i kommunen. Tilsvarende som i *Kverva*-saken, var det antatt at tiltakene ville sikre bosetning, og dermed tilgangen på kompetent arbeidskraft til selskapets virksomhet. Høyesterett fant imidlertid at det her var en for fjern tilknytning mellom tilskuddet og selskapets virksomhet til at tilknytningsvilkåret kunne anses oppfylt. Når *Kverva*- og *Salmar*-saken ses i sammenheng, kan det spørres hvorfor *Kverva* fikk fradrag for tilskudd som

¹⁰ Jf. Rt-2014- 1057 *Telenor* avsn. 62 og Rt-2015-1068 *Kverva* avsn. 55-58.

skulle komme Salmar til gode, mens Salmars egne tilskudd til samme lokalsamfunn ikke ble ansett fradragsberettiget.¹¹ De ulike utfallene i Kverva- og Salmar-dommen krever etter min mening en nærmere analyse av hva som skal til for å oppfylle tilknytningsvilkåret etter gjeldende rett, av hensyn til forutberegneligheten for selskaper som gir, eller ønsker å gi økonomiske tilskudd til samfunnsnyttige tiltak.

1.2 Metode og rettskildebruk

Oppgavens problemstilling er av rettsdogmatisk karakter. Jeg vil derfor benytte alminnelig juridisk metode i mine drøftelser av tilknytningsvilkårets innhold. Vi befinner oss imidlertid på skatterettens område, hvor staten pålegger borgerne økonomiske byrder og plikter. Dette innebærer at legalitetsprinsippet kommer til anvendelse, jf. Grunnloven § 113, som sier at «[m]yndighetenes inngrep overfor den enkelte må ha grunnlag i lov».¹² Det er derfor grunn til å presisere hvordan metode og rettskildebruken må tilpasses dette.

Hovedtanken bak legalitetsprinsippet er at borgerne skal kunne forutse sin rettsstilling og ikke uventet bli møtt med regler og inngrep fra forvaltningen.¹³ Prinsippet bygger således på forutberegnelighets- og rettssikkerhetshensyn. Foruten å medføre at skattemyndighetene bare kan nekte fradragsrett dersom vilkårene i sktl. §§ 6-1 eller 6-24 ikke er oppfylt, har legalitetsprinsippet betydning som tolkningsprinsipp ved anvendelsen av bestemmelsene.¹⁴ Denne siden av legalitetsprinsippet tilsier at lovteksten i utgangspunktet skal stå sentralt ved tolkningen av tilknytningsvilkåret.¹⁵ Videre tilsier prinsippet at man må være varsom med å tolke bestemmelsene innskrenkende, slik at fradragsretten blir mer begrenset enn det som følger av en naturlig språklig forståelse av ordlyden.¹⁶

Ettersom lovteksten i sktl. §§ 6-1 og 6-24 ikke gir et klart svar på tilknytningsvilkårets innhold, må ordlyden nødvendigvis sammenholdes med andre rettskilder. Ved anvendelsen av de øvrige rettskildene må det likevel tas hensyn til at skattyters rettsstilling i rimelig grad skal være forutberegnelig.¹⁷

¹¹ Hauge (2018) s. 26.

¹² Lov 17. mai 1814 Kongerike Norges Grunnlov.

¹³ Skjerdal (2001) s. 342.

¹⁴ Graver (2015) s. 84-87.

¹⁵ Zimmer (2018) s. 49.

¹⁶ Graver (2015) s. 85.

¹⁷ Jf. for eksempel Rt-1990-1293 *Ytterbøe*. Se også Zimmer (2018) s. 49.

Høyesterettspraksis utgjør hovedelementet i rettskildebildet for oppgavens problemstilling. På denne bakgrunn vil oppgaven i hovedsak ta sikte på å drøfte og klarlegge innholdet i tilknytningsvilkåret på basis av sentrale dommer gjennom domsanalyse. Høyesterett har hittil avsagt fire dommer som direkte gjelder fradragsrett for tilskudd til samfunnsnyttige tiltak, og som oppgaven derfor særlig vil ha i fokus. Ved siden av Kverva- og Salmar-dommen, gjelder dette Rt-2012-744 *Skagen* og Rt-1965-954 *Kosmos*.

Legislative og reelle hensyn som gjør seg gjeldende innen skatteretten har også en ikke-ubetydelig plass i oppgaven. Særlig vil skatteevneprinsippet og hensynet til statens skatteproveny bli trukket inn i drøftelsene. *Skatteevneprinsippet* er et overordnet rettsprinsipp i skatteretten, og går ut på at skattebelastningen skal fordeles ut fra skattesubjektenes evne til å bære den. Prinsippet bygger på en rettferdighetstankegang om at man bør betale mer skatt jo høyere inntekt man har, og tilsier blant annet at inntektsskatt bør utskrives på nettoinntekt.¹⁸ Dette har sammenheng med at dersom skattyters bruttoinntekt går med til å dekke kostnader som er pådratt for å skape inntekten, gir ikke det skatteevne.¹⁹ Fradragsretten har således en sentral side til skatteevneprinsippet. *Provenyhensynet* er på sin side selve formålet med skattesystemet, og vil derfor kunne spille inn ved vurderingen av fradragsretten. Bakgrunnen er at skatt er et viktig instrument for å sikre inntekter til velferdsstaten, og at adgangen til å kreve inntektsfradrag leder til lavere statsinntekter enn om vi ikke hadde hatt en slik fradragsrett. På den ene siden står det sterkt som rettsprinsipp at skatteprovenyet skal hentes inn med basis i skattlegging etter evne.²⁰ Sett i lys av at tilknytningsvilkåret er skjønnsmessig, vil det av hensyn til statens proveny likevel være viktig å hindre at fradragsretten blir for vidtrekkende, i den forstand at skattyter får fradrag for kostnader som ikke reduserer evnen til å betale skatt.²¹

I oppgaven vil det også bli vist til underrettspraksis²², administrativ praksis²³ og uttalelser²⁴, samt juridisk teori. Dette er rettskilder som i utgangspunktet har begrenset rettskildemessig

¹⁸ Zimmer (2018) s. 30.

¹⁹ Ibid.

²⁰ NOU 2000: 8 *Arveavgift* s. 146.

²¹ Neraal (2013) s. 250.

²² LG-2016-159895 (HR-2018-391-A) og TKISA-2013-117290 *Stormberg*.

²³ Skatte-ABC (2018).

²⁴ BFU-2010-23. Uttalelsen inngår som en del av domspremissene i både Rt-2015-1068 *Kverva* og Rt-2015-242 *Bjørsvika Kontorbygg*, og må derfor kunne tillegges større vekt enn ellers.

vekt. De kan likevel ha veilednings- og argumentasjonsverdi, og ellers tjene som illustrasjon i oppgavens drøftelser.²⁵

1.3 Begrepsavklaring og avgrensninger

1.3.1 Sentrale begreper

Oppgaven behandler tilknytningsvilkåret i relasjon til «selskapers tilskudd til samfunnsnyttige tiltak».

Med «selskaper» skal forstås selskaper som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd, det vil si selskaper som er hjemmehørende i Norge og som etter bestemmelsen er selvstendige skattesubjekter. Typiske eksempler på slike selskaper er aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og samvirkeforetak, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav a og d. Selskaper som ikke er selvstendige skattesubjekter, og som således faller utenfor oppgavens rammer, er ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, og andre selskaper hvor selskapsdeltakerne har et personlig, ubegrenset ansvar for selskapets økonomiske forpliktelser, jf. sktl. § 2-2 andre ledd bokstav a, b og e. Avgrensningen til selskaper som er selvstendige skattesubjekter skyldes at problemstillingen er mest relevant for disse, jf. punkt 1.1. Når fradragsretten skal vurderes i tilfeller hvor det er selskapsdeltakerne og ikke selskapet selv som er skattesubjekt²⁶, kan det også oppstå særlige problemstillinger som det vil føre for langt å behandle i denne oppgaven.

Begrepene «tilskudd» og «samfunnsnyttige tiltak» har på sin side ingen skatterettslig definisjon. En definisjon av begrepet «tilskudd» finnes likevel i *NRS(F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*, som har sammenheng med kravet til god regnskapsskikk i regnskapsloven § 4-1 tredje ledd.²⁷ Her er tilskudd definert som «en overføring av et økonomisk gode mot oppfyllelse av visse betingelser».²⁸ Definisjonen gir en god beskrivelse av hva jeg sikter til med begrepet i denne oppgaven. En viktig side av tilskuddsbegrepet, som det er grunn til presisere, er at tilskudd utgjør *ensidige* verdioverføringer. Selv om det kjenner et tilskudd at det knytter seg visse betingelser til verdioverføringen, skal ikke mottakeren prestere

²⁵ Zimmer (2018) s. 58-60, Zimmer mfl. (2014) s. 47-48 og Boe (2010) s. 304-344.

²⁶ Jf. sktl. § 2-2(3).

²⁷ Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.

²⁸ NRS(F) s. 33.

noen konkret motytelse for tilskuddet. Betingelsene vil i stedet gå ut på at de overførte midlene blir brukt på en bestemt måte, for eksempel til et bestemt tiltak eller prosjekt.²⁹

Begrepet «samfunnsnyttige tiltak» skal på sin side forstås som alle tiltak eller prosjekter som har nytte for samfunnet på internasjonalt, nasjonalt eller lokalt nivå, eller en større gruppe mennesker innenfor et slikt samfunn. Kategoriske og til dels overlappende eksempler på samfunnsnyttige tiltak kan være tiltak som fremmer liv, trygghet, helse og miljø, bolyst og bosetning, sosial inkludering, samhold og trivsel, læring og utdanning, idrett og annen fysisk aktivitet, kunst og kultur, og infrastrukturtiltak.

1.3.2 Andre avgrensninger

Etter sktl. §§ 6-1 og 6-24 er tilknytningsvilkåret ett av to kumulative vilkår for fradragsrett. Bestemmelsene oppstiller også et oppofrelsesvilkår, som fremgår av ordlyden «kostnad som er pådratt» i § 6-1 og «kostnad som pådras» i § 6-24. Vilkåret går ut på at skattyter må ha oppofret en økonomisk fordel. Det må således ha skjedd en reduksjon i skattyters formuesstilling.³⁰ Ved tilskudd til samfunnsnyttige tiltak vil det vanligvis ikke være tvil om at oppofrelsesvilkåret er oppfylt. Dette skyldes at det ikke foreligger noen varig og balansert motytelse for skattyter i slike tilfeller. Oppofrelsesvilkåret ligger på denne måten utenfor kjernen av oppgavens tema. En nærmere redegjørelse for vilkårets innhold vil derfor ikke bli gitt i denne oppgaven.

I sktl. § 6-50 er det også gitt en særlig bestemmelse om fradragsrett for gaver til frivillige organisasjoner, som utvider fradragsretten i forhold til sktl. §§ 6-1 og 6-24. Denne bestemmelsen faller utenfor oppgavens tema. Bestemmelsen kan likevel være aktuell som alternativ hjemmel for fradragsrett, dersom mottakeren av tilskuddet er en frivillig organisasjon som driver nærmere angitte former for veldedig arbeid, og giveren gir tilskudd som samlet ikke overstiger 40 000 kroner i året, jf. henholdsvis sktl. §§ 6-50 første og femte ledd. Det er først og fremst i relasjon til fradragsrett etter sktl. §§ 6-1 og 6-24 at det oppstår uenigheter i praksis. Jeg har derfor valgt å avgrense oppgaven mot sktl. § 6-50.

²⁹ Ibid s. 37.

³⁰ Zimmer (2018) s. 191.

1.4 Videre fremstilling

Den videre fremstillingen tar i hovedsak sikte på å drøfte hvilke momenter som inngår i tilknytningsvurderingen, hvordan disse står i forhold til hverandre og hvordan man mer konkret skal gå til verks ved de vurderinger som må foretas. Dette gjøres i kapittel 2-4. Basert på mine viktigste funn, foretar jeg deretter i kapittel 5 en sammenfatning av hva som etter gjeldende rett skal til for å oppfylle tilknytningsvilkåret.

2 Skattyters formål som sentralt tilknytningskriterium

2.1 Generelt

Skatteloven har ingen definisjon av når det foreligger tilknytning til inntekt etter sktl. §§ 6-1 og 6-24. En naturlig språklig forståelse av lovens uttrykk «kostnad...pådratt for å erverve...inntekt» (min utheving), gir imidlertid anvisning på at skattyters *formål* med kostnaden må være det sentrale elementet i tilknytningsvurderingen, og videre at det er en forutsetning for fradragsrett at formålet har vært å erverve inntekt.³¹ Et slikt krav synes også å fremgå av Rt-1956-1188 *Anth. B. Nilsen*. Saken gjaldt spørsmålet om kostnadene et eksportfirma hadde pådratt seg i forbindelse med en annonsekampanje var å anse som fradragsberettigede reklameutgifter eller ikke-fradragsberettigede utgifter til politisk agitasjon. For tilknytningsvurderingen uttaler Høyesterett at «det [må] være en forutsetning at formålet [med annonseutgiftene] har vært å fremme forretningsmessige interesser».³² Hvis det ikke foreligger et innteksrelatert formål bak kostnaden, synes fradragsrett således å være utelukket etter denne dommen.

Til tross for ovennevnte, kan bestemmelsene ikke forstås strengt etter ordlyden. Det fremgår av langvarig rettspraksis at et innteksrelatert formål med kostnaden ikke er en nødvendig forutsetning for fradragsrett i alle henseender. For eksempel er det gitt fradragsrett for utbetalinger i henhold til erstatningskrav som er *forårsaket* av virksomhets- eller arbeidsutøvelse, jf. blant annet Rt-1987-1184 *Skandia Lloyd*. Saken gjaldt et inkassofirma som hadde pådratt seg erstatningsansvar etter at ansatte hadde underslått renter av innkasserte fordringer. Etter rettens syn var det «ikke tvilsomt at Skandia Lloyd A/S vil ha krav på fradrag i inntekten hvis og når inkassokundene får utbetalt beløp de har krav på».³³ Dette tilsier at det ikke bare er et innteksrelatert formål som er relevant som tilknytningskriterium. En tilstrekkelig annen årsakssammenheng mellom kostnad og inntekt vil også kunne oppfylle tilknytningsvilkåret. Et kjennetegn ved erstatningstilfellene er imidlertid at det normalt ikke foreligger noe formål bak pådragelsen av kostnaden å vurdere for rettsansvenderen. Man pådrar seg vanligvis ikke et erstatningsansvar med vilje, selv om den skadevoldende handlingen kan

³¹ Lindsjørn (1993) s. 147.

³² Rt-1956-1188 s. 1189.

³³ Rt-1987-1184 s. 1190.

være gjort med forsett. I tilskuddstilfellene stiller dette seg annerledes. Her vil kostnaden være pådratt med egenvilje. Det vil derfor alltid foreligge et formål som kan vurderes. Det samme vil være tilfelle ved kostnader til tekstannonser, som i Anth. B. Nilsen-saken. Når det foreligger et formål med pådragelsen av kostnaden, tilsier lovteksten i lys av rettspraksis at dette formålet skal stå sentralt ved vurderingen, og at tilknytningsvilkåret ikke vil være oppfylt dersom formålet er noe annet enn inntektserverv.

At skattyters formål står sentralt i tilskuddstilfellene er bekreftet av Høyesterett i både Kverva- og Salmar-dommen. I Kverva-dommen uttaler retten for eksempel at «[v]ed bedømmelsen vil skattyters formål med kostnaden være et sentralt moment».³⁴ Det samme kan utledes av Skagen-dommen.³⁵ Umiddelbart kan det kanskje se ut som om førstvoterende i denne dommen toner ned betydningen skattyters formål, ved å formulere seg slik at formålet er «relevant».³⁶ Den konkrete tilknytningsvurderingen som foretas, tyder likevel på at dette ikke var hensikten med formuleringen. Her fremstår skattyters formål som det sentrale. Saken gjaldt fondsforvaltningsselskapet Skagen AS som hadde inngått profileringsavtaler med SOS-barnebyer og Children At Risk Foundation. Av avtalene fremgikk det at en del av kontraktsbeløpet skulle anses som «prosjektstøtte», mens den øvrige delen skulle anses som «sponsoravgift». Sistnevnte del av beløpet var også betegnet som betaling for «markedsførings- og eksponeringsrettigheter» i fakturaene. Ved ligningen ble Skagen bare gitt fradrag for «sponsoravgiften». Begrunnelsen var at «prosjektstøtten» måtte anses som en gave eller sponsorkostnad uten reklameverdi. Høyesterett opprettholdt ligningen enstemmig. Det ble lagt til grunn at formålet med «prosjektstøtten» hadde vært å berike organisasjonene, nærmere bestemt å overføre midler til organisasjonene uten å kreve at disse skulle prestere noen motytelse som kunne gi selskapet grunnlag for inntekt. Tilknytningen mellom kostnaden og en potensiell fremtidig inntekt var etter rettens syn da for løs.³⁷ I Skagen-dommen ble det således lagt avgjørende vekt på at skattyter hadde hatt et ikke-innteksrelatert formål med tilskuddet. Dette viser at skattyters formål står helt sentralt ved tilknytningsvurderingen, ved at det kan bli avgjørende for om tilknytningsvilkåret er oppfylt.

³⁴ Rt-2015-1068 avsn. 64. Se også HR-2018-580-A avsn. 34-35.

³⁵ Rt-2012-744.

³⁶ Rt-2012-744 avsn. 45. Se også Zimmer (2013) s. 127-128.

³⁷ Se Rt-2012-744 avsn. 53 og 56.

2.2 Kan samfunnsnyttige tilskudd oppfylle formålskriteriet?

I punkt 2.1 har vi sett at skattyters formål med tilskuddet må være inntektsrelatert for at tilknytningsvilkåret skal kunne anses oppfylt. Spørsmålet som behandles her, er om denne forutsetningen vil kunne foreligge i tilfeller av tilskudd til samfunnsnyttige tiltak.

Det som kjennetegner et tilskudd, er for det første at det dreier seg om en frivillig verdioverføring uten motytelse. Videre er det et kjennetegn at verdioverføringen tar sikte på å bidra til et bestemt tiltak eller prosjekt. Er det på det rene at det foreligger et tilskudd, vil det derfor neppe være tvilsomt at skattyter har hatt et formål om å berike andre.³⁸ Interessant i den forbindelse er det at Skagen-dommen tilsynelatende gir anvisning på at fradragsrett vil være utelukket dersom skattyter har hatt et berikelsesformål. Som nevnt i punkt 2.1 var det sentrale for Høyesterett at formålet med «prosjektstøtten» var å berike organisasjonene, altså å overføre midler til disse uten at det skulle presteres noen motytelse som kunne gi selskapet grunnlag for inntekt.³⁹ I avsnitt 52 definerer førstvoterende også det skatterettslige gavebegrepet som «en frivillig overdragelse uten motytelse», før det på prinsipielt grunnlag blir uttalt følgende om betydningen av at det ikke foreligger noen motytelse for overføringen:

*«Fraværet av motytelser [...] fører til at det er vanskelig å etablere den type tilknytning mellom kostnaden og sikring mv. av skattepliktig inntekt som § 6-1 krever. Det er jo da ikke avtalt at mottakeren skal prestere noe som kan gi giveren grunnlag for inntekt».*⁴⁰

Et spørsmål som dermed melder seg, er om tilskudd til samfunnsnyttige tiltak må anses som skatterettslige gaver som aldri vil kunne være fradragsberettiget etter sktl. §§ 6-1 og 6-24.

I Kverva-dommen er det avklart at det ikke gjelder et krav til motytelse. Staten hadde anført at fraværet av motytelse gjorde tilskuddet til en gave, som det ikke var fradragsrett for, men Høyesterett tar avstand fra både anførselen og uttalelsen i Skagen-dommen. Førstvoterende

³⁸ Se tilsvarende Bøyum-Folkeseth (2018) s. 12.

³⁹ Rt -2012-744 avsn. 53-56.

⁴⁰ Ibid avsn. 56.

uttaler at «[n]oe egentlig krav om motytelse kan [...] ikke utledes av tilknytningskravet».⁴¹ Domsutfallet underbygger førstvoterendes standpunkt. Kverva ble innrømmet fradragsrett for tilskuddet, selv om kommunen ikke skulle gi noe igjen for Kvervas overføring. Det var det at Frøya fikk et skole- og kulturhus som i seg selv skulle bidra til å sikre fremtidig arbeidskraft. Videre bidrar Salmar-dommen til ytterligere klargjøring av gjeldende rett. Her angir Høyesterett at «gaver ikke gir fradragsrett, med mindre de har inntektstilknytning for skattyter».⁴² Uttalelsen synes å innebære en prinsipiell fastsettelse av at tilskudd og andre gaver vil kunne oppfylle tilknytningsvilkåret selv om det ikke foreligger noen motytelse ved slike disposisjoner, og dermed selv om skattyter har hatt et formål om å berike andre.

Etter ovennevnte blir det en viktig oppgave å klarlegge hvordan grensen mellom henholdsvis fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede gaver nærmere bestemt skal trekkes. Et rettslig utgangspunkt som kan oppstilles med grunnlag i Kverva-dommen, er at det ikke vil foreligge fradragsrett for tilskudd som er gitt «uten noe siktemål om at dette skulle gi noe tilbake til selskapet», som det heter i avsnitt 70.⁴³ Hvis det dreier seg om det man kan kalle en ren samfunnsnyttig gavetransaksjon, ved at det eneste formålet med tilskuddet er at dette skal komme samfunnet til gode, vil fradragsrett således være utelukket. Hvis formålet derimot er blandet, ved at tilskuddet ikke bare er tiltenkt å komme samfunnet til gode, men også til gode for egen virksomhet, vil tilskuddet kunne være fradragsberettiget.⁴⁴

⁴¹ Rt-2015-1068 avsn. 78.

⁴² HR-2018-580-A avsn. 32.

⁴³ Sitatet stammer fra lagmannsrettsdommen i Kverva-saken (LF-2014-61315), men lagmannsrettens uttalelser ble lagt til grunn av Høyesterett. Se Rt-2015-1068 avsn. 71.

⁴⁴ Folkvord mfl. (2018) s. 358.

2.3 Tilfeller av blandet formål

2.3.1 Innledning

Når selskaper gir tilskudd til samfunnsnyttige tiltak vil den skatterettslige utfordringen typisk være at det ligger flere formål bak tilskuddet, og minst ett av disse er samfunnsrelaterte formål og taler mot fradragsrett, mens de øvrige er inntektsrelaterte formål og taler for fradragsrett. Med andre ord foreligger det som i punkt 2.2 er kalt for et «blandet formål», ved at tilskuddet både er tiltenkt å komme til gode for samfunnet og for selskapets egen virksomhet. Spørsmålet som melder seg i slike tilfeller er om det kun kan bli tale om delvis fradragsrett fordi tilskuddet også har et ikke-inntektsrelatert formål, eller om det skal legges til grunn en enten/eller-løsning for hele tilskuddet, i den forstand at det enten gis full fradragsrett, eller ingen fradragsrett overhodet.

Det kan argumenteres for at lovens ordlyd «kostnad...pådratt for å» ikke i seg selv utelukker at tilskuddet kan fradras i sin helhet, selv om formålet er delvis ikke-inntektsrelatert. En naturlig språklig forståelse tilsier at det avgjørende må være om tilskuddet også har et inntektsrelatert formål som ikke er ubetydelig. Bruken av ordet «kostnad» indikerer samtidig at det likevel må skilles mellom tilfeller hvor tilskuddet utgjør én kostnad som både har et inntektsrelatert og et ikke-inntektsrelatert formål, og tilfeller hvor tilskuddet som kreves fradratt i realiteten består av flere kostnader med henholdsvis inntektsrelaterte og ikke-inntektsrelaterte formål. I det følgende vil disse situasjonene behandles hver for seg. Situasjonen hvor det foreligger flere kostnader med ulike formål behandles først, i punkt 2.3.2, før situasjonen hvor det foreligger et blandet formål bak én og samme kostnad behandles i punkt 2.3.3.

2.3.2 Tilfeller av flere kostnader med ulike formål

For tilfeller hvor tilskuddet utgjør flere kostnader med ulike formål tilsier ordlyden «*kostnad...pådratt for å*» (min uth.) at kostnadsposten må deles opp, slik at det bare er kostnadene med et inntektsrelatert formål som kan komme til fradrag. Dette fremgår også av rettspraksis, jf. for eksempel Skagen-dommen, hvor sponsorbidraget i realiteten delvis utgjorde et tilskudd, og delvis var betaling for «markedsførings- og eksponeringsrettigheter». Den sistnevnte delen av bidraget gikk nærmere bestemt til profilering av selskapet gjennom SOS-barnebyers kanaler. Slike kostnader har etter sin art et rent inntektsrelatert formål. I saken var det heller ikke omtvistet at denne delen av sponsorbidraget var fradragsberettiget.

Ettersom Høyesterett fant at bidraget for øvrig var ikke-inntektsrelatert, ble resultatet at det ikke kunne bli tale om noe mer enn delvis fradragsrett.⁴⁵

I Skagen-saken var det foretatt en oppdeling av kostnadene i avtalen, som skattemyndighetene kunne bruke som utgangspunkt når det skulle fastsettes hvor stor andel av kostnadsposten som dekket det inntektsrelaterte formålet med sponsorbidraget. I andre tilfeller vil fordelingen ikke være like enkel. I en artikkel i *Skatterett* legger Odd Anders Bøyum-Folkeseth tilsynelatende til grunn at en enten/eller-løsning må velges i tilfeller hvor det er vanskelig eller umulig å identifisere hvilken andel av kostnaden som skal dekke hvilket formål:

*«Der skattyter har flere formål med en kostnad og det er mulig å identifisere hvilken del av kostnaden som skal dekke hvilket formål, må kostnadene fordeles, slik at bare kostnader knyttet til inntektsformål er fradragsberettiget. I de tilfellene det er vanskelig eller umulig å identifisere andelen av kostnaden som knytter seg til de ulike formålene, er det lagt til grunn en enten/eller løsning.»*⁴⁶

Et spørsmål som dermed kan reises, er om slike praktiske vanskeligheter med å identifisere de ulike andelene av kostnaden får innvirkning på selve fradragsspørsmålet.

Dette er avklart av Høyesterett i HR-2018-391-A *Argentum*. Spørsmålet var om forvaltningshonorar som «private equity»-fond betaler til en fondsforvalter er en kostnad som kan deles opp i en forvaltningsdel som er fradragsberettiget etter sktl. § 6-24 første ledd og en transaksjonsdel som er ikke-fradragsberettiget etter § 6-24 andre ledd⁴⁷, eller om honoraret må ses som en kostnad til en samlet tjeneste der en enten/eller-løsning vil måtte bli avgjørende for fradragsretten. Lagmannsretten hadde konkludert med det siste, med den begrunnelse at selv om forvaltningshonoraret omfatter ulike tjenester som henholdsvis har inntektsrelaterte og ikke-inntektsrelaterte formål, var det praktisk vanskelig å skille disse fra hverandre.⁴⁸

⁴⁵ Rt-2012-744 avsn. 62-63. Se også skatte-ABC (2018) s. 712.

⁴⁶ Bøyum-Folkeseth (2018) s. 9.

⁴⁷ Sktl. § 6-24(2) gjør et unntak fra fradragsretten for «erhvervs- og realisasjonskostnader». Den transaksjonsdelen Høyesterett taler om, består nettopp i erverv og realisasjon av selskapene i fondets portefølje.

⁴⁸ LG-2016-159895.

Høyesterett var imidlertid «ikke enig i at disse praktiske vanskelighetene kan være avgjørende for den skatterettslige bedømmelsen».⁴⁹ Det avgjørende var følgende:

*«[...] formålene refererer seg til forskjellige deler av kostnadene, [...] en del er [fradragsberettigede] kostnader knyttet til den løpende forvaltning av selskapsporteføljen og en annen er [ikke-fradragsberettigede] kostnader knyttet til arbeid med kjøp og salg av selskapene i porteføljen».*⁵⁰

Forvaltningshonoraret måtte altså deles opp etter skattyters bruk eller nytte av kostnaden. Ettersom de respektive andelene var vanskelig å skille fra hverandre, måtte «fordelingen gjøres ved skjønn».⁵¹ Etter Argentum-dommen må det følgelig legges til grunn at det ikke vil ha innvirkning på fradrags spørsmålet at det er vanskelig eller umulig å skille de ulike delene av kostnadsposten fra hverandre.

Når det er avklart at kostandsposten må deles opp i tilfeller hvor det foreligger flere kostnader med ulike formål, blir neste spørsmål hvordan dette stiller seg i tilfeller hvor det bak én og samme kostnad foreligger et inntektsrelatert og et ikke-inntektsrelatert formål. Dette vil typisk være situasjonen i tilfeller av tilskudd til samfunnsnyttige tiltak. Spørsmålet behandles i det følgende.

2.3.3 Tilfeller av blandet formål bak én og samme kostnad

I tilfeller hvor det foreligger et blandet formål bak én og samme kostnad vil en oppdeling etter bruken eller nytten av kostnaden ikke være mulig. Det vil likevel være mulig å gi forholdsmessig fradragsrett basert på formålenes relative vekt.⁵² I Anth. B. Nilsen-saken ga skattemyndighetene for eksempel bare fradragsrett for en tredjedel av annonseutgiftene, fordi det kun var en tredjedel av annonsene som direkte inneholdt reklame for selskapets virksomhet, mens resten besto i kritikk av den rådende eksportpolitikken.⁵³ Å gi forholdsmessig fradragsrett basert på formålenes relative vekt vil også være mulig i tilskuddstilfellene. Basert på hva som har vært skattyters hovedformål kan man for eksempel fordele tilskuddet 60-40.⁵⁴ Slike

⁴⁹ HR-2018-391-A avsn. 63.

⁵⁰ Ibid avsn. 65.

⁵¹ Ibid avsn. 63.

⁵² Zimmer (2018) s. 215.

⁵³ Rt-1956-1188 s. 1189.

⁵⁴ Lindsjörn (1992) s. 23.

fordelingsløsninger har imidlertid ikke vært lagt til grunn i høyesterettspraksis. I stedet er det lagt til grunn en enten/eller-løsning for hele kostnaden. I hovedsak har denne løsningen vært basert på den såkalte hovedformåls læren, hvor det avgjørende for om formålskriteriet er oppfylt er skattyters hovedformål – eller «det viktigste formålet» som det heter i Argentum-dommen.⁵⁵ Hovedformåls læren går altså ut på at det viktigste formålet legges til grunn for hele kostanden i tilfeller der én og samme kostnad har flere og konkurrerende formål. Er det viktigste formålet det inntektsrelaterte formålet, taler det for fradragsrett, er det det ikke-inntektsrelaterte formålet, vil fradragsrett derimot være avskåret.

Skattyters hovedformål var det sentrale i både Kverva- og Salmar-dommen. Det kommer likevel best til syne i Salmar-dommen, ved at Høyesterett her eksplisitt gir uttrykk for at hovedformåls læren kom til anvendelse fordi tilskuddet både tok sikte på å komme til gode for samfunnet og for selskapets egen virksomhet. Dette fremgikk av sakens dokumenter, og var uomtvistet mellom partene.⁵⁶ I avsnitt 37 uttaler førstvoterende:

«Særlig der det kan tenkes flere alternative begrunnelser for én kostnad, og de forskjellige formålene behandles skattemessig ulikt, er det grunnlag for en nærmere prøving av hva som er hovedformålet med kostnaden. Det gjelder for eksempel der [...] det – som i vår sak – er tvil om kostnaden primært har karakter av en samfunnsnyttig gavetransaksjon eller av å være en utgift til inntekts ervervelse». (min uth.)

Hovedformåls læren ble også anvendt i Kosmos-dommen.⁵⁷ Saken gjaldt et hvalfangstselskap som hadde bidratt økonomisk til byggingen av et nytt hotell i Sandefjord. Distriktet manglet et hotell som egnet seg til forretningsmøter og lignende. Etter ferdigstillelsen ble hotellbygget overdratt med tap, og Kosmos krevde sin andel av underskuddet fradratt i selskapsinntekten. Hovedspørsmålet for retten var om kostnadene var pådratt for å fremme inntektsskapende aktivitet, eller for å bygge et hotell med høy standard til beste for byen og distriktet i sin alminnelighet. Det fremgikk av samarbeidsavtalen at Kosmos hadde hatt som formål å gi et positivt bidrag til byen og distriktet, men også å fremme egen hvalfangstvirksomhet. Formålet var formulert slik at det var «å dekke det behov hvalfangsten og det øvrige næringsliv i byen og distriktet har for et slikt hus». At det forelå et blandet formål ble lagt til grunn av både

⁵⁵ HR-2018-391-A avsn. 64.

⁵⁶ USKD-2018-21.

⁵⁷ Rt-1965-954.

skattemyndighetene og Høyesterett. Skattemyndighetene hadde imidlertid anført at formålet om å dekke byens og distriktets behov måtte anses som hovedformålet. Dette var Høyesterett ikke enig i. Etter en nærmere vurdering fant retten at selskapets hovedformål i første rekke hadde vært å dekke sine egne behov, og at dette formålet måtte legges til grunn som det avgjørende formålet.⁵⁸

I Skagen-saken hadde selskapet anført for fradragsrett at det var kjøp av markedsførings- og eksponeringsrettigheter som var hovedformålet med sponsorbidraget, og at det derfor ikke kunne bli tale om å vurdere «prosjektstøtten» løsrevet fra «sponsoravgiften».⁵⁹ Dette ble selskapet imidlertid ikke hørt med av retten:

«Jeg nevner at ettersom det i avtaleverket er foretatt en oppdeling av ytelsene som er godtatt av ligningsmyndighetene, er den skatterettslige hovedformålslære ikke relevant for løsningen.»⁶⁰

Formålsvurderingen for «sponsorstøtten» synes likevel å være etter hovedformålslæren. Blant annet uttaler Høyesterett i avsnitt 48 at det var omstendigheter i saken som indikerte at Skagens formål «først og fremst har vært å berike organisasjonene». Å berike organisasjonene var altså et mer fremtredende formål enn markedsføring.⁶¹ Sammenlignet med de øvrige dommene på området er Skagen-dommen dermed spesiell, fordi den illustrerer to ting samtidig. For det første illustrerer den at det i én og samme sak kan bli tale om å dele opp kostnadsposten i flere deler, og å anvende hovedformålslæren på eventuelle underliggende kostnader som har et blandet formål. Sammen med Kosmos-, Kverva- og Salmar-dommen, illustrerer den for det andre at skattyters hovedformål vil være avgjørende for om et samfunnsnyttig tilskudd kan anses å oppfylle formålskriteriet.

⁵⁸ Rt-1965-954 s. 956.

⁵⁹ Rt-2012-744 avsn. 28.

⁶⁰ Ibid avsn. 63.

⁶¹ Bøyum-Folkeseth (2018) s. 9.

2.4 Fastleggelsen av skattyters hovedformål

2.4.1 Innledning

I punkt 2.3 har vi sett at den typiske utfordringen i tilskuddstilfellene er at det bak én og samme kostnad både foreligger et inntektsrelatert formål og et samfunnsrelatert formål. Videre har vi sett at formålskriteriet i slike tilfeller bare kan anses oppfylt dersom det inntektsrelaterte formålet har vært hovedformålet med tilskuddet. Når det skal tas stilling til om formålskriteriet er oppfylt, vil det følgelig bli en viktig oppgave å fastlegge om det er det inntektsrelaterte eller det samfunnsrelaterte formålet som har vært viktigst for skattyter. Et spørsmål som dermed melder seg, er hvordan man skal gå frem når skattyters hovedformål skal fastlegges. I dette underkapittelet vil to helt sentrale problemstillinger om fremgangsmåten behandles.

2.4.2 Betydningen av skattyters påberopte formål

Det er praktisk umulig å vurdere skattyters formål etter det som Frederik Zimmer kaller for de «nevrofysiologiske prosesser hos den aktuelle person».⁶² En mulighet er likevel å bygge på det skattyter selv har uttalt om formålet. Et første spørsmål som oppstår når skattyters formål skal fastlegges, er følgelig i hvilken grad det skal legges vekt på det formålet skattyter selv påberoper seg i saken.

2.4.2.1 Sakens objektive fakta er avgjørende

Å legge skattyters påberopte formål til grunn ved formålsfastleggelsen vil gi størst sikkerhet for at skattyter får fradrag for kostnader som faktisk er pådratt med det formål å oppnå inntekter, og dermed at skattebelastningen ikke blir større enn vedkommendes evne til å bære den. Skatteevneprinsippet kan således trekkes inn som et argument for å legge skattyters påberopte formål til grunn.

Samtidig som det er viktig at skattyter får fradrag for kostnader som faktisk er pådratt med inntektsverv for øyet, står det på den annen side sentralt etter symmetriprinsippet at skattyter ikke skal ha fradrag for noe mer enn faktisk inntektsrelaterte kostnader. Det er ikke utenkelig at skattyter oppgir et formål som ikke er riktig i et forsøk på å få fradrag i større utstrekning enn vedkommende har krav på. Hensynet til statens proveny og til å hindre misbruk av

⁶² Zimmer (2014) s. 200.

fradragsretten tilsier dermed at man ikke uten videre kan legge skattyters påberopte formål til grunn.

Ettersom det er en risiko for at det påberopte formålet ikke er riktig, vil det være nødvendig å trekke inn objektivt konstaterbare omstendigheter ved formålsfastleggelsen.⁶³ Dette fremgår også av rettspraksis. I Skagen-dommen la førstvoterende for eksempel til grunn at «[j]eg ser det [...] slik at ut fra de ytre, objektive fakta [...] har Skagen hatt til formål å forære organisasjonene midler».⁶⁴ Videre er det kommet klart til uttrykk i Salmar-dommen at det er sakens objektive fakta som er det sentrale når formålet med tilskuddet skal fastlegges. Høyesterett uttaler at avgjørelsen av hva som har vært skattyters formål må tas ut fra en «objektivisert vurdering, basert på faktum i saken».⁶⁵ Det er således hva man kan slutte seg til på bakgrunn av sakens objektive fakta som er avgjørende ved formålsfastleggelsen.

2.4.2.2 Hvordan skal sakens objektive fakta anvendes?

Når det er avklart at skattyters formål skal fastlegges på grunnlag av objektive fakta, kan det reises spørsmål om hvordan disse skal anvendes ved formålsfastleggelsen. Skal de anvendes til å vurdere om skattyters påberopte formål har tilstrekkelig forankring i objektive fakta til å kunne anses som reelt, eller skal de anvendes til å foreta en vurdering av hva en kan slutte ut fra de objektive fakta at formålet kan ha vært, mer uavhengig av skattyters subjektive angivelse av bakgrunnen for tilskuddet? Dette kan omformuleres til et spørsmål om det er skattyters påberopte formål eller sakens objektive fakta som skal være utgangspunktet for vurderingen. De to tilnæringsmåtene kan godt tenkes å lede til samme resultat, men det motsatte er også tenkelig.⁶⁶

Det er grunn til å presisere at skattyters påberopte formål skal tas i betraktning ved formålsvurderingen. Dette må anses som sikker rett. Under henvisning til Anth. B. Nilsen-dommen legger Høyesterett i Skagen-dommen til grunn at skattyters formål ikke skal avgjøres «‘utelukkende på subjektivt grunnlag’».⁶⁷ Bruken av ordet «utelukkende» tilsier at det ikke er en rent objektiv vurdering som skal foretas. Selv om skattyters påberopte formål trekkes inn ved vurderingen, kan det likevel tenkes å få innvirkning på resultatet at det tas *utgangspunkt* i

⁶³ Lindsjörn (1993) side 147.

⁶⁴ Rt-2012-744 avsn. 53.

⁶⁵ HR-2018-580-A avsn. 36.

⁶⁶ Bøyum-Folkeseth (2018) s. 10.

⁶⁷ Rt-2012-744 avsn. 45.

objektive fakta. Dersom rettsanvenderen først tar stilling til hva man slutte ut fra sakens objektive fakta at formålet kan ha vært, vil vedkommende allerede kunne gjort seg opp en mening om hva som har vært formålet når skattyters påberopte formål tas i betraktning. Det kan da bli vanskelig for skattyter å overbevise rettsanvenderen om noe annet. Følgelig kan det innvendes mot å ta utgangspunkt i sakens objektive fakta, at det vil være en større risiko for at skattyter ikke får fradrag for kostnader som faktisk er pådratt for å oppnå inntekt.

I Skagen-dommen synes førstvoterende ikke å ta utgangspunkt i skattyters påberopte formål ved formålsfastleggelsen. Etter en vurdering av sakens objektive fakta, trekker førstvoterende i avsnitt 53 først en foreløpig konklusjon om at formålet var ikke-inntektsrelatert, nærmere bestemt «å forære organisasjonene midler». Det fremkommer av domspremissene at førstvoterende deretter ser hen til Skagens uttalelser:

*«Det er etter min oppfatning ikke anført noe som rokker ved det utgangspunktet som fremgår av de objektive kjensgjerninger, nemlig at formålet med prosjektbidragene har vært å berike organisasjonene.»*⁶⁸

Skagen-dommen tyder følgelig på at det ved formålsvurderingen skal tas utgangspunkt i objektive fakta, selv om fremgangsmåten kan kritiseres.

I Salmar-dommen er det imidlertid flere omstendigheter ved formålsvurderingen som indikerer at førstvoterende her tar utgangspunkt i selskapets påberopte formål om å sikre fremtidig arbeidskraft, og vurderer om dette har tilstrekkelig forankring i objektive fakta til å kunne anses som reelt. Blant annet uttaler førstvoterende i avsnitt 48 at «[m]ålsetningen om å sikre bosetning og arbeidsstyrke er ikke nevnt» i fremlagte dokumenter.⁶⁹ Det kan således se ut som om førstvoterende snur utgangspunktet for formålsvurderingen i forhold til Skagen-dommen. Det oppstår dermed et spørsmål om det har skjedd en endring av gjeldende rett i relasjon til tilnæringsmåten ved formålsfastleggelsen.

Både Kverva- og Salmar- dommen inneholder prinsipielle uttalelser som synes å bekrefte at objektive fakta skal anvendes til å vurdere om skattyters påberopte formål har tilstrekkelig bevismessig forankring til å kunne anses som reelt. I Kverva-dommen uttaler førstvoterende:

⁶⁸ Ibid avsn. 56.

⁶⁹ Se også avsn. 47 og 49.

*«Formålet må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen. Hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg».*⁷⁰

Det følger klart av uttalelsen at man skal ta utgangspunkt i skattyters påberopte formål ved formålsvurderingen. Videre er det nærliggende å tolke uttalelsen dit hen at dette formålet skal legges til grunn, med mindre det foreligger bevismessige holdepunkter for at formålet ikke er reelt. Det er en «alminnelig bevisvurdering» som skal foretas, hvilket tilsier at det kreves sannsynlighetsovervekt.⁷¹

Uttalelsen i Kverva-dommen er fulgt opp og presisert av Høyesterett i Salmar-dommen. Retten gir anvisning på at utgangspunktet for formålsvurderingen er «det skattyter oppgir om bakgrunnen for investeringen», og at «[det er] en presumsjon for at et selskap som har økonomisk vinning som formål, også har inntektserverv som siktemål når det pådrar seg en kostnad».⁷² Dette siste indikerer at det ved formålsvurderingen skal presumeres at skattyters påberopte formål er reelt.⁷³ I tråd med det som er sagt ovenfor om forståelsen av Kverva-dommen, tilsier det at det bare kan bli tale om å se bort fra skattyters påberopte formål dersom det foreligger sannsynlighetsovervekt for at det ikke er riktig.

Etter ovennevnte synes Høyesterett i Kverva- og Salmar-dommen prinsipielt å ha lagt til grunn en endret fremgangsmåte for fastleggelsen av skattyters formål i forhold til den som er brukt i Skagen-dommen. Begge dommene gir anvisning på at det er skattyters påberopte formål, og ikke objektive fakta som er utgangspunktet for formålsvurderingen.

⁷⁰ Rt-2015-1068 avsn. 64.

⁷¹ Jf. Rt-2008-1409 avsn. 39. Se også Schei mfl. (2013) s. 777.

⁷² HR-2018-580-A avsn. 34 og 36.

⁷³ Slik også Hauge (2018) s. 26.

2.4.3 Bevismomenter

I punkt 2.4.2 er det lagt til grunn at det er hva man kan slutte seg til på bakgrunn av sakens objektive fakta som er avgjørende ved formålsfastleggelsen. Dette reiser spørsmål om hvilke momenter det er relevant å se hen til ved bevisvurderingen, og hvilken vekt det kan legges på de ulike momentene. Analysen i det følgende vil ta utgangspunkt i de bevismomenter som trekkes frem i Kosmos-, Skagen-, Kverva- og Salmar-dommen.

2.4.3.1 Tidsnær dokumentasjon

Det fremgår av rettspraksis at det ved formålsfastleggelsen blir lagt betydelig vekt på om skattyter kan dokumentere at det påberopte formålet er reelt. Særlig blir det lagt vekt på om det er fremlagt noen tidsnær dokumentasjon, det vil si dokumentbevis som tidsmessig ligger nært opp til tidspunktet da tilskuddet ble gitt. Dette har sammenheng med det prosessuelle prinsippet om at tidsnære bevis får forrang foran etterfølgende bevis.^{74,75}

I Salmar-dommen ble det i selskapets disfavør lagt vesentlig vekt på at selskapet ikke hadde fremlagt noen dokumentasjon som kunne underbygge at formålet med tilskuddet var å sikre fremtidig arbeidskraft.⁷⁶ Høyesterett fremhever at de eneste tidsnære dokumentene som var fremlagt i saken var noen e-poster fra kommunen, hvor det ikke fremgikk at tilskuddet primært hadde en inntektsrelatert begrunnelse fra selskapets side.⁷⁷ Mangelen på tidsnær dokumentasjon gjorde at det påberopte formålet ble ansett som «dårlig underbygd».⁷⁸ Til sammenligning viste Høyesterett til at det i Kverva-saken var uttrykkelig angitt i tidsnære dokumenter i form av underlagsmaterialet for styrebeslutningen, tildelingsbrevet til kommunen og vedlegg til selvangivelsen hva som var bakgrunnen for tilskuddet, og at tilskuddet ville ha stor betydning for Kvervas virksomhet.⁷⁹ Av Kverva-dommen fremgår det at Høyesterett på denne bakgrunn fant det «klart at Kvervas hovedformål med tilskuddet var å kunne tiltrekke, beholde og utvikle

⁷⁴ Prinsippet om at tidsnære bevis får forrang foran senere bevis, er blant annet kommet til uttrykk i Rt-1995-821 s. 828 og Rt-2009-1632 avsn. 57.

⁷⁵ Prinsippet innebærer ikke at retten er bundet av regler om beviskraft. Etter tvisteloven § 21-2(1) fastsetter retten saksforholdet avgjørelsen skal bygges på etter en «fri bevisvurdering». I praksis er det likevel vanlig at tidsnære bevis tillegges større vekt enn etterfølgende bevis. Dette er naturlig, all den tid det vil være en større risiko for at bevis som er kommet til i ettertid av de aktuelle omstendighetene gir et uriktig eller unøyaktig bilde av hvordan det var den gang. (Ristvedt, 2013, s. 69). Se også Schei mfl. (2013) s. 776.

⁷⁶ Se HR-2018-580-A avsn. 47-49.

⁷⁷ Ibid avsn. 47.

⁷⁸ Ibid avsn. 49.

⁷⁹ Ibid.

arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet».⁸⁰ Mens den utførlige dokumentasjonen synes å ha overbevist Høyesterett i Kverva-saken, ble mangelen på tidsnær dokumentasjon altså holdt mot Salmar.

2.4.3.2 Formålsbeskrivelser og begrepsbruk

Ved formålsfastleggelsen i Kverva-dommen ble det særlig sett hen til det formålet selskapet hadde beskrevet i underlagsmaterialet for styrebeslutningen. Her var det angitt at formålet var å foreta en «en investering i fremtidige inntekter og vekstmuligheter». Det var også kommet til uttrykk at realiseringen av bygget var avgjørende for «kompetanse, yrkesdeltakelse og bosetting».⁸¹ Tilsvarende ble det i Kosmos-dommen sett hen til formålsbeskrivelsen i «interessentskapsavtalen»:

*«Jeg peker i denne sammenheng på at det i interessentskapsavtalens punkt 1 var bestemt at interessentskapet hadde til formål å bygge 'Hvalfangstens Hus' for 'å dekke det behov hvalfangsten og det øvrig næringsliv i byen og distriktet har for et slikt hus'».*⁸²

Formålsbeskrivelsen viste at selskapet «også har hatt for øye at det var av betydning for Sandefjord by og distriktet å få et hotell av høy standard», men etter rettens syn kunne ikke formålsbeskrivelsen forstås dit hen at selskapets «hovedmotiv har vært å reise et slikt bygg til beste for byen og distriktet i sin alminnelighet».⁸³

Både Kverva- og Kosmos-dommen viser etter ovennevnte at det ved formålsfastleggelsen er relevant å se hen til om formålet med tilskuddet er kommet direkte til uttrykk i fremlagte dokumenter, og eventuelt om dette formålet stemmer overens med det inntektsrelaterte formålet skattyter har påberopt seg i forbindelse med skattefastsettelse eller rettssak. Videre viser Kverva-dommen at momentet vil kunne være tungtveiende, i hvertfall hvis det taler for at det påberopte formålet er reelt.

I Skagen-saken var det ikke uttrykkelig angitt i fremlagte dokumenter hva som var formålet med tilskuddene. Høyesterett la heller ikke vekt på at det påberopte formålet var udokumentert. I stedet ble det sett hen til partenes begrepsbruk i de fremlagte dokumentene. Retten la stor vekt på at tilskuddet i avtalen og ved faktureringen var betegnet som henholdsvis «prosjektstøtte»

⁸⁰ Rt-2015-1068 avsn. 70-71

⁸¹ Ibid.

⁸² Rt-1965-954 s. 956.

⁸³ Ibid.

og «prosjektbidrag», samtidig som den delen som skattemyndighetene innvilget fradrag for var betegnet som «sponsoravgift» og «markedsførings- og eksponeringsrettigheter».⁸⁴ Det ble også lagt vekt på at partene hadde omtalt bidragene som «gaver» i årsberetninger og media.⁸⁵ På denne bakgrunn har Skagen-dommen vært tatt til inntekt for at man i all kommunikasjon bør unngå å bruke begreper som «gaver», «støtte» og «bidrag» hvis man tar sikte på å kreve fradrag for tilskuddet.⁸⁶ Skagen-dommen har imidlertid vært kritisert av Zimmer for å legge vekt på partenes begrepsbruk. I *Skatterett* gir han uttrykk for at verken begrepet «støtte» eller «prosjektbidrag» etter hans språkfølelse innebærer at fordeler for utbetaleren er utelukket, og at man derfor kan spørre om partenes begrepsbruk «egentlig gir den støtte [for å nekte fradrag] som førstvoterende tillegger dem».⁸⁷ Denne kritikken gjør det interessant å se hen til om Høyesterett legger vekt på selskapets begrepsbruk i Salmar-dommen, fordi det kan si noe om prejudikatsverdien av Skagen-dommen i senere saker når det gjelder fremgangsmåten ved formålsfastleggelsen.

I tillegg til at det ikke var fremlagt noen tidsnær dokumentasjon som underbygde skattyters påberopte formål, fant Høyesterett i Salmar-dommen antydninger på et ikke-inntektsrelatert formål i en rapport som selskapet hadde utgitt om sitt samfunnsansvar tre år etter at tilskuddet ble gitt. Retten nevner i den forbindelse at Salmarfondet, som tilskuddet stammet fra, var omtalt under overskriften «Sponsing og gaver», og at formålet med overføringene derunder uttrykkelig var angitt til «å gi noe tilbake til lokalsamfunnet der konsernet har virksomhet».⁸⁸ Her trekker Høyesterett således frem skattyters begrepsbruk, i tillegg til angivelsen av formålet. Salmar-dommen synes dermed å bekrefte at partenes begrepsbruk er et relevant moment ved formålsfastleggelsen. Ut fra rettens uttalelser er det likevel noe uklart hvor stor vekt den faktisk legger på formuleringene. Det kan se ut som om hovedpoenget er at det påberopte formålet ikke er nevnt i rapporten:

«Salmarfondet er omtalt under overskriften 'Sponsing og gaver'. Her heter det at formålet med overføringene er 'å gi noe tilbake til lokalsamfunnet der konsernet har virksomhet'. Målsetningen om å sikre bosetning og arbeidsstyrke er ikke nevnt.»⁸⁹

⁸⁴ Rt-2012-744 avsn. 48 til 50.

⁸⁵ Ibid avsn. 52.

⁸⁶ Se for eksempel Supphellen (2012). Artikkelen er omtalt senere i drøftelsen.

⁸⁷ Zimmer (2013) s. 130.

⁸⁸ HR-2018-580-A avsn. 48.

⁸⁹ Ibid.

Selv om det er uklart hvor stor vekt det blir lagt på formuleringen «Sponsing og gaver», er det andre forhold ved dommen som kan gi føringer for hvilken vekt man kan legge på partenes begrepsbruk. Som nevnt i punkt 2.2, fremgår det uttrykkelig av Salmar-dommen at gaver kan være fradragsberettigede etter §§ 6-1 og 6-24. Dommen kan således tas til inntekt for at man skal være varsomme med å legge for stor eller avgjørende vekt på enkeltbegreper som «gaver», «bidrag» og «støtte». Særlig må det gjelde dersom det er andre omstendigheter i saken som taler for et inntektsrelatert formål. På denne bakgrunn kan Skagen-dommen kanskje hevdes å legge for stor vekt på partenes begrepsbruk. Det kan likevel være et poeng at Skagen ikke bare hadde brukt formuleringer som ga indikasjoner på at formålet var ikke-inntektsrelatert, men også skilt mellom «prosjektbidrag» og «markedsføring- og eksponeringsrettigheter» ved faktureringen. Etter rettens syn bekreftet dette skillet at formålet med «prosjektstøtten» var ikke-inntektsrelatert:

«Ved faktureringen er det altså foretatt begrepsmessige presiseringer som språklig sett bekrefter at Skagen dels vil berike mottakerne.»⁹⁰

Selv om Salmar-dommen kan tas til inntekt for en varsom vektlegging av partenes begrepsbruk, gir den etter dette ikke noe klart svar på spørsmålet om Skagen-dommens prejudikatsverdi og rekkevidde på dette punkt.

Til tross for ovennevnte, er Salmar-dommen klargjørende for gjeldende rett på andre måter. Blant annet bekrefter dommen at man kan se hen til *ekstern* omtale ved fastleggelsen av skattyters formål. Dette fremkommer ved at Høyesterett ser hen til rapporten om samfunnsansvar, som selskapet hadde publisert. Denne siden av Salmar-dommen er klargjørende fordi Høyesterett har vært kritisert for å bruke partenes eksterne omtaler til å påvise et ikke-inntektsrelatert formål i Skagen-dommen. I en artikkel i forskningsmagasinet *NHH Bulletin*, gir Magne Supphellen⁹¹ eksempelvis uttrykk for at Høyesterett ikke tar hensyn til at skattyter kan ha et ønske om å fremstå som velgjører utad, for å oppnå en inntektsrelatert effekt. I artikkelen tar forfatteren for seg hvordan Skagen-dommen tilsier at man skal gå frem for å få fradrag for sponsorbidrag, herunder at man i ekstern kommunikasjon bør unngå

⁹⁰ Rt-2012-744 avsn. 50.

⁹¹ Magne Supphellen er professor i markedsøkonomi ved NHH, Institutt for strategi og ledelse, og er en av de ledende forskerne i Norge innen strategisk merkevareledelse og verdibasert forretningsledelse.

formuleringer som antyder at skattyter oppfatter overføringene som gaver. I den sammenheng uttaler han:

*«[Dette] er problematisk fra et markedsfaglig ståsted fordi en tilpasning av språkbruken på denne måten paradoksalt nok vil kunne gi dårligere effekt av sponsingen i målgrupper som særlig verdsetter bedriftens vilje til å tenke større om samfunnsansvaret enn egen profitt.»*⁹²

Denne argumentasjonen er jeg enig i. Det kan være et markedsføringsmessig poeng å fremstå som samfunnsengasjert utad, fordi det kan gi økt oppmerksomhet for en virksomhets varer og tjenester. Forskning viser at kunder ikke bare liker selskaper som fremstår som samfunnsengasjerte, men også velger disse fremfor selskaper som ikke gjør det.⁹³ Hvis domstoler og skattemyndighetene legger for stort fokus på ekstern omtale når fradragsrett skal vurderes for økonomiske tilskudd, vil det for det første være uheldig fordi det på denne bakgrunn er en risiko for at de eksterne omtalene gir et uriktig bilde av skattyters reelle motiv. For det andre vil det være uheldig fordi det innebærer at skattyterne tvinges til å velge mellom å bringe sine opportunistiske motiver ut i lyset for å øke muligheten for inntektsfradrag på den ene siden, og å skjule de for å oppnå størst mulig markedsføringseffekt på den andre siden.

Når det er avklart at ekstern omtale er et relevant moment ved formålsvurderingen, blir neste spørsmål hvor stor vekt som man kan legge på momentet.

Ut fra premissene i Salmar-dommen synes ikke retten å ha lagt noen særlig vekt på selskapets eksterne uttalelse om tilskuddets formål. Det er imidlertid vanskelig å lese ut fra dommen hva som er bakgrunnen for den moderate vektleggingen. Det kan være at det er flere og overlappende grunner som ligger bak. Når retten ikke gir det noen særlig oppmerksomhet at selskapet eksplisitt har begrunnet tilskuddet med et ønske om å gi noe tilbake til lokalsamfunnet, kan det for det første tyde på at den nettopp hensyntar at skattyter kan ha hatt et ønske om å skjule det inntektsrelaterte formålet for omverdenen, og at det derfor er en risiko for at uttalelsen gir et uriktig bilde av skattyterens reelle motiv. Videre er det nærliggende å gå ut i fra at det også har hatt innvirkning på vektleggingen at uttalelsen ikke fremkom av tidsnære bevis. I dommen gjør Høyesterett tilsynelatende et poeng ut av at rapporten var utgitt i 2014, mens e-postene fra kommunen var fra 2011.⁹⁴ Endelig kan den moderate vektleggingen synes

⁹² Supphellen (2012).

⁹³ Sen mfl. (2016) s. 70, Chernev mfl. (2015) s. 1412-1415, Trudel mfl. (2009) s. 61-58 og Sen mfl. (2001) s. 225-243.

⁹⁴ Se HR-2018-580-A avsn. 47 og 48.

å ha sammenheng med det som er sagt i oppgavens punkt 2.4.2.2 om at objektive fakta ikke skal anvendes til å vurdere hva skattyters formål kan ha vært, men til å undersøke om det påberopte formålet har tilstrekkelig bevismessig forankring til å kunne anses som reelt. Rettens fokus på at det påberopte formålet var dårlig underbygd, og at målsetningen om å sikre bosetning og arbeidsstyrke ikke var nevnt i rapporten – fremfor at et ikke-inntektsrelatert formål var kommet til uttrykk der–, trekker klart i retning av at dette har hatt innvirkning på vektleggingen. På denne bakgrunn kan Salmar-dommen trolig tas til inntekt for at det i det minste kun kan bli tale om å tillegge ekstern omtale noen betydelig vekt dersom de trekker i retning av at det påberopte formålet er reelt.

2.4.3.3 Tilskuddets størrelse

I Kverva-dommen er tilskuddets størrelse også trukket frem som et moment i skattyters favør. Høyesterett sluttet seg her til lagmannsrettens uttalelse om at det hadde «formodningen mot seg at Kverva ville yte et så vidt stort tilskudd, uten noe siktemål om at dette skulle gi noe tilbake til selskapet».⁹⁵

I en artikkel i *Revisjon og Regnskap* har Harald Hauge imidlertid kritisert Høyesterett for å legge vekt på tilskuddets størrelse ved formålsvurderingen. Momentet har heller ikke vært trukket frem i høyesterettspraksis ellers. Det kan derfor reises spørsmål om tilskuddets størrelse kan anses som et relevant moment ved formålsvurderingen.

Hauges kritikk av Kverva-dommen går ut på følgende:

«I en sak hvor man skal trekke opp grensen mot sponing og gaver uten tilstrekkelig inntektstilknytning, er en slik betraktning etter min mening mindre treffende.»⁹⁶

Dersom tilskuddets størrelse hadde talt i Kvervas disfavør, kunne jeg sluttet meg til Hauges uttalelse om at det ville vært mindre treffende å trekke det frem som et moment. Når bevisvurderingen skal foretas for å undersøke om det påberopte formålet har tilstrekkelig forankring i objektive fakta, mener jeg likevel at tilskuddets størrelse egner seg som moment hvis det, sammen med andre mer tungtveiende momenter, kan underbygge at skattyters påberopte formål er reelt. Skagen- og Salmar-dommen viser at tilskuddets størrelse heller ikke har vært vektlagt i skattyters disfavør. Sammenlignet med Kvervas tilskudd på 50 millioner

⁹⁵ Rt-2015-1068 avsn. 70.

⁹⁶ Hauge (2015) s. 43.

kroner, var tilskuddene i Skagen- og Salmar-saken på henholdsvis 3-4 millioner og 1,4 millioner relativt små. Dersom Høyesterett hadde ansett det som treffende å vektlegge tilskuddets størrelse i skattyters disfavør, kunne det således vært gjort.

Skagen- og Salmar-dommen utelukker ikke at tilskuddets størrelse kan vektlegges i skattyters favør. Standpunktet har også støtte i tingrettsdommen i den såkalte *Stormberg*-saken⁹⁷, som ikke har vært gjenstand for behandling i høyere instanser. Her ble turtøyprodusenten Stormberg AS innrømmet fradragsrett for kostnader til kjøp av frivillige klimavoter. Skattemyndighetene hadde anført mot fradragsrett at selskapet ved å kjøpe frivillige klimavoter støttet et konkret miljøprosjekt, og derfor måtte anses å ha gitt et ikke-fradragsberettiget veldedig bidrag. Etter rettens syn forelå det imidlertid en tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden og selskapets inntjening. Om betydningen av tilskuddets størrelse uttaler retten:

«Retten finner forøvrig grunn til å bemerke at det også vil ha formodningen mot seg at selskapet skal bruke så mye [...] ressurser på miljøfokus uten tanke på at dette også er med på å gi en økonomisk positiv effekt for selskapet, all den tid vi snakker om en næringslivsaktør og ikke en ideell organisasjon».

Etter dette må det kunne legges til grunn at tilskuddets størrelse er et moment som har tilstrekkelig forankring i rettspraksis til å vektlegges i skattyters favør.

⁹⁷ TKISA-2013-117290.

3 Inntektsrelatert formål som tilstrekkelig tilknytningskriterium?

3.1 Innledning

Hittil har oppgaven hatt fokus på skattyters formål som tilknytningskriterium. I dette kapittelet forutsettes det at skattyters hovedformål med tilskuddet er inntektsrelatert, og at formålskriteriet dermed er oppfylt. Problemstillingen som behandles, er om et inntektsrelatert hovedformål er tilstrekkelig for å oppfylle tilknytningsvilkåret, eller om det må oppstilles objektive tilleggskriterier som får avgjørende betydning for fradragsretten.

3.2 Må kostnaden være nødvendig?

I *Lærebok i skatterett* uttaler Zimmer at ordlyden «for å erverve...inntekt» kan forstås dit hen at kostnaden må ha vært nødvendig for å øke, opprettholde eller sikre inntekt.⁹⁸ Dette reiser spørsmål om det i tillegg til formålskriteriet må oppstilles et krav om at kostnaden er nødvendig for å generere inntekt.

Det er vanskelig å se hvordan et krav til nødvendig kostnad kan trekkes direkte ut av ordlyden, slik Zimmer hevder. I det hele tatt synes ordlyden ikke å oppstille noen andre vilkår for tilstrekkelig tilknytning enn at kostnaden må ha et inntektsrelatert formål. Zimmers uttalelse er et nytt tilskudd i 8. utgave av læreboken, og han viser verken den bakenforliggende tankegangen for uttalelsen, eller til konkrete tilfeller i retts- eller administrativ praksis hvor et krav til nødvendig kostnad har vært utledet av ordlyden. Det er imidlertid holdepunkter for å tro at uttalelsen har sin bakgrunn i Høyesteretts ordlydsfortolkning i Rt-1991-1182 *Brenden*. Går man tilbake til 6. utgave av boken, kommer det til syne at Zimmer tidligere har gitt uttrykk for at denne ordlydsfortolkningen var litt vel streng.⁹⁹ *Brenden*-dommen gjaldt en samfunnsfaglærer i ungdomsskolen, som krevde fradrag etter den tidligere skatteloven 1911 § 44 første ledd for kostnader til en studietur til Egypt.¹⁰⁰ Det var enighet om at formålet med turen var inntektsrelatert. Kostnadsfradrag ble likevel nektet ved ligningen med den begrunnelse at

⁹⁸ Zimmer (2018) s. 209.

⁹⁹ Zimmer (2009) s. 190.

¹⁰⁰ Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (opphevet).

reisekostnadene måtte være nødvendige for å gi fradragsrett. Ligningen ble riktignok opphevet av Høyesterett, men i relasjon til ordlyden uttaler retten:

«Det er på det rene at hennes deltakelse i kurset verken medførte at hun fikk høyere lønn eller var nødvendig for at hun skulle beholde sin lønn. Når stilling og lønn ikke påvirkes av deltakelsen i kurset kan det vanskelig sies at kursutgiftene er pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse.»¹⁰¹

Høyesterett synes således å mene at lovteksten isolert sett ga anvisning på et krav til nødvendighet, i den forstand at kostnaden måtte lede til inntekter som skattyter ellers ikke ville fått.¹⁰² Dette innebærer et strengt krav til direkte årsakssammenheng mellom kostnad og inntekt.

Til tross for at ordlydsfortolkningen i Brenden-dommen synes å være bakgrunnen for Zimmers nye uttalelse, har dommen blant annet av Zimmer selv vært ansett som rettslig grunnlag for at et nødvendighetsvilkår ikke kan oppstilles generelt.¹⁰³ Selv om ordlyden tilsa at kursutgiftene ikke var fradragsberettigede, uttaler retten nemlig i det videre:

«Det må imidlertid anses på det rene etter rettsutviklingen på området at en slik rent språklig forståelse av lovens tekst ikke avspeiler rettstilstanden.»¹⁰⁴

På bakgrunn av foreliggende rettspraksis kunne det altså ikke oppstilles et krav om at deltakelsen i kurset måtte være nødvendig for at læreren skulle få beholde sin lærerstilling og lønn, eventuelt for at lønnen skulle bli forhøyet.¹⁰⁵ Brenden-dommen gjaldt imidlertid et tilfelle hvor kostnaden ikke hadde andre formål enn et inntektsrelatert formål. Et spørsmål som derfor kan reises, er om det likevel må oppstilles et nødvendighetsvilkår i tilfeller hvor kostnaden har et blandet formål, slik situasjonen typisk vil være i tilskuddstilfellene.

Kverva-dommen gjør det klart at et nødvendighetsvilkår heller ikke kan oppstilles i dobbeltformålstilfellene. I avsnitt 64 legger førstvoterende prinsipielt til grunn at «det kreves ikke påvisning av at tilskuddet gir inntekter som selskapet ellers ikke ville fått». Dette innebærer

¹⁰¹ Rt-1991-1182 s. 1185.

¹⁰² Se også Brudvik mfl. (2004) s. 396.

¹⁰³ Zimmer (2018) s. 210.

¹⁰⁴ Rt-1991-1182 s. 1185.

¹⁰⁵ Ibid.

ingen ny tilnærming i forhold til tidligere rettspraksis. Det samme kan blant annet utledes av Kosmos-dommen. Kosmos ble innrømmet fradrag for tilskuddet, til tross for at det ikke var «mulig å peke på at selskapet på grunn av bygget har fått særlige inntekter som det ellers ikke ville ha fått».¹⁰⁶

Selv om det ikke kan oppstilles et nødvendighetsvilkår om at kostnaden må lede til inntekter som skattyter ellers ikke ville fått, synes oppfatningen i den juridiske teorien å være at kostnadens nødvendighet likevel kan utgjøre et relevant moment på annen måte. Zimmer legger for eksempel til grunn at «graden av 'nødvendighet' kan komme inn som et (viktig) moment hvor spørsmålet om tilknytning av andre grunner er tvilsomt; det gjelder særlig i tilfeller av blandet formål».¹⁰⁷ Kosmos- og Kverva-dommen tyder på at dette også gjelder i tilskuddstilfellene. I Kosmos-dommen ble det lagt vekt på at det for Kosmos var «nødvendig å skaffe nye kontorer og nye lokaler for selskapets generalforsamlinger», og at «man ved å reise dette bygget kunne få skaffet tilfredsstillende lokaler».¹⁰⁸ Det er naturlig å forstå dette slik at det som ble vektlagt var at det var nødvendig for Kosmos å investere i hotellbygningen for å få skaffet tilfredsstillende lokaler til selskapets virksomhet. I Kverva-dommen ble det på sin side fremhevet at datterselskapene var «avhengig av en stabil og kompetent arbeidsstokk», og at dette «antakelig [ville] være vanskelig å opprettholde uten de tiltakene det her [var] tale om».¹⁰⁹ Videre måtte det «legges stor vekt på at en utkantkommune som Frøya neppe hadde kunnet gjennomføre [...] tiltakene uten bidragene fra Kverva».¹¹⁰ Dette kan forstås som at det etter rettens syn måtte legges vekt på at Kvervas tilskudd var nødvendig for å få realisert et tiltak som kunne sikre datterselskapene stabil arbeidskraft, og dermed deres fremtidige drift. Etter dette kan både Kosmos- og Kverva-dommen tas til inntekt for at det ved tilknytningsvurderingen er relevant å se hen til om tilskuddet er nødvendig for å oppnå selskapets innteksrelaterte formål. Kverva-dommen indikerer også at momentet kan være tungtveiende.

I Salmar-dommen bekrefter Høyesterett at kostnadens nødvendighet utgjør et viktig moment ved tilknytningsvurderingen. Under henvisning til Kverva-dommen legger førstvoterende prinsipielt til grunn at «[d]et må ses hen til om kostnaden var nødvendig og tilstrekkelig for å

¹⁰⁶ Rt-1965-954 s. 957.

¹⁰⁷ Zimmer (2018) s. 210.

¹⁰⁸ Rt-1965-954 s. 956.

¹⁰⁹ Rt-2015-1068 avsn. 75.

¹¹⁰ Ibid.

oppnå formålet».¹¹¹ I motsetning til i Kverva-saken var ikke dette tilfelle i Salmar-saken. Tilskuddet kunne «ikke anses som en avgjørende faktor for å sikre bosetning og stabil arbeidskraft».¹¹²

Etter ovennevnte må det altså legges til grunn at det ikke er et vilkår at tilskuddet er nødvendig i streng forstand, men at tilskuddets nødvendighet likevel utgjør et relevant moment ved tilknytningsvurderingen. Det må vurderes om tilskuddet kan anses som nødvendig for å realisere det inntektsrelaterte formålet.

3.3 Må kostnaden være objektivt egnet?

I punkt 3.2 er det lagt til grunn at det ikke er et selvstendig vilkår for tilstrekkelig tilknytning at kostnaden gir inntekter som skattyter ellers ikke ville fått. På bakgrunn av rettspraksis og juridisk teori tvinger det seg frem et spørsmål om det likevel må oppstilles som et vilkår at kostnaden er objektivt egnet til å realisere skattyters inntektsrelaterte formål. Hvorvidt kostnaden kan anses objektivt egnet, vil bero på om en alminnelig forstandig person på tidspunktet for kostnadspådragelsen ville ansett det som en realistisk mulighet at skattyters formål realiserer seg ved den aktuelle kostnaden.¹¹³

En sentral dom om kostnadens egnet er Rt-1981-256 *Bjerke Pedersen*. Spørsmålet for retten var om en forsikringsagent kunne kreve fradrag for et beløp han hadde utbetalt til en «business-promotor» i henhold til en «joint venture»-avtale, og som gikk tapt. Det var uomtvistet i saken at skattyters eneste formål med kostnaden var å oppnå nye forsikringer og derved øke sine provisjonsinntekter. Skattemyndighetene mente imidlertid at fradragsrett måtte nektes fordi kostnaden ikke var egnet til å skaffe skattyter noen fremtidig inntekt. Dette ble de ikke hørt med av Høyesterett, som la til grunn at man «ikke kan [...] anse utgiftsfradrag utelukke[t] med den begrunnelse at utgiften ikke var egnet til å realisere formålet».¹¹⁴

¹¹¹ HR-2018-580-A avsn. 40.

¹¹² Ibid avsn. 53.

¹¹³ Zimmer (2016) s. 217 og Lindsjørn (1992) s. 13.

¹¹⁴ Rt-1981-256 s. 258.

Det samme er lagt til grunn i senere rettspraksis og juridisk teori. I Rt-2009-1473 *Samdal*, hvor en skattyter som hadde investert i et svindelprosjekt ble tilkjent fradragrett for tap, uttaler Høyesterett:

*«[Det kan ikke] setjast opp noko generelt vilkår om at ei investering må vere objektivt eigna til å gi inntekter [...]. Domstolane skal ikkje sensurere forretningskjønnet til den som gjennomfører ei investering eller tek på seg ein kostnad».*¹¹⁵

I den juridiske teorien synes Magnus Aarbakke å oppstille kostnadens egnethet som det avgjørende vilkåret for tilstrekkelig tilknytning. Han tar likevel et forbehold for tilfeller hvor skattyter ikke har hatt andre formål med kostnaden enn et inntektsrelatert formål.¹¹⁶ Både Bjerke Pedersen- og Samdal-dommen gjelder slike tilfeller. Spørsmålet som dermed melder seg, er hvorvidt problemstillingen om det må oppstilles et krav til kostnadens egnethet må besvares forskjellig for tilfeller hvor kostnaden kun har ett formål, og tilfeller hvor det foreligger et blandet formål med kostnaden.

Anth. B. Nilsen-dommen kan tyde på at det gjelder et krav til egnethet i dobbeltformålstilfellene. Her fant Høyesterett at hovedformålet med annonseutgiftene hadde vært «å fremme firmaets 'trivsel, vekst og virksomhet'».¹¹⁷ Dette var imidlertid ikke i seg selv tilstrekkelig for å oppfylle tilknytningsvilkåret:

*«[...] Det må komme noe mer til. Annonnene må etter sitt innhold og utstyr, plasseringen, sammenhengen med andre i serien o.lign. også utad fremtre som reklame for firmaet spesielle forretningsvirksomhet.»*¹¹⁸

Kravet til at annonsene måtte fremtre som reklame utad, kan omformuleres til et krav om at de måtte være objektivt egnet som reklame.¹¹⁹ Ved den konkrete vurderingen legger retten også eksplisitt vekt på at selskapet i annonsene hadde brukt et slagord som var «egnet til å bringe

¹¹⁵ Rt-2009-1473 avsn. 37.

¹¹⁶ Aarbakke (1990) s. 244.

¹¹⁷ Rt-1956-1188 s. 1190.

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ Lindsjörn (1992) s. 16.

tanken hen på en viktig del av firmaets virksomhet». ¹²⁰ Dommens premisser taler etter dette for at retten oppstilte objektiv egnethet som et vilkår for tilstrekkelig tilknytning.

Det kan imidlertid se ut som at det har skjedd en rettsutvikling på området i og med Kverva-dommen. Ved utpenslingen av tilknytningsvilkårets innhold uttaler førstvoterende:

«Domstolene skal [...] ikke sensurere forretningskjønnen til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad. Selv om tilskuddet ikke anses formålstjenlig, kan det bare unntaksvis komme på tale å se bort fra skattyters formål.» ¹²¹

Uttalelsen utgjør en tilnærmet ordrett gjengivelse av premissene i Bjerke Pedersen- og Samdal-dommen. ¹²² Kverva-dommen har imidlertid vært kritisert for å legge dette til grunn i en sak hvor skattyter har et blandet formål med kostnaden. I *Skatterett* skriver Zimmer:

«[...] i de vanskelige tilfellene - ett eller flere formål er inntektstilknyttet og andre er f.eks private - er det vanskelig å komme utenom at det forretningsmessig hensiktsmessige i disposisjonen spiller inn, og dette reflekteres ikke i førstvoterendes formulering nå.» ¹²³

På denne bakgrunn vil det være interessant å se om Salmar-dommen bidrar til noen klargjøring av gjeldende rett.

Av premissene i Salmar-dommen kan det utledes at førstvoterende så hen til tilskuddets egnethet ved tilknytningsvurderingen. I avsnitt 50 uttaler førstvoterende at «det er [...] ikke grunn til å tvile på at Salmars datterselskaper har behov for stabil arbeidskraft, og at tiltakene indirekte vil kunne ha en viss effekt i så måte.» (min uth.). Tilskuddet ble altså ansett som egnet til å realisere formålet om å sikre stabil arbeidskraft til selskapets virksomhet. Dette indikerer at det i det minste kan ses hen til kostnadens egnethet ved tilknytningsvurderingen, slik Zimmer gir uttrykk for. I avsnitt 41 synes dette også å bli lagt til grunn rent prinsipielt:

¹²⁰ Ibid.

¹²¹ Rt-2015-1068 avsn. 64.

¹²² Se Rt-1981-256 s. 258.

¹²³ Zimmer (2016) s. 216.

«Domstolene skal være tilbakeholdne med å overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger, jf. Kvervadammmen [...] avsnitt 64. Men også en kostnads objektive egnethet til å skape inntekt kan inngå i vurderingen av tilknytningskravet»

Det fremkommer likevel ikke så klart av uttalelsene om Høyesterett anså kostnadens egnethet for å være et selvstendig vilkår i dobbeltformålstilfellene, som måtte anses oppfylt i den konkrete saken, eller om kostnadens egnethet ble ansett som ett blant flere momenter som inngår i en helhetsvurdering. Eventuelt kan det tenkes at det førstvoterende gjør, er å trekke kostnadens egnethet inn i formålsvurderingen. Det blir ikke trukket noen eksplisitt konklusjon ved vurderingen av om det påberopte formålet kunne anses som reelt. Det er derfor noe vanskelig å lese ut fra premissene hvor formålsvurderingen slutter.¹²⁴ Etter å ha lagt til grunn at tilskuddet var egnet til å realisere formålet, blir det imidlertid uttalt at det «uansett [er] en for fjern og avledet tilknytning mellom overføringene og Salmars inntektsgivende virksomhet».¹²⁵ Dette indikerer for det første at kostnadens egnethet ble vurdert løsrevet fra formålsvurderingen. For det andre indikerer det at selv om tilskuddet måtte anses som objektivt egnet, var ikke det tilstrekkelig til å anse tilknytningsvilkåret som oppfylt. Spørsmålet blir da om dette innebærer at det gjelder flere vilkår for tilstrekkelig tilknytning, i tillegg til et inntektsrelatert hovedformål og en objektivt egnet kostnad, eller at det som kommer i tillegg til formålskriteriet er en helhetsvurdering hvor kostnadens egnethet kun er ett blant flere momenter.

Det som er sagt i punkt 3.2 om kostnadens nødvendighet kan tyde på det siste. I Salmardommen kommer førstvoterende også med prinsipielle uttalelser som klart trekker i retning av at kostnadens egnethet kun er et moment som inngår i en helhetsvurdering, sammen med kostnadens nødvendighet og flere andre momenter. For tilfeller hvor det foreligger et blandet formål med kostnaden blir det uttalt:

«[D]et [må] foretas en bredere vurdering av om det er en tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt, hvor flere momenter etter omstendighetene vil inngå.¹²⁶ Det må ses hen til om kostnaden var nødvendig og tilstrekkelig for å oppnå formålet [...]. Det vil også svekke tilknytningen om kostnaden i liten grad kan anses egnet eller effektiv.»¹²⁷

¹²⁴ Se HR-2018-580-A avsn. 49-50.

¹²⁵ Ibid avsn. 51.

¹²⁶ Ibid avsn. 39.

¹²⁷ Ibid avsn. 40.

At en helhetsvurdering av om det foreligger «tilstrekkelig nær sammenheng» mellom kostnad og inntekt inngår i tilknytningsvurderingen, synes hvertfall å være klart etter uttalelsen. Når førstvoterende også eksplisitt nevner kostnadens egnethet som et moment, må det etter mitt syn legges til grunn at Høyesterett nå har gitt klar anvisning på at kostnadens egnethet ikke utgjør et selvstendig vilkår for tilstrekkelig tilknytning i dobbeltformålstilfellene, men at det likevel utgjør et moment i en helhetsvurdering som kommer i tillegg til formålskriteriet.

4 Nærmere om helhetsvurderingen

4.1 Innledning

I kapittel 3 er det lagt til grunn at det som kreves i tillegg til et inntektsrelatert hovedformål er at det foreligger «tilstrekkelig nær sammenheng» mellom kostnad og inntekt etter en helhetsvurdering. Et spørsmål som kan reises, er om det av rettspraksis kan utledes et mer presist vurderingstema for helhetsvurderingen, som sier noe overordnet om hva som kreves for at «tilstrekkelig nær sammenheng» kan sies å foreligge. Dette behandles i punkt 4.2 nedenfor. I punkt 4.3 vil jeg deretter redegjøre for hvilke andre momenter enn kostnadens egnethet og nødvendighet som er relevante for vurderingstemaet, og hvordan disse står i forhold til hverandre.

4.2 Overordnet vurderingstema

I Kverva-dommen bruker Høyesterett uttrykket «nær og umiddelbar sammenheng» som en overordnet norm for hva som gir tilstrekkelig tilknytning mellom tilskudd og inntekt:

*«Fradragsrett forutsetter at det foreligger en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene».*¹²⁸

Formuleringen «umiddelbar sammenheng» er egnet til å bringe tankene hen på direkte årsakssammenheng. Som vi har sett i punkt 3.2, følger det imidlertid av Kverva-dommen at det ikke er noe krav at det foreligger direkte årsakssammenheng mellom tilskudd og inntekt. Det samme er lagt til grunn i Kosmos-dommen, som uttrykket «nær og umiddelbar sammenheng» stammer fra. I denne dommen blir uttrykket riktignok ikke brukt i formuleringen av sakens problemstilling, men den blir anvendt som en del av Høyesteretts konklusjon:

«[...] Men når jeg ser alle momenter i sammenheng, er jeg [...] blitt stående ved at det her foreligger en slik nær og umiddelbar sammenheng mellom selskapets næringsvirksomhet og tilskuddene [...] at vilkårene for så vidt foreligger for å kreve fradrag. Ved å medvirke til

¹²⁸ Rt-2015-1068 avsn. 64.

*reisningen av bygget har selskapet styrket sin posisjon utad og derved øket sin konkurransevne.»*¹²⁹

Etter en analyse av Kosmos- og Kverva-dommen kommer det således til syne at formuleringen «nær og umiddelbar sammenheng» ikke kan forstås som et krav til direkte årsakssammenheng. Formuleringen kan da hevdes å være til liten hjelp for forståelsen av hva som kreves for at tilskuddet skal anses for å ha tilstrekkelig nær sammenheng med inntekt. Kverva-dommen har også vært kritisert i juridisk teori for å benytte formuleringen fra Kosmos-dommen som en norm for tilstrekkelig tilknytning, fordi den isolert sett kan gi inntrykk av et strengere tilknytningskrav enn det som faktisk følger av rettspraksis.¹³⁰

Det kan se ut som om kritikken omkring bruken av formuleringen «nær og umiddelbar sammenheng» er fanget opp av førstvoterende i Salmar-dommen. Han uttaler at «[d]et er mulig [formuleringen] isolert sett kan gi inntrykk av en mer begrenset fradragsrett enn det som faktisk følger av Høyesteretts dommer på området».¹³¹ Førstvoterende legger deretter til grunn at gjeldende rett mer treffende kan sammenfattes i en norm om at «det ikke vil være fradragsrett for kostnader som har en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter».¹³² Normen for hva som gir tilstrekkelig tilknytning synes således nå å være omformulert av Høyesterett. Når det skal avgjøres om et samfunnsnyttig tilskudd oppfyller tilknytningsvilkåret i sktl. §§ 6-1 eller 6-24, er vurderingstemaet om tilskuddet har en tilknytning til fremtidige inntekter, som ikke er «for fjern eller indirekte».

¹²⁹ Rt-1965-954 s. 957.

¹³⁰ Hauge (2018) s. 24 og Zimmer (2016) s. 215.

¹³¹ HR-2018-580-A avsn. 33.

¹³² Ibid.

4.3 Øvrige momenter ved helhetsvurderingen

Problemstillingen som behandles i det følgende, er hvilke andre momenter enn kostnadens nødvendighet og egnethet som er relevante når det skal avgjøres om tilstrekkelig tilknytning foreligger for tilskudd til samfunnsnyttige tiltak, og hvordan disse momentene står i forhold til hverandre. Som for uttrykket «nær og umiddelbar sammenheng», må det sies at formuleringen «ikke for fjern eller indirekte tilknytning» i seg selv gir liten veiledning for hvor nær tilknytningen mellom tilskudd og inntekt må være for at tilknytningsvilkåret skal anses oppfylt. Den sier ingenting om hvilke momenter det er relevant å legge vekt på.¹³³ I Salmar-dommen avsnitt 42-44 foretar førstvoterende imidlertid en ikke-uttømmende gjennomgang av relevante momenter for helhetsvurderingen. Redegjørelsen vil i hovedsak ta utgangspunkt i disse momentene. Som oppgaven vil vise, kan det likevel utledes et ytterligere moment av premissene i Kverva- og Salmar-dommen, som synes å stå helt sentralt ved vurderingen.

4.3.1 Direkte eller indirekte effekt?

I Salmar-dommen avsnitt 43 legger førstvoterende til grunn at det ved tilknytningsvurderingen «vil [...] kunne ha betydning om inntektsvirkningen kun er en indirekte effekt».¹³⁴ Dette tilsier at det kan ha betydning om tilskuddet vil gi seg direkte utslag i den inntektsrelaterte virkningen skattyter tok sikte på å oppnå, eller om inntektsvirkningen bare vil være en indirekte effekt av tilskuddet.

Brenden-dommen kan trekkes frem som eksempel på en direkte inntektsrelatert virkning. Her la Høyesterett avgjørende vekt på at læreren hadde hatt «direkte faglig utbytte av turen på flere felter i sin undervisning innen samfunnsfagene».¹³⁵ At skattyter ville ha direkte utbytte av pådragelsen av kostnaden, ble også vektlagt i Kosmos-dommen. Nærmere bestemt ble det lagt vekt på at selskapet selv hadde bruk for hotellbygget ved ferdigstillelse.¹³⁶

Ved tilknytningsvurderingen i Salmar-dommen ble det motsetningsvis lagt vekt på at en eventuell inntektsvirkning fremsto som «svært indirekte», uten at dette utdypes nærmere.¹³⁷ At det var tale om en indirekte inntektsvirkning, fremgår likevel klart av sakens faktum. I stedet

¹³³ Bøym-Folkeseth (2018) s. 7.

¹³⁴ HR-2018-580-A avsn. 43.

¹³⁵ Rt-1991-1182 s. 1187.

¹³⁶ Se Rt-1965-954 s. 956.

¹³⁷ HR-2018-580-A avsn. 52.

for å bruke penger direkte på rekruttering og kompetanseutvikling, brukte selskapet penger på å forbedre kommunens ungdoms- og fritidstilbud. Dette skulle gjøre det mer attraktivt å bosette seg i kommunen, og derigjennom øke mulighetene for rekruttering av arbeidskraft til selskapets virksomhet i fremtiden.

Også i Kverva-saken ville inntektsvirkningen være indirekte. Skole- og kulturhuset skulle ikke benyttes i datterselskapenes virksomhet. Tanken var at bygget skulle «tiltrekke, beholde og utvikle» arbeidskraft for disse gjennom en stedlig og varig bosetning. I motsetning til i Salmar-dommen, ble den indirekte virkningen imidlertid ikke trukket frem som et moment ved tilknytningsvurderingen. Dette indikerer at fravær av direkte inntektsvirkning ikke alltid vil være et tungtveiende argument mot tilstrekkelig tilknytning. Utfallet i Kverva-dommen gjør det også klart at indirekte kostnader etter omstendighetene vil kunne oppfylle tilknytningsvilkåret. Forutsetningen er at de ikke er «for fjerne», jf. Salmar-dommen.

4.3.2 Saklig sammenheng mellom tilskuddet og selskapets virksomhet?

I Kverva-dommen ble det ved helhetsvurderingen lagt avgjørende vekt på at tilskuddet hadde saklig sammenheng med datterselskapenes næringsvirksomhet:

*«Ettersom det er en klar saklig sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten, må kravet til nær og umiddelbar sammenheng anses oppfylt.»*¹³⁸

Med «saklig sammenheng» forstår jeg at tiltaket som tilskuddet går til har en naturlig sammenheng med virksomhetens art. At det forelå en saklig sammenheng i Kverva-saken, kommer da til syne ved at målsetningen med å reise bygget var å skape et kunnskaps- og undervisningssenter som skulle ha hovedfokus på marine fag.¹³⁹

Et spørsmål som kan reises på bakgrunn av Kverva-dommen, er om man også kan legge avgjørende vekt på at det *ikke* foreligger saklig sammenheng mellom tilskuddet og selskapets virksomhet. Dette gir ikke rettspraksis noe klart svar på. Saklig sammenheng sto riktignok også sentralt som moment i Salmar-dommen, hvor det ble pekt på at «det ikke [er] noe krav om at de lag og foreninger som støttes har aktiviteter med saklig tilknytning til Salmars

¹³⁸ Rt-2015-1068 avsn. 74.

¹³⁹ Se Rt-2015-1068 avsn. 15.

oppdrettsvirksomhet». ¹⁴⁰ Umiddelbart kan det tyde på at førstvoterende mente at tilskuddet ikke hadde noen saklig sammenheng med selskapets oppdrettsvirksomhet. I så fall kunne dommen vært tatt til inntekt for at fravær av saklig sammenheng ikke kan tillegges avgjørende vekt. Dette skyldes at Høyesterett også vurderer andre momenter, og ikke eksplisitt legger avgjørende vekt på saklig sammenheng. Det fremkommer imidlertid av domspremissene at førstvoterende mente det forelå en viss saklig sammenheng, men at denne var ganske fjern. Det som talte mot tilstrekkelig tilknytning var at den saklige sammenhengen var «fjernere her enn den var i Kvervadammen». ¹⁴¹ Når det ikke eksplisitt blir lagt avgjørende vekt på momentet, kan det således være fordi en saklig sammenheng ikke var helt fraværende. Det påberopte formålet med tilskuddet var jo å sikre tilgangen på kompetent arbeidskraft. Forutsatt at dette formålet var reelt, tilsier det at det forelå en viss saklig sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten.

Selv om Salmar-dommen ikke gir noe klart svar på om det kan legges avgjørende vekt på fravær av saklig sammenheng, gir Kverva- og Salmar-dommen samlet sett grunn til å tro at det vil være vanskeligere å oppfylle tilknytningsvilkåret i tilfeller hvor den saklige sammenhengen er fjern eller fraværende, ved at andre momenter som for eksempel indirekte virkning og tidsmessig nærhet kommer mer sentralt inn i bildet.

4.3.3 Tidsmessig nærhet mellom tilskuddet og inntektsvirkningen?

I Salmar-dommen avsnitt 44 legger Høyesterett prinsipielt til grunn at det «ikke er et vilkår at kostnaden har ‘korttidsvirkning’». ¹⁴² Dette innebærer at det ikke er et krav at det inntektsrelaterte formålet vil materialisere seg kort tid etter at kostnaden er pådratt. Retten gir likevel anvisning på at dersom inntektsvirkningen vil vise seg langt frem i tid, er det et moment som kan tale for at tilknytningen er for fjern. ¹⁴³

Innholdet i tidsmomentet kan illustreres med Rt-1949-912 *Folketeateret*. Saken gjaldt spørsmålet om andelsselskapet Folketeateret kunne kreve fradrag for et tilskudd de hadde gitt til Folketeaterforeningen, som selskapet hadde stiftet for å skaffe publikum til Oslo-teatrene. På denne bakgrunn var formålet med tilskuddet både å skaffe publikum til Folketeateret når

¹⁴⁰ HR-2018-580-A avsn. 52.

¹⁴¹ Ibid.

¹⁴² Ibid avsn. 44.

¹⁴³ Ibid.

teaterdriften senere skulle igangsettes, og å øke teaterinteressen mer generelt. Retten kom til at det ikke forelå fradragsrett for tilskuddet. En del av begrunnelsen var at det på tidspunktet for tilskuddet fortsatt var «et stort arbeid som [...] skulle utføres, og en måtte regne med at det ville ta lang tid innen selve teaterdriften kunne begynne».¹⁴⁴

Det ble det også lagt betydelig vekt på tidsaspektet i Salmar-dommen. Nærmere bestemt ble det lagt vekt på at stabil og kompetent arbeidskraft var en virkning som «utvilsomt [måtte] forutsette et langsiktig perspektiv».¹⁴⁵ I likhet med i Folketeater-dommen, talte tidsaspektet således mot tilstrekkelig tilknytning. Motsetningsvis ble det lagt liten vekt på tidsaspektet i Kverva-dommen. Av domspremissene fremgår det at dette nettopp skyldtes at det forelå en klar saklig sammenheng mellom tilskuddet og selskapets virksomhet:

*«Tiltak som skal stimulere tilgangen på arbeidskraft, vil etter sin natur ikke kunne virke over natten. Ettersom det er en klar saklig sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten, må kravet til nær og umiddelbar sammenheng anses oppfylt. Dette må gjelde selv om formålet ikke kan oppnås som en korttidsvirkning, men vil inntre langsomt og først etter noen tid.»*¹⁴⁶

Gjennom denne uttalelsen kommer det etter min mening klart til syne at den mer fremtredende rollen tidsaspektet fikk i Salmar-dommen skyldtes at det ikke forelå en slik klar saklig sammenheng som i Kverva-dommen. Det er grunn til å tro at Høyesterett i Kverva-dommen også godtok en indirekte virkning med samme begrunnelse. Dette forklarer i så fall hvorfor den indirekte virkningen av tilskuddet sto mer sentralt ved tilknytningsvurderingen i Salmar-dommen.

¹⁴⁴ Rt-1949-912 s. 916.

¹⁴⁵ HR-2018-580-A avsn. 52.

¹⁴⁶ Rt-2015-1068 avsn. 74.

4.3.4 Allmenne og generelle virkninger?

Ved gjennomgangen av relevante momenter i Salmar-dommen legger Høyesterett til grunn i avsnitt 42 at det i utgangspunktet ikke utelukker fradragsrett at tilskuddet kommer andre til gode, men at det lettere vil bli ansett som en ikke-fradragsberettiget samfunnsnyttig gave, jo mer allmenne og generelle virkninger tilskuddet vil ha.¹⁴⁷ Ved den konkrete vurderingen ble dette trukket frem som et ytterligere moment i skattyters disfavør:

«For det tredje viser jeg til at støtten fra Salmarfondet gikk til å fremme trivsel blant den samlede befolkningen i kommunen. Det er altså en helt generell ordning.»¹⁴⁸

Et tilsvarende argument kunne vært trukket frem i Kverva-dommen, selv om dette ikke blir gjort av førstvoterende. Tilskuddet gikk til et tiltak som tok sikte på å gjøre det mer attraktivt å bli boende eller flytte til Frøya som utkantkommune. Dette er virkninger som kommer til gode for lokalsamfunnet som sådan, herunder for Frøyas næringsliv som et samlet hele. Selv om det kunne være av stor betydning for Kvervas datterselskaper at det ble mer attraktivt å bo på Frøya, med tanke på tilgangen på arbeidskraft, må det derfor sies at tiltaket ville få ganske så allmenne og generelle virkninger. Blant annet ville også andre bedrifter dra nytte av en stedlig og varig bosetning. I motsetning til hos flertallet, synes disse omstendighetene å ha stått sentralt ved annenvoterendes dissenterende votum:

«[...] Det dreier seg om en langtidsvirkning som dels mangler den umiddelbare sammenhengen med tiltaket, og dels vil være en vekselvirkning med andre virksomheter som også på sikt drar nytte av tiltaket. Den økonomiske effekten er uomtvistelig, men tilknytningen til den aktuelle næringsvirksomheten blir etter min mening for løs».¹⁴⁹

Her begrunner annenvoterende altså manglende fradragsrett til dels med at andre virksomheter også ville dra nytte av tilskuddet. At tilskuddet vil ha generelle virkninger er imidlertid en omstendighet som alltid vil være til stede ved tilskudd til samfunnsnyttige tiltak, og som nevnt gir Salmar-dommen anvisning på at det i utgangspunktet ikke utelukker fradragsrett at tilskuddet kommer andre til gode. Et spørsmål som dermed melder seg, er *når* de generelle virkningene av tilskuddet får betydelig vekt.

¹⁴⁷ HR-2018-580-A avsn. 42.

¹⁴⁸ Ibid avsn. 54.

¹⁴⁹ Rt-2015-1068 avsn. 96.

Det er mye som tyder på at dette vil avhenge av den saklige sammenhengen mellom tilskuddet og næringsvirksomheten. For det første kan Kverva-dommen tas til inntekt for et slikt standpunkt, ved at flertallet la avgjørende vekt på den klare saklige sammenhengen som forelå, og at de generelle virkningene av tiltaket ikke ble trukket frem ved tilknytningsvurderingen. For det andre tilsier Salmar-dommen at det vil tale mot fradragsrett dersom tiltaket vil ha helt generelle effekter. I den sammenheng står det sentralt at tilskuddet vanskelig kan sies å bare ha generelle effekter hvis det foreligger en klar saklig sammenheng mellom tilskuddet og givers næringsvirksomhet. Skattedirektoratets forhåndsuttalelse i BFU-2010-23 kan trekkes frem som illustrasjon. Her fikk et selskap fradragsrett for tilskudd til bygging av en bro. Selskapet lå på en øy, og broen ville gi lokalsamfunnet en fastlandsforbindelse. Det ble altså innrømmet fradragsrett for tilskuddet selv om det ville komme mange til gode, og det således hadde en betydelig generell effekt. I uttalelsen la skattedirektoratet stor vekt på at selskapets virksomhet besto i produksjon av tunge industrimaskiner, og at broprosjektets gjennomføring derfor ville stå i en «særstilling for Selskapet».

Bro-saken illustrerer hvordan den saklige sammenhengen mellom tilskuddet og næringsvirksomheten kan tilsi at gjennomføringen av det samfunnsnyttige tiltaket vil ha særlig betydning for skattyter i forhold til andre. I slike tilfeller kan tilskuddet ikke sies å ha helt generelle effekter. På denne bakgrunn kommer forskjellen mellom Kverva- og Salmar-saken klarere til syne. I Kverva-saken var målsetningen med tilskuddet å skape et kunnskaps- og undervisningssenter med fokus på marine fag, og etter arten av virksomheten i datterselskapene ville det ha særlig betydning å sikre fremtidig arbeidskraft med akvamarin kompetanse. I Salmar-saken ville det også ha særlig betydning å sikre slik arbeidskraft, men tilskuddet gikk til fritidsaktiviteter som ikke hadde sammenheng med virksomhetens art. Det kan også hevdes at det for tilflyttere trolig vil være viktigere med undervisning enn med fritidsaktiviteter. Dermed kan det sies at de generelle effektene var mer fremtredende i Salmar-saken.

Etter ovennevnte er det grunnlag for å hevde at de generelle virkningene av tilskuddet først vil få selvstendig betydning ved tilknytningsvurderingen når den saklige sammenhengen mellom tilskuddet og næringsvirksomheten er lite fremtredende. Dette gir god sammenheng med Kverva-dommen, og den avgjørende betydningen det der fikk at det forelå en klar saklig sammenheng mellom tilskuddet og virksomheten i Kvervas datterselskaper.

4.3.5 Etterprøvbar effekt?

I Salmar-dommen avsnitt 44 trekker Høyesterett til slutt frem at det kan ha betydning hvorvidt effekten av tilskuddet er «etterprøvbar og lar seg dokumentere». Ved den konkrete vurderingen ble det som et argument mot fradragsrett også lagt vekt på at «det her er snakk om tiltak som vanskelig kan sies å ha noen etterprøvbar inntektsvirkning».¹⁵⁰ Etter min kunnskap har momentet ikke vært trukket frem i tidligere høyesterettspraksis. Dette kan ha gode grunner for seg. Som det ligger i sistnevnte uttalelse i Salmar-dommen, vil det i praksis være vanskelig å dokumentere at tilskuddet faktisk vil lede til inntekt. Grunnen til det, er at inntektsvirkningene etter sin art typisk vil være usikre i tilskuddstilfellene. Av Rt-2007-1822 DSC fremgår det også klart at det ikke er til hinder for fradragsrett at kostnaden ikke leder til inntekt.¹⁵¹ Det kan derfor hevdes at momentet ikke er i tråd med rettstilstanden på området. I *Revisjon og Regnskap* gir Harald Hauge uttrykk for et slikt syn.¹⁵² Når etterprøvbar inntektsvirkning blir trukket inn som et moment i Salmar-dommen, kan det imidlertid være fordi retten mener at en dokumentert effekt kunne ha veid opp for at tilknytningen mellom tilskuddet og selskapets virksomhet i utgangspunktet fremsto som for løs til å kunne oppfylle tilknytningsvilkåret. Selv om det kan være praktisk vanskelig å dokumentere at tilskuddet vil lede til inntekt, vil det nemlig ikke være umulig å sannsynliggjøre en slik virkning i alle tilfeller. Dette kan illustreres med Stormberg-dommen. Her ble det ved tilknytningsvurderingen lagt vekt på at Stormberg AS hadde blitt kåret til den virksomheten i Norge med best omdømme på samfunnsansvar, og at selskapet kunne vise til at de hadde greid å oppnå økt omsetning i en tid da flere i bransjen hadde slitt økonomisk.¹⁵³

For neste sak om fradragsrett for samfunnsnyttige tilskudd, har Høyesterett i alle fall nå anvist at man bør bestrebe seg på å få dokumentert at tilskuddet vil lede til inntekt for selskapet, hvis det lar seg gjøre.

¹⁵⁰ HR-2018-580-A avsn. 55.

¹⁵¹ Se Rt-2007-1822 avsn. 50.

¹⁵² Se Hauge (2018) s. 26.

¹⁵³ TKISA-2013-117290.

5 Avslutning

På bakgrunn av mine analyser, har jeg kommet til at to kriterier må foreligge for at tilknytningsvilkåret skal anses oppfylt i tilfeller av tilskudd til samfunnsnyttige tiltak:

Det ene kriteriet er at skattyters hovedformål har vært at tilskuddet skal komme egen virksomhet til gode. Har hovedformålet vært at tilskuddet skal komme til gode for samfunnet, vil fradragsrett således være utelukket. Når problemstillingen om hva som skal til for å oppfylle tilknytningsvilkåret skal besvares i relasjon til formålskriteriet, må det fremheves at det vil være av stor betydning om skattyter kan dokumentere at det påberopte formålet er reelt. Som vi har sett, fant Høyesterett i Kverva-dommen det klart at det påberopte formålet var reelt fordi selskapet kunne fremlegge grundige skriftlige redegjørelser for sitt formål. Videre gir Kverva- og Salmar-dommen samlet sett anvisning på at formålet bør dokumenteres allerede på det tidspunktet tilskuddet gis. Jeg viser til det som er sagt i punkt 2.4.3.1 om tidsnær dokumentasjon.¹⁵⁴

Det andre kriteriet er at tilskuddet har en tilstrekkelig nær tilknytning til skattyters inntektsforhold etter en helhetsvurdering. Tilknytningen kan med andre ord ikke være «for fjern eller indirekte», jf. Salmar-dommen. I relasjon til oppgavens problemstilling, har jeg for dette kriteriet kommet frem til at det vil stå helt sentralt om det foreligger en klar saklig sammenheng mellom tilskuddet og skattyters virksomhet. Etter rettspraksis synes terskelen for tilstrekkelig tilknytning å være høyere i tilfeller hvor tilskuddet i liten grad har saklig sammenheng med skattyters virksomhet. I slike tilfeller blir det blant annet lagt større vekt på om den inntektsrelaterte virkningen skattyter tok sikte på å oppnå vil være en indirekte effekt av tilskuddet, om tilskuddet er egnet og nødvendig for å realisere skattyters formål, og om det vil gå lang tid fra tilskuddet blir gitt til virkningen eventuelt realiserer seg. I analysen har jeg ikke gitt forholdet mellom disse momentene noen særlig oppmerksomhet. Grunnen er at det fremdeles er noe uklart hvilke momenter som skal ha størst vekt i tilfeller hvor noen taler for, og noen taler imot tilstrekkelig tilknytning. Riktignok gir Kverva-dommen anvisning på at det vil utgjøre et tungtveiende moment at tilskuddet er nødvendig for å realisere skattyters formål, og Salmar-dommen kan tyde på at en dokumentert inntektsvirkning vil kunne veie opp for en i utgangspunktet for løs tilknytning. Ut over det, gir rettspraksis imidlertid liten veiledning for

¹⁵⁴ Se også Folkvord mfl. (2018) s. 361.

de tilfeller hvor det i større grad er tvil om tilstrekkelig tilknytning foreligger. Siste ord om hva som skal til for å oppfylle tilknytningsvilkåret er derfor neppe sagt.

Kilderegister

Lover og lovforarbeider

Grunnloven (1814)	Lov 17. mai 1814 Kongerike Norges Grunnlov.
Skatteloven (1911)	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (opphevet).
Skatteloven (1999)	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.
Regnskapsloven (1998)	Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.
Twisteloven (2005)	Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister.
NOU 2000: 8	Arveavgift.

Rettspraksis

Høyesterettsavgjørelser

Rt-1949-912 (Folketeater)	Rt-1991-1182 (Brenden)	Rt-2012-744 (Skagen)
Rt-1956-1188 (Anth. B. Nilsen)	Rt-1995-821	Rt-2014-1057 (Telenor)
Rt-1965-954 (Kosmos)	Rt-2007-1822 (DSC)	Rt-2015-242 (Bjørvika K.)
Rt-1981-256 (Bjerke Pedersen)	Rt-2008-1409	Rt-2015-1068 (Kverva)
Rt-1987-1184 (Skandia Lloyd)	Rt-2009-1473 (Samdal)	HR-2018-391-A (Argentum)
Rt-1990-1293 (Ytterbøe)	Rt-2009-1632	HR-2018-580-A (Salmar)

Underrettsavgjørelser

LF-2014-61315 (Rt-2015-1068) LG-2016-159895 (HR-2018-391-A)

TKISA-2013-117290 (Stormberg)

Litteratur

- Aarbakke (1990) Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt*, 4. utg., 1990.
- Brudvik (2004) Brudvik, Arthur J., Sven Rune Greni, Jan Syversen og Magnus Aarbakke, *Skattelovkommentaren*, 3. utg., 2004.
- Boe (2010) Boe, Erik Magnus, *Innføring i juss: Juridisk tenkning og rettskildelære*, 3. utg., 2010.
- Bøyum -Folkeseth (2018) Bøyum-Folkeseth, Odd Anders, «Inntektsfradrag for bidrag til ideelle organisasjoner», *Skatterett*, nr. 1-2 (2018): 3-14 (sitert fra Idunn.no).
- Chernev mfl. (2015) Chernev, Aleksander og Sean Blair, «Doing well by doing good: the benevolent halo of corporate social responsibility», *Journal of Consumer Research*, vol. 41 (2015): 1412-1425.
- Carroll (1991) Carroll, Archie B., «The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders», *Business Horizons*, vol. 34 (1991): 39-48.
- Ditlev-Simonsen (2010) Ditlev-Simonsen, Caroline, «Bedrifiers støtte til frivillige organisasjoner (NGOer)», *Praktisk økonomi & finans*, nr. 1 (2010): 90-99 (sitert fra Idunn.no).

- Folkvord (2018) Folkvord, Benn, Eivind Furuseth, Sanaz Ormaz Ferdowsi og Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 10. utg., 2018.
- Fallan (2018) Fallan, Lars, *Innføring i skatterett 2018-2019*, 36. utg., 2018.
- Graver (2015) Graver, Hans Petter, *Alminnelig forvaltningsrett*, 4. utg., 2015.
- Hauge (2015) Hauge, Harald, «Høyesteretts dom i Kverva-saken», *Revisjon og Regnskap*, nr. 8 (2015): 42-45 (sitert fra Revregn.no).
- Hauge (2018) Hauge, Harald, «Salmar-saken – Høyesterett satte foten ned», *Revisjon og Regnskap*, nr. 4 (2018): 24-27 (sitert fra Revregn.no).
- Lindsjørn (1992) Lindsjørn, Heide, «Kunstneres fradragsrett etter skatteloven § 44 første ledd», I: *Institutt for offentlig retts skriftserie*, Henning Jakhelln (red.), nr. 6 (1992): 1-75.
- Lindsjørn (1993) Lindsjørn, Heide, «Brenden-dommen – fradragsrett etter skatteloven § 44 første ledd», *Skatterett*, nr. 2 (1993): 146-154.
- Neraal (2013) Neraal, Helge, «Retten til inntektsfradrag for utgifter til sponning», *Skatterett*, nr. 3 (2013): 228-251 (sitert fra Idunn.no).
- Ristvedt (2013) Ristvedt, Per M., «Betydningen av de begivenhetsnære bevis i bevisbedømmelsen av sivile saker», *Tidsskrift for forretningsjus*, nr. 2 (2013): 65-83 (sitert fra Lovdata.no).

- Saiia (2003) Saiia, David H., Archie B. Carroll og Ann K. Buchholtz, «Philanthropy as strategy», *Business & Society*, vol. 42 (2003): 169-201.
- Skjerdal (2001) Skjerdal, Nicolai V., «Hva betyr 'klar lovhjemmel'?»», *Jussens Venner*, nr. 5-6 (2001): 337-364 (sitert fra Lovdata.no).
- Supphellen (2013) Supphellen, Magne, «Gir skattefradrag hvis du gjør lekser», *NHH Bulletin*, 6. november 2012, <https://www.nhh.no/nhh-bulletin/artikkelarkiv/eldre-saker/2012/november/gir-skattefradrag-hvis-du-gjor-leksa/> (sjekket 10. desember 2018).
- Sen mfl. (2001) Sen, Sankar og CB Bhattacharya, «Does doing good always lead to doing better? Consumer reactions to corporate social responsibility», *Journal of Marketing Research*, vol. 38 (2001): 225 -243.
- Sen mfl. (2016) Sen, Sankar, Shuili Du og CB Battacharya, «Corporate social responsibility: a consumer psychology perspective», *Current Opinion in Psychology*, vol. 10 (2016): 70-75.
- Schei mfl. (2013) Schei, Tore, Arnfinn Bårdsen, Dag Bugge Nordén, Christian Reusch, mfl., *Tvisteloven: Kommentarutgave*, 2. utg. Bind II, 2013.
- Trudel mfl. (2009) Trudel, Remi og June Cotte, «Does it pay to be good?», *MIT Sloan Management Review*, vol. 50 (2009): 61-68.
- Zimmer (2009) Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 6. utg., 2009.
- Zimmer (2013) Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012», *Skatterett*, nr. 2 (2013): 124-158 (sitert fra Idunn.no).

Zimmer mfl. (2014)	Zimmer, Frederik (red.) og advokatfirmaet BA-HR DA, <i>Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere</i> , 6. utg., 2014.
Zimmer (2014)	Zimmer, Frederik, <i>Lærebok i skatterett</i> , 7. utg., 2014.
Zimmer (2016)	Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2015», <i>Skatterett</i> nr. 3 (2016): 189-255 (sitert fra Idunn.no).
Zimmer (2018)	Zimmer Frederik, <i>Lærebok i skatterett</i> , 8. utg., 2018.

Andre kilder

FOR-2017-12-12-2183	Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2018 (Stortingets skattevedtak).
Skatte-ABC (2018)	Skattedirektoratet, <i>Skatte-ABC</i> , 2018.
BFU-2010-23	Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, 20. oktober 2010.
USKD-2018-21	Skattedirektoratet, <i>Skattedirektoratets domskommentar til Høyesteretts dom av 23. mars 2018 – fradrag etter skatteloven § 6-1 første ledd for økonomiske bidrag til lag og foreninger i lokalsamfunn (Salmar ASA)</i> , 15. mai 2018. (sitert fra Lovdata).
Kompakt (2008)	Arbeidsgruppe oppnevnt av Regjeringens konsultative organ for bedrifters samfunnsansvar, Kompakt, <i>Bedrifters samfunnsansvar – mindre bedrifter</i> , mars 2008, https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/ud/vedlegg/kompakt_mellomstore08.pdf (sjekket 10. desember 2018).

- NRS (F) Norsk regnskapsStiftelse, *Foreløpig Norsk RegnskapsStandard* – *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*, mars 2018, <http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2018/03/2018-NRSF-God-regnskapsskikk-for-ideelle-organisasjoner-med-vedlegg-2018-mars.pdf> (sjekket 10. desember 2018).
- Mauroy (2018) Mauroy, Hege, *Sponsing øker*, 11. januar 2018, <https://sponsorogeventforeningen.no/nyheter/sponsing-oeker/> (sjekket 10. desember 2018).
- OBOS <https://www.obos.no/privat/samfunnsansvar> (sjekket 10. desember 2018).