

# Det skatterettslige tilknytningskravet

*Tilknytningskravet ved anvendelse av  
hovedformåls læren på grensetilfeller mellom  
samfunnsnyttige gavetransaksjoner og utgifter til  
inntekts ervervelse*

Kandidatnummer: 114

Antall ord: 14 549



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

08.06.2020

# Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse .....	2
1 Innledning.....	4
1.1. Grunnleggende utgangspunkter.....	4
1.2. Temaets aktualitet og overordnet problemstilling.....	5
1.3. Begrepspresisering i relasjon problemstillingen .....	6
1.3.1. Tilskudd til allmenntilgjengelig formål .....	6
1.3.2. Samfunnsnyttig gavetransaksjon.....	7
1.4. Overordnede hensyn og prinsipper .....	8
1.4.1. Skatteevneprinsippet .....	8
1.4.2. Provenyhensynet .....	9
1.5. Avgrensninger .....	10
1.6. Den videre fremstillingen.....	10
2. Tilknytningskravet .....	12
2.1. Innledning og rettslig plassering .....	12
2.2. Utgangspunkt: Formålet står sentralt .....	12
2.3. Hva menes med ordlyden “inntekt”? .....	14
2.4. Stilles det krav om at inntekten er “skattepliktig”? .....	15
2.5. Kan det oppstilles øvrige kriterier? .....	16
2.5.1. Krav om nødvendig kostnad?.....	17
2.5.2. Krav om egnethet? .....	18
2.5.3. Krav til en viss tidsmessig avgrensning? .....	20
2.5.4. Krav om «nær og umiddelbar sammenheng»?.....	21
2.6. Oppsummering av tilknytningskravet .....	23
3. Hovedformåls læren og hvordan skattyters hovedformål blir bestemt .....	24
3.1. Grunnleggende utgangspunkter.....	24

3.2. Metode for å finne frem til skattyters hovedformål .....	25
3.2.1. Objektiv eller subjektiv vurdering av skattyters hovedformål? .....	25
3.2.2. Avtalen .....	26
3.2.3. Øvrig dokumentasjon .....	28
3.2.4. Fremstilling utad .....	29
3.3. Fordeling av fradragsberettiget beløp .....	30
3.4. Oppsummering av hovedformåls læren .....	31
4. Grensen mellom samfunnsnyttige gavetransaksjoner og utgifter til inntekts ervervelse i lys av hovedformåls læren .....	32
4.1. Innledning.....	32
4.2. Samfunnsnyttig gavetransaksjon eller utgift til inntekts ervervelse?.....	32
4.2.1. Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) – Utgifter til kombinert skole- og fritidshus.....	33
4.2.2. HR-2018-580-A (SalMar) - Utgifter til fritids- og ungdomsaktiviteter.....	35
4.2.3. Sammenligning.....	37
4.2.4. Er det forskjell mellom utkantstrøk og bystrøk? .....	40
4.3. Momenter i grensedragningen.....	41
4.3.1. «Nødvendig» kostnad.....	42
4.3.2. Kostnadens «egnetthet».....	43
4.3.3. Motytelse .....	44
4.3.4 Kostnaden har kun «indirekte virkning» .....	46
4.3.5. Kostnaden har «allmenn og generell interesse».....	47
4.4. Avsluttende betraktninger .....	48
Litteraturliste .....	50

# 1 Innledning

## 1.1. Grunnleggende utgangspunkter

Lov om skatt av formue og inntekt<sup>1</sup>, heretter skatteloven, gir skattyter rett til å fradragføre kostnader i sin alminnelige inntekt på nærmere bestemte vilkår. Skattelovens hovedbestemmelse om fradragrett finnes i § 6-1 første ledd. Bestemmelsen oppstiller to overordnede vilkår; det må foreligge en oppofrelse («*kostnad*») og en tilknytning («*pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre*») mellom oppofrelsen og skattepliktig inntekt. De to vilkårene omtales normalt som henholdsvis «oppofrelseskravet» og «tilknytningskravet». Denne oppgaven gjelder en spesiell type problemstilling under tilknytningskravet.

Oppofrelseskravet innebærer at det må “*finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling*”.<sup>2</sup> Skattyter må altså oppofre en fordel. Herunder oppstår normalt spørsmål om skattyter har krav på fradrag i det aktuelle inntektsåret eller fradrag som først kommer på et senere tidspunkt, typisk gjennom avskrivninger eller ved realisasjon. En naturlig tolkning av ordlyden «*kostnad*» tilsier at en ren ombyting av verdier ikke gir fradragrett.<sup>3</sup> Denne tolkningen er også lagt til grunn i rettspraksis.<sup>4</sup> Oppofrelseskravet vil ikke etterfølges nærmere i denne oppgaven, og det forutsettes at det har funnet sted en oppofrelse i konkrete tilfeller.<sup>5</sup>

Tilknytningskravet innebærer at det må være en skatterettslig relevant tilknytning mellom den aktuelle oppofrelsen og skattyters inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Skatteloven § 6-1 første ledd oppstiller tre ulike tilknytningsformer. Etter bestemmelsen kan oppofrelsen ha relevant tilknytning ved at den benyttes til å “*erverve, vedlikeholde eller sikre*” skattepliktig inntekt. En naturlig forståelse av lovens uttrykk tilsier først og fremst at kostnader til private gjenstander, gjøremål mv. ikke gir fradragrett. Dette følger også forutsetningsvis av bestemmelsens annet ledd. Videre indikerer ordlyden «*skattepliktig*» at kostnader som er

---

<sup>1</sup> LOV-1999-03-26-14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.).

<sup>2</sup> Rt. 2015 s. 367 (Orkla/Lilleborg) avsnitt 32.

<sup>3</sup> Se også Zimmer i Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 8 utgave, Oslo 2018, s. 191.

<sup>4</sup> Rt. 2014 s. 108 (Statoil Angola) avsnitt 48.

<sup>5</sup> I det følgende benyttes ord som «*kostnad*» og «*utgift*» som synonym til at det har funnet sted en «*oppofrelse*».

tilknyttet skattefrie inntekter ikke gir rett til fradrag.<sup>6</sup> Sistnevnte betraktning fordrer imidlertid en nærmere gjennomgang, se avsnitt 2.4.

## 1.2. Temaets aktualitet og overordnet problemstilling

De siste årene har grensen mellom gavetransaksjoner og utgifter til inntekts ervervelse kommet opp for Høyesterett ved to anledninger.<sup>7</sup> I tillegg fikk vi i 2012 en avgjørelse om påstått tilknytning mellom sponing av veldedige organisasjoner og markedsføringstiltak som skulle øke den inntektsskapende aktiviteten til en fondsforvalter.<sup>8</sup>

I lys av disse avgjørelsene tegnes et bilde av virksomheter som blir stadig mer kreative i måten å skaffe nye inntektsmuligheter og å sikre inntektsskapende aktivitet. Dette gjelder særlig gjennom rekruttering og markedsføring. Den pågående sentraliseringspolitikken vil antagelig også være med på å skape flere lignende tvilstilfeller. Statistikker viser en stor grad av fraflytting fra utkantkommuner og en økt sentralisering i tettbebygde strøk.<sup>9</sup> Selskaper med næringsvirksomhet i utkantkommuner vil derfor kunne være tjent med å gi tilskudd til sine hjemkommuner for å holde på arbeidskompetanse og øvrige ressurser.

Skattelovens hovedbestemmelse om fradragsrett har i all hovedsak stått uforandret i lang tid. Hovedregelen i § 6-1 første ledd er i det vesentlige en videreføring av § 44 i skatteloven av 1911.<sup>10</sup> Den nye skatteloven § 6-1 første ledd innebar her ingen realitetsendring.<sup>11</sup> Den utviklingen man ser i praksis åpner opp for en nærmere analyse av grensen mellom tilskudd som hevdes å ha tilknytning til inntekt eller inntektsskapende aktivitet på den ene siden, men som på den andre siden har likhetstrekk med rene gavetransaksjoner.

Oppgavens overordnede målsetting er derfor å vurdere oppførelser som ligger i grenseland mellom samfunnsnyttige gavetransaksjoner og tilskudd til allmennyttige formål som hevdes å være inntektsrelatert. Herunder vil jeg forsøke å utlede momenter som kan komme til anvendelse når det oppstår spørsmål om fradrag i disse tilfellene. Videre må det vurderes

---

<sup>6</sup> Se Rt. 1970 s. 1220 (Oslo trygdekasse).

<sup>7</sup> Henholdsvis Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) og HR-2018-580-A (SalMar).

<sup>8</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen).

<sup>9</sup> <https://www.ssb.no/befolkning/artikler-og-publikasjoner/okt-flytteaktivitet-i-norge> (lest 20.02.2020).

<sup>10</sup> Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 8 utgave, Oslo 2018, s. 188.

<sup>11</sup> Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) avsnitt 39.

hvordan disse momentene bør vektlegges i vurderingen. Denne analysen fordrer en generell gjennomgang av tilknytningskravet og hovedformåls læren.

Et viktig utgangspunkt for oppgavens problemstilling er at domstolene skal være tilbakeholdne med å overprøve «forretningsmessige vurderinger».<sup>12</sup> Dette innebærer at domstolene ikke skal «sensurere forretningskjønnet til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad».<sup>13</sup> Vilkårene for om det foreligger fradragsrett i den enkelte sak er imidlertid et rettsanvendelsesspørsmål som domstolene kan prøve fullt ut.<sup>14</sup>

### 1.3. Begrepspresisering i relasjon problemstillingen

Oppgavens problemstilling gjelder grensen mellom gavetransaksjoner og utgifter til inntekts ervervelse, herunder særlig tilskudd til allmennyttige formål, i lys av hovedformåls læren. Disse ytterpunktene krever en nærmere presisering.

#### 1.3.1. Tilskudd til allmennyttig formål

Med tilskudd til allmennyttige formål menes i denne oppgaven økonomiske bidrag som ytes av ikke-personlige skattytere til organisasjoner, lokalsamfunn mv., og som hevdes å ha en inntektsskapende virkning. De vanskelige tilfellene oppstår når det er tvilsomt hva som rent faktisk var skattyters hovedformål med det økonomiske bidraget. Situasjonen er at flere formål oppfylles gjennom oppofrelsen, og de aktuelle formålene behandles ulikt av de gjeldende skattereglene. Det er i disse tilfellene at hovedformåls læren aktualiseres.

Oppfatningen i disse tilfellene er at rettsanvender skal forsøke å finne frem til “*hvilket formål som er det viktigste*”, og at det formålet skal tillegges vesentlig vekt.<sup>15</sup> Rettsvirkningen av at hovedformåls læren anvendes er at det enten tilkjennes fradrag fullt ut, eller i motsatt tilfelle, at det ikke blir tilkjent fradrag overhodet, se avsnitt 3.3. Det er denne oppfatningen som forenklet omtales som “hovedformåls læren” eller “hovedformåls betraktningen”.<sup>16</sup>

Et eksempel på en konkret situasjon kan være tjenlig: Kommune A er en liten kommune nord i Innlandet fylke med lang avstand til nærmeste nabolaget. Kommunen har omlag 800

---

<sup>12</sup> HR-2018-580-A (SalMar) avsnitt 41.

<sup>13</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 64.

<sup>14</sup> Se Høyesteretts formulering i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 48.

<sup>15</sup> Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 8 utgave, Oslo 2018, s. 215.

<sup>16</sup> I det følgende benyttes begrepet “hovedformåls læren”.

innbyggere. Kommunen har en hjørnesteinsbedrift, Skiferutvinning AS, som driver med utvinning av skiferstein. Her arbeider om lag 150 av kommunens innbyggere. Mange ser seg imidlertid nødt til å flytte fra den lille kommunen som følge av mangel på barnehageplasser og generelt liten satsing på lokalsamfunnet. På bakgrunn av den manglende satsingen gir Skiferutvinning AS et tilskudd på NOK 15 millioner til kommunen. Tilskuddet skal brukes til å bygge en ny barnehage, samt til å rekruttere ansatte til den nye barnehagen. Bedriften mener dette vil gjøre at flere av arbeiderne kan bli værende i kommunen. Skiferutvinning AS krever fradrag for kostnaden og hevder at formålet var å sikre tilgang på arbeidsressurser og kompetanse. Skattemyndighetene nekter fradrag og mener kostnaden må anses som en gave til lokalsamfunnet. De hevder at kostnadens formål er å ivareta samfunnsmessige interesser og at oppførelsen er for generell.

### **1.3.2. Samfunnsnyttig gavetransaksjon**

Gavebegrepet er gjenstand for diskusjon innen flere rettsområder, og er blant annet svært sentralt i flere av de privatrettslige disiplinene. Med gavetransaksjoner menes i denne oppgaven overdragelser som er frivillige, og hvor det ikke oppstår noe krav om motytelse for gavemottaker. Dette er den alminnelige definisjonen av gavebegrepet i skatteretten.<sup>17</sup> På dette punktet er den skatterettslige formuleringen i overensstemmelse med den privatrettslige forståelsen av gavebegrepet.

I flere av de privatrettslige disiplinene er det normalt å oppstille et krav om gavehensikt fra giver.<sup>18</sup> Skatteretten er et rettsområde med stor innflytelse både på og fra privatrettslige disiplinene. Et eksempel er at flere privatrettslige ord og uttrykk normalt har stor betydning ved anvendelse av skatterettslige regler. Systembetragtninger og koherens kan derfor tilsi at det bør gjelde et krav om gavehensikt også på skatterettens område.

For skatterettens vedkommende bør imidlertid gavebegrepet modifiseres ut fra hvilket skatterettslig område man befinner seg i. Et krav om gavehensikt vil blant annet gjøre det enkelt å omgå flere av reglene om skatteplikt.<sup>19</sup> Av den grunn tilsier både lovens formål og

---

<sup>17</sup> Se blant annet Skatte-ABC 2017/18 s. 603.

<sup>18</sup> I Rt. 2014 s. 1248 som gjaldt krav om skjevdeling gis det i avsnitt 44 uttrykk for at det kreves gavehensikt, men at det ikke kreves av gaven har gitt giveren glede.

<sup>19</sup> Se blant annet Zimmer i Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 8 utgave, Oslo 2018, s. 290.



reelle hensyn at det ikke bør oppstilles et krav om gavehensikt. I denne oppgaven benyttes derfor et gavebegrep som ikke stiller krav om gavehensikt fra giver.

Skattelovens hovedregel er at gaver ikke gir fradragsrett. Begrunnelsen for dette ligger blant annet i hensynet til symmetri. Alminnelige gaver er i utgangspunktet skattefrie etter skatteloven § 5-50 tredje ledd.<sup>20</sup> I henhold til symmetriprinsippet vil man da heller ikke kunne kreve fradrag for gavekostnader med mindre gaven har inntektstilknytning for skattyter.<sup>21</sup>

## 1.4. Overordnede hensyn og prinsipper

Særlig et hensyn og et prinsipp gjør seg gjeldende i relasjon til fradragsreglene. De to omtales normalt som skatteevneprinsippet og provenyhensynet. Disse står i flere sammenhenger opp mot hverandre, og det ene vil ofte gå på bekostning av det andre. Et relevant eksempel er dersom en virksomhet yter spons til en allmenntilgjengelig organisasjon med det formål å øke sin skattepliktige inntekt gjennom en tenkt markedsføringseffekt. Dersom virksomheten ikke får fradrag fordi det oppstår tvil om skattyters formål, går dette på bekostning av virksomhetens skatteevne, mens det på den andre siden styrker statens proveny. I det følgende gis en overordnet gjennomgang av innholdet i skatteevneprinsippet og provenyhensynet.

### 1.4.1. Skatteevneprinsippet

Skatteevneprinsippet tilsier at et skattesubjekt ikke bør belastes tyngre enn dets evne til å bære skatten.<sup>22</sup> Skatteevneprinsippet fordrer i denne sammenheng at en skattyter bør betale mer skatt dersom inntekten øker. Grunnen til dette er at vedkommende sin skatteevne øker i takt med inntekten. Prinsippet tilsier også at en skattyter bør gis fradrag for kostnader som påløper i forbindelse med inntektservervet. Skatteevneprinsippet er derfor med på å begrunne fradragsinstituttet. Tanken er at fradrag for utgifter i forbindelse med inntektservervet er nødvendig for å finne frem til skattyters virkelige skatteevne. På den andre siden innebærer prinsippet at fradrag er utelukket for kostnader som ikke bidrar til skattyters inntektserverv.<sup>23</sup>

---

<sup>20</sup> Det presiseres imidlertid at gaver/naturalytelser som er ervervet i arbeidsforhold regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren.

<sup>21</sup> HR-2018-580-A (SalMar) avsnitt 32.

<sup>22</sup> Se blant annet Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 8 utgave, Oslo 2018, s. 30.

<sup>23</sup> Neraal, Helge, "Retten til inntektsfradrag for utgifter til sponsing", Skatterett nr. 3-2013, s. 228-251, s. 249.

Prinsippet var viktig under arbeidet med skattereformen av 1992. I forarbeidene uttales det blant annet at:

*«spørsmålet hvorvidt de inntekts- og formuesbegrep som ligger til grunn for beskatningen gir et godt bilde av skatteevnen, er like viktig som størrelsen på de formelle satser (...). Det vil derfor være avgjørende at de definisjoner av inntekt og formue som legges til grunn for beskatning gir et godt bilde av den enkeltes skatteevne.»<sup>24</sup>*

Skatteevneprinsippet fordrer progressive skatter, slik som det norske trinnskattsystemet. Prinsippet er sentralt i relasjon til fradragsinstituttet, og vil av den grunn være viktig ved tolkning og anvendelse av fradragsreglene.

#### **1.4.2. Provenyhensynet**

Et annet viktig hensyn er provenyhensynet. Skatteproveny kan forklares som den totalsum av skatter og avgifter som betales inn til det offentlige i løpet av et år. Ved å åpne opp for en omfattende fradragsrett minsker det offentliges proveny som en følge av at flere kostnader kan fradragsføres.<sup>25</sup>

Et land som Norge er avhengig av skatteproveny for å sikre velferdsstatens eksistens. En velferdsstat legger ansvaret for å sikre grunnleggende behov som skoletilbud og helsevesen til det offentlige. Det offentlige er avhengig av skatteinntekter for å kunne opprettholde et velferdstilbud av god kvalitet. Statsbudsjettet for 2019 viser at det ble budsjettert med NOK 1 031 milliarder i inntekter gjennom skatter og avgifter fra Fastlands-Norge (ikke medregnet petroleumsinntekter).<sup>26</sup> Når man videre ser at de samlede inntekter ble beregnet til NOK 1 430 milliarder indikerer det at Norge er helt avhengig av skatte- og avgiftsinntekter for å holde velferdsstaten gående. Skatter og avgifter er med andre ord helt avgjørende for velferdsstatens eksistens når man opererer med en handlingsregel for å unngå overforbruk av ressursene i Statens pensjonsfond utlandet.

---

<sup>24</sup> Ot.prp. nr. 35 (1990-1991), avsnitt 1.4.

<sup>25</sup> Neraal, Helge, "Retten til inntektsfradrag for utgifter til sponing", Skatterett nr. 3-2013, s. 228-251, s. 250.

<sup>26</sup> <https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2019/Satsinger/?pid=89003>

(Lest 21.02.2020). Det bemerkes at de samlede inntektene ikke er medregnet lånetransaksjoner.

I lys av den utvikling man har sett i praksis, samt viktigheten av proveny for velferdsstatens eksistens, vil provenyhensyn være et sentralt hensyn i denne oppgaven. Ved å gi fradrag når en virksomhet investerer i et lokalsamfunn taper staten proveny det aktuelle året. På den andre siden kan det slå positivt ut i påfølgende år, gjennom blant annet flere arbeidsplasser og private investeringer.

## **1.5. Avgrensninger**

På bakgrunn av oppgavens ordgrense og temaets generelle omfang må det gjøres enkelte avgrensninger.

Som fremholdt ovenfor omhandler denne oppgaven kostnader i grenseland mellom gavedisposisjoner og utgifter til inntekts ervervelse. Det avgrenses i denne sammenheng mot gaver til godkjente organisasjoner som gir fradragsrett etter skatteloven § 6-50. Denne bestemmelsen hjemler fradragsrett oppad begrenset til maksimalt kr 50 000 årlig, og er derfor ikke aktuell for de tilfeller som denne oppgaven omhandler.

Som en følge av minstefradraget og den stadige økningen i denne fradragsposten vil oppgaven videre avgrenses mot fradragsrett for personlige skattytere. Det oppstår sjeldent spørsmål om øvrig fradrag for denne gruppen. Dommen inntatt i Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) viser imidlertid at det i enkelte tilfeller kan oppstå spørsmål om fradrag utover minstefradraget for personlige skattytere. Saken omhandlet krav på fradrag for advokatutgifter i forbindelse med rettssak hvor skattyter ønsket å renvaske seg for anklager om brudd på verdipapirhandelloven. Skattyter hevdet dette var nødvendig for å komme i posisjon hvor vedkommende kunne få ny jobb. Høyesterett tilkjente skattyter fradrag for de aktuelle kostnadene. Rettsavgjørelser hvor personlig skattyter er part vil bli vurdert i tilfeller der saken er av interesse for oppgavens problemstilling eller for å klargjøre viktige temaer i relasjon til den nevnte problemstillingen, se blant annet under avsnitt 2.5.2.

## **1.6. Den videre fremstillingen**

I kapittel 2 vil det redegjøres nærmere for tilknytningskravet på generelt grunnlag. Denne gjennomgangen er nødvendig for å få oversikt over innholdet i tilknytningskravet.

Gjennomgangen har også betydning for den nærmere vurderingen av hovedformålslæren og oppgavens overordnede problemstilling.

Hovedformålslæren og metoden for å finne frem til skattyters hovedformål vil bli gjennomgått nærmere i kapittel 3. Rettspraksis vil her ha en sentral rolle, og en rekke avgjørelser vil bli vurdert. Kapittel 3 vil legge grunnlaget for en nærmere analyse av oppgavens problemstilling i kapittel 4.

I kapittel 4 vil grensen mellom samfunnsnyttige gavetransaksjoner og kostnader til inntekts ervervelse analyseres nærmere. Først vil to sentrale avgjørelser bli presentert og sammenlignet. Deretter vil det bli forsøkt utledet skjønnsmessige momenter som kan være av betydning i grensevurderingen.

## 2. Tilknytningskravet

### 2.1. Innledning og rettslig plassering

Oppgavens problemstilling fordrer en generell gjennomgang av tilknytningskravet. Hovedformålslæren plasseres under tilknytningskravet, og det er derfor nødvendig med en oversikt over kravets rettslige innhold før hovedformålslæren kan analyseres nærmere. Videre vil gjennomgangen i avsnitt 2.5.1 t.o.m. 2.5.4 ha betydning for analysen av skjønnsmessige momenter i relasjon til oppgavens problemstilling i avsnitt 4.3 følgende.

Slik skatteloven § 6-1 første ledd er bygd opp er tilknytningskravet det øvrige kravet for fradragsrett etter at det er konstatert å foreligge en oppofrelse. At det må foreligge en tilknytning mellom den aktuelle oppofrelsen på den ene siden og å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt på den andre siden følger av ordlyden “for å” i skatteloven § 6-1 første ledd. I det følgende vil tilknytningskravet slik det fremgår av skatteloven § 6-1 første ledd gjennomgås. Forholdet til regelen i skatteloven § 6-24 og fradragsrett for virksomheter som er omfattet av fritaksmetoden vil bli gjennomgått i avsnitt 2.4.

### 2.2. Utgangspunkt: Formålet står sentralt

Ordlyden «for å» i skatteloven § 6-1 første ledd indikerer som nevnt at det gjelder et tilknytningskrav. Ordlyden gir også inntrykk av at skattyters intensjon med oppofrelsen må ha vært å «erverve, vedlikeholde eller sikre» skattepliktig inntekt. En naturlig tolkning tilsier med andre ord at skattyters formål står sentralt i tilknytningsvurderingen.

I juridisk teori synes både Gjems-Onstad og Zimmer å mene at formålet må stå sentralt. Gjems-Onstad skriver at det er «den skattepliktiges formål, ikke utgiftens egnethet» som skal vurderes.<sup>27</sup> Zimmer gir på sin side uttrykk for at det «neppe [er] tvilsomt at (...) formål (...) er et relevant tilknytningskriterium».<sup>28</sup> Aarbakke synes i sin bok fra 1990 å legge større vekt på om kostnaden «objektivt sett [er] egnet til å innvinne inntekter i skattelovens forstand».<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Gjems-Onstad, Avskrivninger, 1 utgave, 1984, s. 352.

<sup>28</sup> Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 8 utgave, Oslo 2018, s. 209.

<sup>29</sup> Aarbakke, Magnus, Skatt på inntekt, 4 utgave, Oslo 1990, s. 244.

Zimmer tolker Aarbakke dithen at sistnevnte mener «egnet» er det sentrale vurderingsmomentet i tilknytningsvurderingen, og at skattyters (subjektive) formål derfor må tillegges mindre vekt.<sup>30</sup> Det kan altså late til å være en viss uenighet i teorien hvorvidt formålet er det sentrale i tilknytningsvurderingen. Det videre spørsmålet blir derfor om man ut fra rettspraksis kan utlede en betraktning om at formålet skal stå sentralt i tilknytningsvurderingen, slik Zimmer og Gjems-Onstad hevder, jf. ovenfor.

I rettspraksis har formålsbetraktningen blitt fremholdt av Høyesterett i dommen inntatt i Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen). Spørsmålet i denne saken var om selskapet Anth. B. Nilsen & Co. Ltd. A/S kunne fradragføre kostnader til annonseutgifter. Det spesielle var at annonsene både fungerte som reklame for den inntektsskapende virksomheten og ga uttrykk for negativitet mot «den rådende økonomiske politikk».<sup>31</sup> På grunn av dette mente skattemyndighetene at det ikke kunne tilkjennes fradrag fullt ut.

Skattemyndighetene nektet altså fradrag for en større del av den totale kostnaden. Høyesterett opphevet imidlertid ligningsvedtaket og konkluderte med fradragsrett i sin helhet. Det ble blant annet uttalt at:

*«(...) formålet med den annonsekampanje som Anth. B. Nilsen & Co. Ltd A/S etter samråd med reklameeksperter innledet i 1947 og siden har fortsatt, har vært å fremme firmaets økonomiske interesser, med andre ord hensynet til «inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse» (byskattelovens § 38, 1. punktum).»<sup>32</sup>*

Formålet ble på bakgrunn av de aktuelle omstendigheter ansett å være tilstrekkelig til å gi fullt fradrag.<sup>33</sup> Avgjørelsen har også betydning for spørsmål som oppstår i forbindelse med anvendelse av hovedformåls læren. Den vil derfor bli nærmere vurdert i kapittel 3.

En annen avgjørelse hvor formålet stod sentralt er inntatt i Rt. 2007 s. 1822 (DSC), dissens 4-1. Sakens overordnede spørsmål var om Drilling Supervision Consulting AS kunne kreve fradrag for omleg NOK 670 000 som var utbetalt til to meglerfirmaer og som deretter ble

---

<sup>30</sup> Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 8 utgave, Oslo 2018, s. 210.

<sup>31</sup> Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) s. 1189.

<sup>32</sup> Ibid.

<sup>33</sup> Høyesterett var imidlertid i «atskillig» tvil om spørsmålet, jf. Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) s. 1190.

underslått. Skattemyndighetene nektet fradrag, men Høyesterett kom etter en konkret vurdering til at:

*«Selskapets formål med forsøket på aksjeerverv var å oppnå en skattepliktig inntekt, og denne kunne ikke oppnås uten at det skjedde en utbetaling fra selskapets side».*<sup>34</sup>

Høyesterett vurderte selskapets formål med oppofrelsen og kom til at tilknytningskravet var oppfylt. Når det var på det rene at skattyters formål var å «oppnå en skattepliktig inntekt»<sup>35</sup> var det klart at det forelå tilstrekkelig tilknytning.

Den generelle oppfatningen er altså at skattyters formål med oppofrelsen står sentralt i tilknytningsvurderingen. Det må kartlegges hva skattyter ønsket å oppnå med oppofrelsen, og i hvilken grad formålet var å fremme inntekt eller inntektsskapende arbeid.<sup>36</sup> Et spørsmål som oppstår i forbindelse med skattyters formål er om dette skal avgjøres etter en subjektiv eller objektiv vurdering. Dette vil jeg komme nærmere tilbake til i kapittel 3, men allerede her bemerkes det at det skal gjennomføres en objektiv vurdering av skattyters formål. Denne vurderingen må imidlertid normalt ta utgangspunkt i skattyters subjektive utsagn og indikasjoner.

### **2.3. Hva menes med ordlyden “inntekt”?**

Et spørsmål som oppstår i forbindelse med skatteloven § 6-1 første ledd er hvordan ordlyden «inntekt» skal tolkes. Det ligger i dagen at fradragsinstituttet blir innsnevret dersom man benytter en bokstavtro tolkning av ordlyden. En slik tolkning vil innebære at det kun gis fradrag dersom oppofrelsen knytter an til konkret inntekt.

Spørsmålet kom opp for Høyesterett i forbindelse med dommen inntatt i Rt. 2005 s. 1434 (Total). Spørsmålet i saken var om skattyter hadde krav på fradrag for kostnader til juridisk bistand. Kostnadene var pådratt i anledning diverse klagesaker og rettsaker vedrørende skatterettslige spørsmål. Skattyter fikk ikke medhold av Høyesterett i at de aktuelle utgiftene

---

<sup>34</sup> Rt. 2007 s. 1822 (DSC) avsnitt 50.

<sup>35</sup> Ibid.

<sup>36</sup> Se blant annet Neraal, Helge, «Retten til inntektsfradrag for utgifter til sponsing», Skatterett nr. 3-2013, s. 231.

var fradragsberettiget. Av særlig betydning for spørsmålet under dette avsnittet er imidlertid Høyesteretts uttalelse om at det ikke er et:

*«vilkår at utgiften kan knyttes til en konkret inntekt. Det må være tilstrekkelig at den er oppofret som ledd i den inntektsgivende virksomhet som sådan.»<sup>37</sup>*

Ordlyden «inntekt» skal altså ikke tolkes så snevert som at kun konkret inntekt er omfattet. Utgifter med tilknytning til inntektsskapende aktivitet som sådan er også omfattet. Som en følge av dette vil videre gjennomgangs bruk av ordet «inntekt» også omfatte inntektsskapende aktivitet.

## 2.4. Stilles det krav om at inntekten er “skattepliktig”?

Skatteloven § 6-1 stiller altså krav om en tilknytning mellom oppofrelsen og å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Spørsmålet under dette avsnittet er hva som ligger i uttrykket «skattepliktig inntekt».

At en inntekt er skattepliktig innebærer at den skal inngå i et beregningsgrunnlag og dermed svares skatt av. Overført til skatteloven § 6-1 første ledd må dette innebære at man ikke vil kunne kreve fradrag for kostnader som er tilknyttet skattefrie inntekter.<sup>38</sup> Spørsmålet er hvordan dette påvirker virksomheter som er omfattet av fritaksmetoden.

Fritaksmetoden innebærer at nærmere definerte og kvalifiserte skatterettslige subjekter er fritatt for skatteplikt av mottatt aksjegevinst og aksjeutbytte, jf. skatteloven § 2-38 første ledd, første punktum. Som en følge av det generelle fritaket er fradragsrett for realisasjonstap utelukket etter samme bestemmelse. Fritaksmetoden gjelder hvor aksjonær er et selskap. Reglene retter seg blant annet mot aksjeutbytte som et holdingselskap mottar fra et datterselskap. Slikt utbytte er i utgangspunktet en skattepliktig kapitalinntekt, men er unntatt skatteplikt hvor aksjonær er omfattet av fritaksmetoden. Hensynet bak reglene er å unngå kjedebeskatning av selskapsoverskuddet.<sup>39</sup>

<sup>37</sup> Rt. 2005 s. 1434 (Total) avsnitt 30.

<sup>38</sup> Dette er slått fast i Rt. 1970 s. 1220 (Oslo Trygdekasse). Se også Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 8 utgave (Oslo 2018), s. 207.

<sup>39</sup> Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 8 utgave, Oslo 2018, s. 333.



Etter skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav a) skal likevel tre prosent av utbytte som er fritatt anses som alminnelig skattepliktig inntekt. Det presiseres at skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c) inneholder et unntak fra denne regelen som ikke vil bli behandlet nærmere. Denne «treprosent-regelen» innebærer en «effektiv skattesats på 0,81 prosent for de omfattede inntektene», og medfører en fradragsreversering i relasjon til den spesielle fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6-24.<sup>40</sup>

Skatteloven § 6-24 gir nemlig en mulighet til å fradragsføre kostnader som knytter seg til aksjebesittelse for selskapsaksjonæren. Bestemmelsen gir fradragsrett for kostnader som eksempelvis påløper i forbindelse med et morselskaps drift av et datterselskap. I relasjon til oppgavens problemstilling oppstår det spørsmål om hvilken grad av tilknytning som kreves etter skatteloven § 6-24.

Det kunne tenkes at det for virksomheter omfattet av fritaksmetoden ville blitt stilt strengere krav til tilknytning enn etter den alminnelige hovedregelen i skatteloven § 6-1 første ledd. Dette skyldes blant annet at de to bestemmelsene har ulik ordlyd. Høyesterett har imidlertid lagt til grunn at tilknytningskravet i skatteloven § 6-24 skal tolkes i samsvar med hovedregelen i § 6-1 første ledd.<sup>41</sup> I Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) er førstvoterende klar på at det ikke ligger noen begrensninger i § 6-24 utover de begrensninger som eventuelt måtte følge av § 6-1.<sup>42</sup> Dette innebærer at den videre gjennomgangen av tilknytningskravet i skatteloven § 6-1 også vil gjelde i relasjon til § 6-24.

## 2.5. Kan det oppstilles øvrige kriterier?

Ordlyden «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre» tilsier som nevnt at skattyters formål med oppofrelsen står sentralt. Formålet må knytte an til et av de tre alternativene som oppstilles i skatteloven § 6-1 første ledd, jf. avsnitt 2.2 ovenfor.

---

<sup>40</sup> Zimmer, Frederik mfl, Bedrift, selskap og skatt, 6 utgave, Oslo 2014, s. 344.

<sup>41</sup> Rt. 2014 s. 1057 (Telenor) avsnitt 71 og Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 57.

<sup>42</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 57.

Skattemyndighetene har ved ulike anledninger anført for domstolene at det må kunne oppstilles øvrige kriterier for at tilknytningskravet skal anses oppfylt. Enkelte av disse skal gjennomgås i det følgende. Denne gjennomgangen har altså overordnet betydning for tilknytningsvurderingen. Enkelte av kriteriene vil imidlertid også bli vurdert i forbindelse med gjennomgangen av skjønsmessige momenter i avsnitt 4.3 følgende.

### **2.5.1. Krav om nødvendig kostnad?**

Det første spørsmålet er om kostnaden som kreves fradragført må ha vært nødvendig for skattyter. Et nødvendighetskrav kan ikke leses ut av skatteloven § 6-1 første ledd. Et krav om nødvendighet vil innebære at skattemyndighetene kan vurdere hva som er nødvendig for den enkelte skattyter, og ikke skattyter selv.<sup>43</sup> Et slikt krav vil derfor kunne være gunstig ut ifra et proveny hensyn, men vil også kunne gå på bekostning av skatteevneprinsippet. Spørsmålet om nødvendighet har kommet opp for Høyesterett i to saker om fradrag for kostnader i forbindelse med opprettholdelse av kompetanse for lærere. Disse vil bli gjennomgått i det følgende. Kostnader til opprettholdelse av kompetanse er alminnelig antatt å oppfylle tilknytningskravet.<sup>44</sup> Skattemyndighetene mente imidlertid at det måtte kunne kreves noe mer. Sakene dreier seg om personlige skattytere og har derfor ikke selvstendig betydning for oppgavens overordnede problemstilling. De skal imidlertid belyse et viktig spørsmål i relasjon til tilknytningskravet på overordnet nivå.

I dommen inntatt i Rt. 1962 s. 614 (Tronier) var spørsmålet om en lærer kunne kreve fradrag for utgifter i forbindelse med et kurs for tysklærere i Stuttgart. Kommunen (daværende skattemyndighet) nektet skattyter fradrag blant annet fordi kurset ikke var nødvendig. Kommunen fikk ikke medhold av Høyesterett, som kom til at skattyter hadde krav på fradrag for utgiftene. Høyesteretts uttalelser ga imidlertid inntrykk av at den aktuelle utgiften var nødvendig for skattyter.<sup>45</sup> Det ble altså ikke konkret avklart hvorvidt et nødvendighetskrav gjaldt eller ei. Dermed kunne avgjørelsen ses på som støtte for skattemyndighetenes anførsel, til tross for at skattyter fikk medhold i sitt krav.

---

<sup>43</sup> Skaar, Arvid og Kristiansen, Roy, Lærebok i bedriftsskatterett, 1 utgave, Oslo 2017, s. 112.

<sup>44</sup> Blant annet Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 8 utgave, Oslo 2018, s. 226. På den andre siden er det alminnelig antatt at kostnader til grunnutdannelse ikke er fradragberettiget. Rettstilstanden har sin bakgrunn i et obiter dictum i Rt. 1918 s. 836 (Arnfinnsen) og er alminnelig akseptert i juridisk teori.

<sup>45</sup> Rt. 1962 s. 614 (Tronier) s. 617 og Skaar, Arvid og Kristiansen, Roy, Lærebok i bedriftsskatterett, 1 utgave, Oslo 2017, s. 111-112.

I Rt. 1991 s. 1182 (Brenden) kom et lignende spørsmål opp, men med et litt annet utgangspunkt. Også her dreide det seg om en skattyter som var lærer, men saken gjaldt fradrag for kostnader som var pådratt i forbindelse med en studietur til Egypt i regi av Norsk lektorlag. Også her anførte kommunen at studieturen ikke var «*faglig nødvendig*» for skattyter, og begrunnet dette med at vedkommende ikke var lærer i fremmedspråk.<sup>46</sup> Kommunens argument var altså at det ikke var nødvendig å dra til Egypt for å opprettholde kompetansen, til tross for at tilknytningskravet isolert sett var oppfylt. Høyesterett avviste anførselen og ga uttrykk for at man:

*«ikke bør være for restriktiv med å godkjenne fradrag for lønnstakere som ønsker å holde seg faglig på høyden».*<sup>47</sup>

Det var på det rene at kursdeltakelsen ikke var nødvendig for at skattyter skulle beholde sin opprinnelige lønn.<sup>48</sup> Likevel ble vedkommende innrømmet fradrag av Høyesterett. Det som kan utledes av premissene er at det ikke er skattemyndighetenes jobb å vurdere om en kostnad er nødvendig for inntektservervet.<sup>49</sup> Det kan derfor ikke, på generelt grunnlag, oppstilles et krav om at kostnaden må ha vært nødvendig for skattyter. Dette gir åpenbart en retts teknisk enkel regel. På den andre siden åpner det opp for en nokså stor grad av frihet for den enkelte skattyter.

Et trekk ved de to lærer-dommene er at det var tale om personlige skattytere. For personlige skattytere vil de fleste kostnader konsumeres av minstefradraget, jf. avsnitt 1.5. Et annet trekk ved de to dommene er at det kun var et formål bak oppofrelsene, nemlig å tilegne seg ytterligere faglig kompetanse i relasjon til sitt inntektsskapende arbeid. I kapittel 4.3.1 vil det derfor bli vurdert om «nødvendighet» kan komme inn som moment i fastleggelsen av skattyters hovedformål.

## **2.5.2. Krav om egnethet?**

Skattemyndighetene har også anført at det må kunne kreves at den aktuelle oppofrelsen er egnet til å «*erhverve, vedlikeholde eller sikre*» inntekt eller inntektsskapende aktivitet.

---

<sup>46</sup> Rt. 1991 s. 1182 (Brenden) s. 1183.

<sup>47</sup> Ibid., s. 1186.

<sup>48</sup> Ibid., s. 1185.

<sup>49</sup> Skaar, Arvid og Kristiansen, Roy, Lærebok i bedriftsskatterett, 1 utgave, Oslo 2017, s. 112.

Spørsmålet er med andre ord, litt forenklet, om kostnaden ut ifra et objektivt ståsted er egnet til å skaffe inntekt for skattyter. Motsetningsvis blir spørsmålet om skattemyndighetene kan nekte skattyter fradrag dersom oppofrelsen for eksempel viser seg å være mislykket.

Et krav om egnethet ble anført av skattemyndighetene i dommen inntatt i Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen). Saken omhandlet en assurancesagent som hadde inngått en joint venture-avtale vedrørende samarbeid om oljeleting i Nordsjøen. Skattyter hadde utbetalt NOK 100 000 til samarbeidet da prosjektet ble avvirket sommeren 1974. Denne kostnaden mente skattyter kunne fradragsføres. Skattemyndighetene var ikke enig og nektet fradrag. De hevdet blant annet at utbetalingene var «uegnet til å skaffe Bjerke Pedersen noen fremtidig inntekt».<sup>50</sup> Spørsmålet for Høyesterett var blant annet om det kunne oppstilles et slikt egnethetskrav.

Høyesterett var ikke enig med skattemyndighetene i at et slikt krav kunne oppstilles på generelt grunnlag. Skattyter fikk av den grunn medhold i sitt krav. Det lå i sakens natur at avtalen var inngått for å skaffe til veie et inntektsgrunnlag for skattyter. Videre kunne det ikke påvises andre formål bak kostnaden. I slike tilfeller kan det:

*«bare i rene unntakstilfelle[r] bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig».*<sup>51</sup>

Uttalelsene fra Høyesterett gir inntrykk av at det i særlige tilfeller kan være aktuelt å vurdere kostnadens objektive egnethet, eller slik Zimmer skriver, at Høyesterett tar et «forbehold».<sup>52</sup>

Et av skattemyndighetenes viktigste argumenter for sin anførsel om egnethet var at prosjektet i ettertid fremstod som «klart urealiserbart».<sup>53</sup> Dette åpnet opp for en vurdering av hvilket tidspunkt vurderingen må ta utgangspunkt i. Høyesterett la til grunn at det ikke er anledning til etterpåklokskap.<sup>54</sup> Til tross for at et prosjekt i ettertid fremstår som meningsløst, kan ikke dette ha innvirkning på fradragsretten all den tid satsingen virket akseptabel på tidspunktet for

---

<sup>50</sup> Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen) s. 257.

<sup>51</sup> Ibid., s. 258.

<sup>52</sup> Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 8 utgave, Oslo 2018, s. 211.

<sup>53</sup> Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen) s. 257.

<sup>54</sup> Skaar, Arvid og Kristiansen, Roy, Lærebok i bedriftsskatterett, 1 utgave, Oslo 2017, s. 114.

oppofrelsen. Det kan etter dette legges til grunn at det er tidspunktet for oppofrelsen som er relevant i denne sammenheng.

Lignende synspunkter er lagt til grunn av lagmannsrettens flertall i LB-2014-19122 (Canica). Saken omhandlet fradrag for tap ved realisasjon av en seilbåt som var anskaffet for utleie. Lagmannsretten ga uttrykk for at:

*«(...) domstolen [må] være særlig oppmerksom på at vurderingen av hva som er en normal forretningsmessig disposisjon må foretas ut fra situasjonen da beslutningen ble gjort, og ikke avskjære rene kommersielle tap i «etterpåkløkskapens lys»»<sup>55</sup>*

Også dette momentet må analyseres nærmere for tilfeller hvor en oppofrelse bidrar til å oppfylle flere formål. Problemstillingen er da om transaksjonens egnethet kan belyse hovedformålet, se avsnitt 4.3.2.

### **2.5.3. Krav til en viss tidsmessig avgrensning?**

Spørsmålet under dette avsnittet er om det kan oppstilles krav til en viss tidsmessig sammenheng mellom kostnaden og den aktuelle inntekten som kostnaden må ha tilknytning til. Det er åpenbart slik at en del kostnader som ønskes fradragsført ikke vil kunne påvises å gi en inntektsmessig effekt før det har gått en viss tid. Spørsmålet er altså om dette påvirker tilknytningen.

Rettspraksis viser at spørsmålet ikke er fullstendig avklart. I dommen inntatt i Rt. 1949 s. 912 (Folketeatret), dissens 3-2, kan det ut ifra premissene late til å bli oppstilt et krav til tidsmessig sammenheng. Saken gjaldt fradrag for en bevilgning på kr 27 000 fra Folketeatret til Folketeaterforeningen (en forening startet av Folketeatret selv). Bevilgningen ble gitt før Folketeatret hadde kommet i gang med inntektsskapende aktivitet. Folketeatret fikk ikke medhold i sitt krav på fradrag da Høyesteretts flertall ikke fant tilstrekkelig tilknytning mellom oppofrelsen og den påregnede fremtidige inntekt. Annenvoterende uttalte på vegne av flertallet at:

---

<sup>55</sup> LB-2014-19122 (Canica) under «Lagmannsretten bemerker».

*«Det er i dette tilfelle etter min oppfatning ikke en så nær og påtagelig forbindelse mellom utgiften og den påregnede, fremtidige inntekt at den nevnte fradragsregel [byskatteloven av 1911 § 38] kan komme til anvendelse.»*<sup>56</sup>

I lys av Folketeater-dommens premisser kunne det tenkes at det gjaldt et krav til tidsmessig sammenheng mellom oppførelsen og den fremtidige inntekten. Den generelle oppfatningen er imidlertid at det ikke kan oppstilles særlige krav til tidsmessig sammenheng. Et nokså klart eksempel på dette finnes i den nevnte dommen inntatt i Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen), hvor Høyesterett innrømmer fradragsrett til tross for at det dreide seg om en avtale med *«høyst usikre fremtidsutsikter»*.<sup>57</sup>

Det kan imidlertid reises spørsmål om et tidskriterium, dersom gjeldende, kan være bransjeavhengig. Det er for eksempel slik at et behov for forskning i forkant av en patentsøknad e.l., medfører at tilknytningen mellom utgiftene og den skattepliktige inntekt vil kunne la vente på seg. Fremvekst av juletrær tar langt kortere tid en fremvekst av tømmer til trelast, slik at det også innenfor et spesifikt segment i en bransje kan være store tidsmessige forskjeller i relasjon til tilknytningskravet. Slike ulikheter og vanskelige grensedragninger taler for at man ikke bør operere med et krav om tidsmessig sammenheng.

I dommen inntatt i Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) gir Høyesterett uttrykk for at *«generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter»* sjeldent vil oppfylle tilknytningskravet.<sup>58</sup> Dommen er omtalt i avsnitt 1.5. Tilknytningskravet ble her ansett oppfylt fordi utgiftene til blant annet advokatbistand var nødvendige for å sikre skattyter fremtidige inntektsmuligheter. I forbindelse med kravet til tidsmessig sammenheng gir Høyesterett uttrykk for at et slikt krav ikke kan oppstilles på generelt grunnlag, men at det altså må være sannsynlighet for et fremtidig inntektsverv overhodet. Dette fremstår som den beste løsningen, og er i tråd med den ellers liberale utviklingen av tilknytningskravet.

#### **2.5.4. Krav om «nær og umiddelbar sammenheng»?**

---

<sup>56</sup> Rt. 1949 s. 912 (Folketeatret) s. 916.

<sup>57</sup> Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen) s. 258.

<sup>58</sup> Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) avsnitt 47.

En formulering som gjør tilknytningskravet mer komplekst er kravet om en «*nær og umiddelbar sammenheng*» mellom oppførelsen og fremtidig inntekt. Denne formuleringen gir inntrykk av at tilknytningskravet er strengt. Ordlyden «*umiddelbar*» kan også tolkes i retning av at det gjelder et krav til tidsmessig sammenheng, til tross for at dette er antatt å ikke gjelde, jf. avsnitt 2.5.3 ovenfor.

Formuleringen ble brukt av Høyesterett allerede tilbake i dommen inntatt i Rt. 1965 s. 954 (Kosmos).<sup>59</sup> I denne saken ble A/S Kosmos tilkjent fradrag for utgifter i forbindelse med oppføringen av «Hvalfangstens Hus» i Sandefjord. Høyesterett kom til at tilknytningskravet var oppfylt all den tid skattyters hovedformål med utgiften var å fremme inntektsskapende aktivitet. Begrunnelsen var blant annet at det nye bygget ga tilgang til representasjonslokaler og nye kontorer for skattyter. Det var likevel ikke åpenbart at det var en «*nær og umiddelbar sammenheng*», slik konklusjonen tilsier.

En annen sentral avgjørelse er inntatt i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva). Saken blir nærmere gjennomgått i avsnitt 4.2.1. Holdingsselskapet Kverva AS krevde her fradrag for omlag NOK 50 millioner som var gitt til Frøya kommune i forbindelse med bygging av et kombinert skole- og kulturhus. Som det vil fremgå av den videre gjennomgangen i avsnitt 4.2.1, var det ikke opplagt at det var en «*nær og umiddelbar sammenheng*» i denne saken, til tross for at skattyter fikk medhold i sitt krav. De to avgjørelsene danner grunnlag for å stille spørsmål om et slikt krav fortsatt er gjeldende.

Formuleringen har blitt kritisert i juridisk teori. Kritikken går ut på at formuleringen er for streng, og begrunnes med at resultatene i Kosmos- og Kverva-saken ikke er i tråd med kravet som kan utledes av uttrykket «*nær og umiddelbar sammenheng*».<sup>60</sup> Blant annet som en følge av denne kritikken kom spørsmålet opp på nytt i HR-2018-580-A (SalMar). Også denne saken vil bli nærmere gjennomgått i kapittel 4, herunder særlig avsnitt 4.2.2. SalMar-sakens faktum har flere likhetstrekk med det i Kverva-saken. Det bemerkes også at de to selskapene inngår i samme konsern. SalMar-saken gjaldt imidlertid spørsmål om fradrag for kostnader i forbindelse med gjennomføring av lokale fritids- og ungdomsaktiviteter på Frøya. Skattemyndighetene anførte at kravet om «*nær og umiddelbar sammenheng*» måtte medføre

---

<sup>59</sup> Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) s. 957.

<sup>60</sup> Zimmer, Frederik, Høyesterettsdommer i skattesaker, Skatterett 2015 nr. 3, s. 215 og Hauge, Harald, Høyesteretts dom i Kverva-saken, Revisjon og Regnskap, 2015 nr. 8, s. 43.

at SalMar ikke hadde krav på fradrag. Skattemyndighetene fikk medhold i saken, men Høyesterett ga en generell uttalelse om kravet til «nær og umiddelbar sammenheng» når de uttalte at det:

*«(...) isolert sett kan gi inntrykk av en mer begrenset fradragsrett enn det som faktisk følger av Høyesteretts dommer på området, og at det er mer treffende å sammenfatte praksis slik at det ikke vil være fradragsrett for kostnader som har en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter.»<sup>61</sup>*

Det kan se ut som at Høyesterett her modifierer formuleringen.<sup>62</sup> Rettstilstanden går fra formuleringen «nær og umiddelbar sammenheng» til en formulering om at kostnaden ikke må ha en «for fjern eller indirekte tilknytning». Dette innebærer utvilsomt en oppmykning, og fjerner eventuelle misforståelser som kan oppstå i relasjon til kriteriet om «tidsmessig sammenheng», jf. ovenfor. Som avgrensingskriterium er sistnevnte formulering bedre egnet til å gi en treffende beskrivelse av tilknytningskravet slik det fremgår av den øvrige rettspraksis.

## 2.6. Oppsummering av tilknytningskravet

Det som oppsummeringsvis kan utledes av tilknytningskravet er at det nå bør formuleres som at det ikke må være en «for fjern og indirekte tilknytning» mellom oppofrelsen og den aktuelle inntekten. I vurderingen av om tilknytningen er «for fjern og indirekte» står skattyters formål helt sentralt.

Vi har også sett at det, på tross av skattemyndighetenes anførsler, ikke kan utledes andre sikre kriterier i tilknytningsvurderingen. Gjennomgangen har blant annet vist at det ikke kan oppstilles særlige krav til den aktuelle kostnaden. På den andre siden må det vurderes om lignende momenter kan komme inn i vurderingen der en oppofrelse har realisert to eller flere formål. I avsnitt 1.3.1 ble det fremholdt at dette er en særegen problemstilling under tilknytningskravet. I disse tilfellene oppstår nemlig spørsmål om hva som var skattyters hovedformål med oppofrelsen, hvilket aktualiserer den såkalte «hovedformåls læren». I den kommende delen av oppgaven vil det redegjøres nærmere for denne læren.

---

<sup>61</sup> HR-2018-580-A (SalMar) avsnitt 33.

<sup>62</sup> Se også Hauge, Harald, SalMar-saken – Høyesterett satte foten ned, Regnskap og Revisjon, 2018 nr. 4, s. 24.



# 3. Hovedformåls læren og hvordan skattyters hovedformål blir bestemt

## 3.1. Grunnleggende utgangspunkter

Frem til nå har denne oppgaven sett nærmere på det rettslige innholdet i tilknytningskravet i skatteloven § 6-1 første ledd. Tilknytningskravet er i juridisk teori og praksis forstått slik at skattyters formål står sentralt i vurderingen, jf. avsnitt 2.2. I situasjoner hvor det foreligger én bestemt oppofrelse og et bestemt inntektstilknyttet formål bak oppofrelsen oppstår det sjeldent problemer. Når en og samme kostnad derimot er med på å oppfylle to eller flere formål, og det er ulik skattemessig behandling av de ulike formålene, oppstår særskilte spørsmål.

Det er i disse tilfellene at hovedformåls læren kommer til anvendelse. I dommen inntatt i Rt. 2005 s. 1434 (Total), som er gjennomgått under avsnitt 2.3, gir Høyesterett uttrykk for at hovedformåls læren er *“alminnelig akseptert”* i norsk rett.<sup>63</sup> Høyesterett har også, i forbindelse med hovedformåls lærens anvendelse ved avveining av innbyrdes uavhengige formål, uttalt at det:

*“kan (...) være gode grunner til å slutte seg til en slik betraktningssmåte”*<sup>64</sup>

Hovedformåls lærens funksjon kan med andre ord forklares som metoden rettsanvender benytter seg av når det oppstår tvil om hva som var skattyters primære formål med oppofrelsen. Nærmere bestemt om det var å gi en samfunnsnyttig gave eller om det konkret dreier seg om en oppofrelse til inntekts ervervelse, for denne oppgavens vedkommende. Spørsmål som oppstår i denne forbindelse er hva som menes med hovedformål og hvordan man finner frem til skattyters hovedformål i konkrete tilfeller. Dette er spørsmål som vil bli vurdert i det følgende.

---

<sup>63</sup> Rt. 2005 s. 1434 (Total) avsnitt 44.

<sup>64</sup> Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) avsnitt 54.

## 3.2. Metode for å finne frem til skattyters hovedformål

Når rettstilstanden er slik at skattyters hovedformål står sentralt, kreves det holdepunkter for å kunne fastlegge hva som rent faktisk var skattyters hovedformål med oppførelsen. I denne delen av oppgaven skal det derfor analyseres nærmere hvilke utgangspunkter som kan oppstilles for å komme frem til skattyters hovedformål. Som nevnt i avsnitt 1.2 er et viktig utgangspunkt for fremstillingen at domstolene, som klart hovedregel, ikke skal:

*«sensurere forretningsskjønnet til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad.»<sup>65</sup>*

Uttalelsene gir inntrykk av at domstolene blant annet må se hen til skattyters egne utsagn vedrørende hovedformålet i vurderingen. Et spørsmål som oppstår i denne forbindelse er om det skal gjennomføres en subjektiv eller objektiv vurdering av skattyters hovedformål. Dette vil bli gjennomgått i det følgende.

### 3.2.1. Objektiv eller subjektiv vurdering av skattyters hovedformål?

Spørsmålet under dette avsnittet er altså om det skal gjennomføres en subjektiv eller objektiv vurdering av skattyters hovedformål. Det bemerkes innledningsvis at det gjelder et krav om sannsynlighetsovervekt ved fastleggelse av faktum i hovedformålsvurderingen.<sup>66</sup> Det vil alltid være skattyter som krever fradrag, og det er derfor skattyter selv som *«må angi de forhold som gir grunnlag for fradragsrett»*.<sup>67</sup>

Som nevnt ovenfor vil skattyters egne utsagn og indikasjoner vedrørende hovedformålet være et utgangspunkt for hovedformålsfastleggelsen. I rettspraksis er det imidlertid gitt uttrykk for at tilknytningskriteriet i denne sammenheng *«ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag»*.<sup>68</sup> Spørsmålet videre er hva som ligger i dette.

---

<sup>65</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 64.

<sup>66</sup> Domstolene prøver gyldigheten av forvaltningsrettslige vedtak i sivilprosessuelle former. Herunder er utgangspunktet alminnelig sannsynlighetsovervekt. Om sannsynlighetsovervekt, se blant annet Rt. 1992 s. 64 (P-pille II).

<sup>67</sup> HR-2018-580-A (SalMar) avsnitt 36.

<sup>68</sup> Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) s. 1189.

I dommen inntatt i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) gis en nokså grundig gjennomgang av rettstilstanden. Her uttales det at:

*«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 formodninger mot seg.»<sup>69</sup>*

Vurderingen må altså ta utgangspunkt i skattyters egne forhold og utsagn. Deretter må vurderingen suppleres av objektive kjensgjerninger rundt det aktuelle forholdet. Tilsier de objektive kjensgjerningene at skattyters hovedformål var å «*erhverve, vedlikeholde eller sikre*» inntekt eller inntektsskapende aktivitet er hovedformålet inntektsrelatert. I et slikt tilfelle vil tilknytningskravet normalt være oppfylt. Dette uttrykkes på en presis måte i dommen inntatt i Rt. 2009 s. 1473 (Samdal). Saken omhandlet en investors krav på fradrag for tap etter å ha blitt svindlet av en spansk virksomhet i forbindelse med et leilighetsprosjekt. Høyesterett ga skattyter medhold i at tapet var fradragsberettiget og uttalte at «*dei objektive kjensgjerningane rundt investeringa [tilsier] at det var Samdal sin intensjon å skape inntekt*».<sup>70</sup>

På bakgrunn av dette må det gjennomføres en objektiv helhetsvurdering av skattyters subjektive formål. Ytre, objektive omstendigheter vil være av betydning for helhetsvurderingen i tilfeller hvor de nevnte omstendighetene tilsier at skattyters hovedformål er noe annet enn hva skattyter selv har angitt. Dette fordrer en gjennomgang av objektive forhold som kan ha betydning i fastleggelsen av skattyters hovedformål.

### **3.2.2. Avtalen**

Det vil normalt være hensiktsmessig å starte i avtalen som ligger til grunn for oppofrelsen, dersom en slik avtale finnes. Ofte vil man i avtalen få inntrykk av hva kostnaden er knyttet til, og dermed også få en formening om hva hovedformålet med oppofrelsen faktisk er. Det finnes flere eksempler fra rettspraksis hvor Høyesterett tar utgangspunkt i avtalen og fortolker denne.

---

<sup>69</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 64.

<sup>70</sup> Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) avsnitt 34.

Et klart eksempel på at avtalen er en relevant faktor finnes i dommen inntatt i Rt. 2012 s. 744 (Skagen). Skagenfondene krevde fradrag for et større beløp de hadde gitt til to veldedige organisasjoner. Den totale forpliktelsen var på omlag NOK 11,2 millioner. I gjengjeld skulle Skagenfondene få promotere seg som bidragsyter, hvilket isolert sett er en markedsføringsstrategi rent kommersielt. Skattemyndighetene mente at en større del av den totale forpliktelsen måtte anses som en gave, og at denne delen derfor ikke var fradragsberettiget. Skattyter fikk ikke medhold av Høyesterett i at hele beløpet var fradragsberettiget.

I avtalene mellom samarbeidspartene ble ordlyden «*finansiell støtte*» benyttet som en beskrivelse av Skagenfondenes oppofrelse. Høyesterett tolket denne ordlyden dithen at Skagenfondenes formål i all hovedsak var å berike organisasjonene ved å gi en gave.<sup>71</sup> Denne delen kunne derfor ikke fradragsføres. Som det vil fremgå av gjennomgangen i 3.2.4 kom ikke hovedformåls læren til anvendelse i Skagen-saken. Det er likevel grunn til å tro at en avtale vil være en relevant objektiv faktor å vurdere i fastleggelsen av skattyters hovedformål.

En annen relevant avgjørelse i denne sammenheng er dommen inntatt i Rt. 1965 s. 954 (Kosmos). Høyesteretts gjennomgang i denne saken gir inntrykk av at avtalen er relevant i vurderingen, men at den ikke nødvendigvis behøver å være avgjørende. Saken er omtalt ovenfor, og omhandlet kostnader i forbindelse med oppføringen av «Hvalfangstens Hus» i Sandefjord. Kosmos krevde fradrag for disse kostnadene og fikk medhold i sitt krav. Høyesterett tolket avtalen for å finne frem til skattyters hovedformål. I denne forbindelse uttales det 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 øvrige næringsliv i byen og distriktet har for et slikt hus»».*<sup>72</sup>

Samarbeidspartene hadde i interessentskapsavtalen altså gitt uttrykk for at et formål var å gi Sandefjord et representasjonslokale som skulle dekke et behov. Dette kan isolert sett sies å

---

<sup>71</sup> Neraal, Helge, "Retten til inntektsfradrag for utgifter til sponing", Skatterett nr. 3-2013, s. 228-251, s. 233.

<sup>72</sup> Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) s. 956.

være et ikke-inntektstilknyttet formål. Høyesterett går imidlertid et steg videre og sier at dette ikke kan «*tillegges særlig betydning*».<sup>73</sup> Høyesteretts resonnement rundt avtalen må forstås dithen at avtaleformuleringen er av betydning. Hvis ikke ville den antagelig ikke vært vurdert overhodet. Avtalen behøver imidlertid ikke å være avgjørende dersom andre forhold tilsier at den ikke gir et fullstendig bilde av skattyters hovedformål, jf. Rt. 1965 s. 954 (Kosmos)

### 3.2.3. Øvrig dokumentasjon

Også øvrig dokumentasjon mellom partene kan være aktuelt å vurdere når hovedformålet skal fastlegges. Det klareste eksemplet på at dette tillegges vekt finnes i dommen inntatt i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva), dissens 4-1. Kverva AS er et holdingsselskap i SalMar-konsernet. I 2010 krevde selskapet fradrag for et tilskudd på omlag NOK 50 millioner som var gitt til bygging av et kombinert kultur- og skolehus på Frøya kommune utenfor Trøndelag. Et viktig forhold var at den nye videregående skolen skulle ha en utdanningslinje med undervisning i maritime fag. Skattemyndighetene nektet fradrag da de mente tilknytningen var for svak og at tilskuddet måtte likestilles med en gave.<sup>74</sup> Saken vil bli nærmere behandlet i avsnitt 4.2.1, men det er verdt å merke seg at Kverva fikk medhold av Høyesterett. En viktig grunn til dette var at formålet var godt dokumentert.<sup>75</sup>

Kverva hadde gjennom ulik dokumentasjon til både Frøya kommune og skattemyndighetene (i forbindelse med skattemeldingen) gjort det klart hvordan tilskuddet skulle være med på å sikre datterselskapet fremtidig arbeidskraft og kompetanse på Frøya.<sup>76</sup> Gjennom denne dokumentasjonen ble det inntektsrelaterte formålet godt synliggjort. Høyesteretts flertall uttalte blant annet at:

*«Under henvisning til underlagsmaterialet for styrebeslutningen, Kvervas tildelingsbrev til kommunen og vedlegget til selskapets selvangivelse (...), finner jeg det klart at Kvervas hovedformål med tilskuddet var å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet.»<sup>77</sup>*

---

<sup>73</sup> Ibid.

<sup>74</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 34.

<sup>75</sup> Hauge, Harald, Høyesteretts dom i Kverva-saken, Revisjon og Regnskap 2015 nr. 8, s. 42-45, s. 43.

<sup>76</sup> Ibid.

<sup>77</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 70.

Flertallets argumentasjon gir inntrykk av at dokumentasjonen var viktig. Dette underbygges også av at dokumentasjonen ble brukt aktivt i fastleggelsen av Kvervas hovedformål.<sup>78</sup>

### 3.2.4. Fremstilling utad

Rettspraksis viser også at kommunikasjon og fremstilling utad er en relevant objektiv faktor i fastleggelsen av skattyters hovedformål. I den allerede omtalte Skagen-saken ble det vektlagt hvordan samarbeidet mellom Skagenfondene og de to veldedige organisasjonene ble fremstilt i mediene.<sup>79</sup> Et spørsmål som vurderes i denne sammenheng er altså hvordan kostnaden fremstilles for omverdenen. I Skagen-dommen ble det uttalt at:

*«(...) Skagen gjennom prosjektmidlene har ment å berike mottakerne, [hvilket] støttes av at begge parter i eksterne kommunikasjonskanaler som presse og årsberetning har omtalt bidragene til SOS-barnebyer som gaver».*<sup>80</sup>

Fremstillingen utad ble her brukt som argument for at kostnaden måtte anses som en gavetransaksjon. Som fremholdt i avsnitt 1.3.2 er gaver alminnelig antatt å ikke gi fradrag. Skagenfondene sin anke ble derfor forkastet.

Til tross for at hovedformåls læren ikke kom til anvendelse i den konkrete saken er det grunn til å tro at fremstilling utad vil være en relevant objektiv faktor i fastleggelsen av skattyters hovedformål. Grunnen til dette er blant annet at det ikke fremstår som opplagt at hovedformåls læren ikke kunne anvendes i Skagen-saken. Det dreide seg om en oppofrelse som oppfylte flere formål, hvorav et formål som ikke var inntektstilknyttet. Høyesteretts begrunnelse for å ikke vurdere saken i lys av hovedformåls læren var at *«det i avtaleverket [var] foretatt en oppdeling av ytelsene som [var] godtatt av ligningsmyndighetene»*.<sup>81</sup> Dette måtte, ifølge Høyesterett, medføre at *«den skatterettslige hovedformåls læren ikke [er] relevant for løsningen»*.<sup>82</sup> Zimmer er kritisk til Høyesteretts fremgangsmåte i saken og mener at avveiningene burde vært gjort i lys av hovedformåls læren.<sup>83</sup>

---

<sup>78</sup> Se blant annet Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 70.

<sup>79</sup> Neraal, Helge, "Retten til inntektsfradrag for utgifter til sponing", Skatterett nr. 3-2013, s. 228-251, s. 234.

<sup>80</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsnitt 52.

<sup>81</sup> Ibid., avsnitt 63.

<sup>82</sup> Ibid.

<sup>83</sup> Zimmer, Frederik, Høyesterettsdommer i skattesaker 2012, Skatterett 2013, Universitetsforlaget, s. 126-127.

Sistnevnte betraktning gjør seg også gjeldende for Skagen-sakens rettskildemessige vekt i relasjon til momentet i avsnitt 3.2.2 «Avtalen». Det må etter dette antas at Skagen-sakens fremgangsmåte hva gjelder vektleggelse av avtaleverk og fremstilling utad også vil være relevant i saker hvor hovedformålslæren kommer til anvendelse.

### 3.3. Fordeling av fradragsberettiget beløp

Et spørsmål som oppstår i tilfeller hvor flere formål oppfylles av en og samme oppofrelse, og disse formålene har ulik skattemessig behandling, er hvilken fordelingsløsning som gjelder. Spørsmålet er altså hvilken metode man skal legge til grunn for å komme frem til et konkret fradragsberettiget beløp som skattyter skal få i de tilfeller hvor fradragsrett innrømmes.

Hovedformålslæren bygger i all vesentlighet på en enten/eller-løsning. Dette innebærer at det enten innrømmes fradragsrett fullt ut, eller i motsatt tilfelle, at det ikke blir fradrag overhodet. Ser man til rettspraksis gir den nevnte Anth. B. Nilsen-saken inntatt i Rt. 1956 s. 1188 anvisning på en slik løsning. Sakens faktum er gjennomgått i avsnitt 2.2 ovenfor. I denne saken var det tale om kostnader i forbindelse med en annonsekampanje som både gagnet virksomheten kommersielt, samt ga uttrykk for virksomhetens politiske syn. Høyesterett kom til at skattyter hadde krav på fradrag fullt ut, til tross for at skattemyndighetene kun hadde godkjent fradrag for omlag 1/3 av kostnaden.

Også i juridisk teori er det anerkjent at enten/eller-løsningen er den gjeldende løsningen ved anvendelse av hovedformålslæren. Aarbakke fremholder at *“så lenge det klart går om én enkelt omkostning, må det blir[sic!] et enten-eller for hele omkostningen”* og viser til den nevnte avgjørelsen i Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen).<sup>84</sup> Zimmer viser til gjeldende praksis fra Høyesterett hvor hovedformålslæren anvendes og gir uttrykk for at enten/eller-løsningen virker gjeldende.<sup>85</sup> For den daglige saksbehandlingen og i lys av retts tekniske hensyn synes løsningen å være god.

---

<sup>84</sup> Aarbakke, Magnus, Skatt på inntekt, 4 utgave, Oslo 1990, s. 245.

<sup>85</sup> Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 8 utgave, Oslo 2018, s. 215.

Merverdiavgiftsretten opererer med en annen løsning. Etter merverdiavgiftsloven<sup>86</sup> § 8-2 første ledd kan en virksomhet med både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig aktivitet ha krav på delvis fradrag for inngående merverdiavgift. Det kan kun kreves fradrag for den del av anskaffelsen som er «til antatt bruk i den registrerte virksomheten». Dette innebærer med andre ord at forholdsmessig fradrag kan være aktuelt, og at en konkret virksomhet kan få fradrag ut ifra en fordelingsnøkkel som representerer hvor mye anskaffelsen er til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten.

### 3.4. Oppsummering av hovedformåls læren

I kapittel 3 har vi sett at det i både rettspraksis og juridisk teori er alminnelig antatt at en enten/eller-løsning er gjeldende når fradragsrettslige spørsmål avgjøres etter hovedformåls læren. Dette innebærer at det enten gis fradrag fullt ut, eller i motsatt tilfelle, at det ikke gis fradrag overhodet.

Videre har vi sett at ulike objektive faktorer kan være relevante å vurdere når skattyters hovedformål skal fastlegges. Trolig er betydningen av blant annet avtalens innhold og partenes fremstilling utad lite kjent på generelt plan. Det som derfor kan utledes av de ovennevnte faktorene er at det er viktig med grundighet og presist språk ved utforming av dokumentasjon og annet materiale. At domstolene aktivt benytter seg av slike faktorer i hovedformåls vurderingen underbygger dette poenget.

Det vil imidlertid kunne oppstå tvilstilfeller hvor mer skjønsmessige momenter må benyttes for å fastlegge skattyters hovedformål i tilknytnings vurderingen. Dette gjelder blant annet for en del av tilfellene som oppgavens problemstilling retter seg mot. I den kommende delen av oppgaven vil et utvalg av slike skjønsmessige momenter vurderes nærmere opp mot oppgavens problemstilling. Før dette vil det gjennomføres en nærmere analyse av grensen mellom samfunnsnyttige gavetransaksjoner og kostnader til inntekts ervervelse i lys av to sentrale avgjørelser.

---

<sup>86</sup> LOV-2009-06-19-58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval.).



## **4. Grensen mellom samfunnsnyttige gavetransaksjoner og utgifter til inntekts ervervelse i lys av hovedformåls læren**

### **4.1. Innledning**

Ovenfor er det redegjort for hovedformåls lærens funksjon og rettslige plassering under tilknytningskravet. Gjennomgangen av tilknytningskravet har vært viktig for å forstå innholdet i tilknytningsvurderingen og det rettslige grunnlaget for hovedformåls læren. I kapittel 1 er det gitt en presisering av det skatterettslige gavebegrepet som anvendes opp mot oppgavens problemstilling.

Hovedformåls læren er anvendelig på ulike typer fradragsspørsmål. Denne oppgaven retter seg konkret mot tilfeller hvor det er tvilsomt om skattyters hovedformål var å gi en samfunnsnyttig gave eller om det dreier seg om en utgift til inntekts ervervelse, for eksempel gjennom tilskudd til et kommunale tiltak. Problemstillingen har blant annet opprinnelse i at skattemyndighetene ved ulike anledninger har anført at en konkret oppofrelse må anses som en gavetransaksjon. De avgjørelser som står sentralt i den kommende analysen har slike anførsler til felles, og det danner derfor utgangspunktet for den kommende gjennomgangen.

### **4.2. Samfunnsnyttig gavetransaksjon eller utgift til inntekts ervervelse?**

Grensen mellom gavetransaksjoner og oppofrelser til inntekts ervervelse skal belyses nærmere av to dommer fra henholdsvis 2015 og 2018. Begge de to avgjørelsene gjelder spørsmål om fradrag for virksomheters økonomiske bidrag til oppføring/gjennomføring av kommunale tiltak. Kun i det ene tilfelle fikk skattyter medhold av Høyesterett. Den kommende gjennomgangen vil danne grunnlag for en sammenligning i avsnitt 4.2.3. Gjennomgangen har også betydning for den nærmere vurderingen av skjønsmessige momenter i avsnitt 4.3.

#### **4.2.1. Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) – Utgifter til kombinert skole- og fritidshus**

Den første avgjørelsen er inntatt i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva), dissens 4-1. Kverva AS er et holdingsselskap i SalMar-konsernet hvor SalMar ASA er et av flere datterselskap. I november 2010 besluttet Kverva å gi et tilskudd på omlag NOK 50 millioner til Frøya kommune utenfor kysten av Trøndelag. Frøya kommune er hjemsted til SalMar ASA, som i stor grad driver med oppdrett av fisk og annen økonomisk virksomhet tilknyttet havbruk. Kverva AS sitt inntektsgrunnlag stammer i all hovedsak fra utbytte i ulike datterselskap.

Kverva sitt tilskudd skulle bidra til å finansiere et kombinert skole- og kulturhus. På skolen skulle det være et mangfold av studietilbud, men det skulle også opprettes en egen utdanningslinje med spesialisering innen fiskeri, fangst og annen maritim virksomhet. Sistnevnte utdanningstilbud skulle særlig komme SalMar-konsernet til gode.<sup>87</sup> Det bemerkes imidlertid at Kverva sitt tilskudd direkte gjaldt den delen av bygget som disponerte fellesarealer, opplevelsessenter, kulturskole og kulturhus. Kverva sitt bidrag rettet seg altså ikke mot selve skolebygget.<sup>88</sup> I selvangivelsen (daværende skattemelding) for 2010 krevde Kverva fradrag for tilskuddet. Skattemyndighetene hevdet at det ikke var grunnlag for å fradragføre kostnaden.

Skattemyndighetene mente at tilskuddet måtte likestilles med en gave all den tid Kverva ikke hadde krav på konkrete motytelser fra kommunen. Kverva anførte på sin side at hovedformålet med oppofrelsen var å sikre inntektsgrunnlag for selskapet, og at det forelå tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom oppofrelsen og selskapets inntekter. Kvervas hovedargument var at tilskuddet sikret befolkningsvekst og økt industriell aktivitet på Frøya, hvilket gagnet datterselskapet og dermed ville påvirke Kverva sitt potensielle utbytte. Hovedspørsmålet for Høyesterett var hva som var Kvervas hovedformål med oppofrelsen.

Til tross for at det ikke nevnes konkret, fremstår det som klart at Høyesterett tar utgangspunkt i hovedformåls læren. Som vi har sett ovenfor i avsnitt 2.2 er skattyters formål et viktig forhold i tilknytningsvurderingen. Det er derfor naturlig at Høyesterett legger stor vekt på

---

<sup>87</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 9.

<sup>88</sup> Hauge, Harald, Høyesteretts dom i Kverva-saken, Revisjon og Regnskap, 2015 nr. 8, s. 42.

dette, og i avsnitt 64 nettopp gir uttrykk for at skattyters formål er «*et sentralt moment*». Med dette utgangspunktet finner Høyesterett videre grunnlag for at:

*«Kvervas hovedformål med tilskuddet var å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet».*<sup>89</sup>

I den konkrete vurderingen av hva som rent faktisk var Kvervas hovedformål benyttes enkelte av faktorene som ble gjennomgått i avsnitt 3.2.2 – 3.2.4 ovenfor. Høyesterett later til å legge stor vekt på at dokumentasjonen som ble fremlagt tilsa at Kvervas hovedformål var å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft for datterselskapet. Dette gjaldt blant annet underlagsmaterialet for styrebeslutningen og brev til Frøya kommune.<sup>90</sup> Det fremkommer at styret i Kverva, i forkant av tilskuddet, ble presentert forslaget. I det presenterte forslaget klargjøres det hvorfor det kombinerte skole- og kulturhuset var viktig for konsernets nåværende og fremtidige inntektsskapende aktivitet. I forslaget heter det blant annet at:

*«Representanter fra SalMar og fra Kverva (...) i flere år [har] vært pådrivere for at det skulle realiseres et kunnskaps- og kultursenter, et kombinert kulturhus og videregående skole som er kritisk for bosetting på Frøya og rekruttering til SalMar».*<sup>91</sup>

Avgjørelsen er et godt eksempel på hvor viktig det er med grundig dokumentasjon vedrørende kostnadens inntektsrelaterte relevans. At Høyesterett legger så stor vekt på dokumentasjonen kan imidlertid kritiseres. I HR-2018-580-A (SalMar), som omtales nedenfor, ble SalMar ASA ikke innrømmet fradragsrett. Premissene i denne saken har av enkelte blitt tolket dithen at mangelen på god dokumentasjon ble holdt imot skattyter.<sup>92</sup>

En annen interessant side ved saken er at de utgifter som Kverva oppfret, i utgangspunktet knytter seg til inntekter som et annet selskap innvinner på vegne av konsernet, nemlig SalMar ASA. Dette innebar at det helt konkret var snakk om utgifter til indirekte inntekts ervervelse for Kverva, som potensielt kunne få et større utbytte fra datterselskapet, som en følge av

---

<sup>89</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 70.

<sup>90</sup> Ibid.

<sup>91</sup> Ibid., avsnitt 11.

<sup>92</sup> Se blant annet Hauge, Harald, Salmar-saken – Høyesterett satte foten ned, Revisjon og Regnskap 2018 nr. 4, s. 26.

oppofrelsen. Skattemyndighetene anførte derfor at kostnaden mer passende burde vært oppofret av SalMar ASA, og at dette talte mot fradragsrett.

Høyesteretts flertall var ikke enig med skattemyndighetene i at dette avskar fradragsrett. Gjennom henvisning til forarbeidene begrunnet Høyesterett sitt resultat med at det ikke er avgjørende hvor i selskapskjeden kostnaden pådras.<sup>93</sup> Løsningen har gode grunner for seg. Motsatt løsning vil innebære en form for sensur av skattyters forretningseskjønn fra domstolens side. Grunnen er at man i et slikt tilfelle indirekte sier til skattyter at en annen skattyter er mer passende å bære kostnaden.<sup>94</sup> Det er naturlig at skattyter har bedre forutsetninger for å vite hvor en kostnad bør oppofres enn hva skattemyndighetene og domstolene har.

Gjennomgangen har vist at Høyesterett legger stor vekt skattyters subjektive formål i vurderingen av hovedformålet, men at dette må ses i lys av ytre omstendigheter. Dette er i tråd med gjennomgangen i kapittel 3. Ved fastleggelse av skattyters hovedformål er tidsnære bevis som kan fremlegges av stor betydning. Dette gjelder særlig dokumentasjon som begrunner skattyters motivasjon for å pådra seg utgiften.

Dommen gir uttrykk for en liberal utvikling i lys av den allerede omtalte Skagen-saken. I Skagen-saken ble det konkludert med at det forelå en gavedisposisjon, til tross for at utgiftene åpenbart ville kunne ha en markedsføringseffekt for Skagenfondene. Ser man Skagen-saken og Kverva-saken i lys av hverandre er det grunn til å tro at grensen mellom gavetransaksjoner og utgifter til inntekts ervervelse ligger et sted mellom de to tilfellene. Denne grensedragningen blir imidlertid påvirket av HR-2018-580-A (SalMar) som omtales i det følgende.

#### **4.2.2. HR-2018-580-A (SalMar) - Utgifter til fritids- og ungdomsaktiviteter**

I HR-2018-580-A (SalMar) var spørsmålet om SalMar ASA (heretter kun SalMar) kunne fradragsføre kostnader på omlag NOK 1 400 000 som ble gitt til ulike tiltak på Frøya kommune i årene 2010 til 2012. I kommunikasjonen mellom SalMar og kulturansvarlig i

---

<sup>93</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 76 og 77.

<sup>94</sup> Hauge, Harald, Høyesteretts dom i Kverva-saken, Revisjon og Regnskap, 2015 nr. 8, s. 45.

Frøya kommune fremkom det at tilskuddet skulle fordeles på blant annet ungdomsarbeid, utvikling av fritidstilbud til unge og videreutvikling av kulturarbeid. Den gjennomgående tanken var at det samlede tilskuddet skulle komme unge mennesker til gode gjennom utvikling av samfunnet, og dermed bidra til å sikre bosetning på Frøya.

SalMar fikk ikke medhold av lagmannsretten og anket til Høyesterett. Et viktig argument for SalMar var at saken hadde flere åpenbare likhetstrekk med Kverva-saken hvor Kverva som kjent fikk medhold. I anken ble det fremholdt at tilskuddet var gitt for å sikre selskapet fremtidige inntekter og at hovedformålet var:

*«[å] sikre stabil arbeidskraft ved å støtte tiltak som bidro til en permanent bosetning på Frøya, der selskapet har sin hovedvirksomhet.»<sup>95</sup>*

Staten anførte på sin side at tilskuddet var gitt som en samfunnsnyttig gave fra SalMar til Frøya kommune. Det ble hevdet at det ikke kunne legges til grunn at SalMar sitt hovedformål var å sikre inntektserverv gjennom stabil arbeidskraft. Argumentasjonen var sentrert rundt det faktum at det fantes lite tidsnære bevis som tilsa at hovedformålet med tilskuddet var inntektsrelatert.

Også i SalMar-saken tar Høyesterett utgangspunkt i hovedformåls læren. I likhet med dommen inntatt i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) gis det en generell gjennomgang av rettstilstanden før Høyesterett går over på den konkrete vurderingen. Utgangspunktet for denne vurderingen er at Høyesterett ikke finner noen:

*«direkte inntektsrelatert sammenheng mellom Salmars virksomhet – som består av havbruk og foredling og omsetning av fisk – og generelle tilskudd til eksempelvis musikkfestivaler og ballbinger i kommunen.»<sup>96</sup>*

På bakgrunn av dette, samt mangelen på tidsnære bevis som pekte ut et klart hovedformål, mente Høyesterett at tilskuddet utad fremstod som ren støtte, en gave, fra skattyter til kommunen. Det samlede tilskuddet som ble gitt i SalMar-saken ble ansett som for generelt,

---

<sup>95</sup> HR-2018-580-A (SalMar) avsnitt 17.

<sup>96</sup> Ibid., avsnitt 46.

og tilknytningen var av den grunn for indirekte og fjern til at tilknytningskravet kunne anses oppfylt.<sup>97</sup> I det følgende avsnittet skal det gjennomføres en nærmere sammenligning av de to avgjørelsene. Her vil særlig SalMar-saken utdypes nærmere.

### 4.2.3. Sammenligning

Som det fremgår av gjennomgangen i avsnitt 4.2.1 og 4.2.2 finnes det flere likhetstrekk mellom de to sakene. Dette gjelder blant annet de konkrete tiltakene som ble gjennomført. I begge tilfeller gjaldt det kommunale tiltak som i tillegg til skattyter også skulle gagne lokalsamfunnet, men kun i Kverva sitt tilfelle ble det innrømmet fradragsrett. Et viktig spørsmål i det følgende blir derfor hvorfor ikke også SalMar ble tilkjent fradragsrett.

Den viktigste grunnen til at SalMar ikke ble innrømmet fradragsrett var antagelig at dets utgifter gikk til kommunale tiltak av mer allmenn og generell karakter.<sup>98</sup> I de tilfeller hvor oppofrelsen ikke retter seg mot konkrete tiltak vil det formodentlig være enklere å konstatere at det er tale om en gavetransaksjon. Bakgrunnen for dette er at små enkeltbeløp til diverse allmennyttige tiltak ofte vil bære preg av å være gaver. Når en oppofrelse fordeles på flere ulike tiltak vil det normalt være vanskeligere å påvise en helhetlig tilknytning til den inntektsskapende aktivitet.

I Skagen-saken, som er gjennomgått ovenfor, ble en fondsforvalter nektet fullt fradrag for et større beløp som ble gitt til to veldedige organisasjoner. Ser man Kverva-saken i lys av Skagen-saken kan man si at førstnevnte innebar en liberal rettsutvikling. SalMar-saken setter imidlertid en ny grense i relasjon til de to tidligere avgjørelsene. Det kan tenkes at grensen mellom samfunnsnyttige gaver og fradragsberettigede utgifter ville blitt vanskelig å trekke dersom SalMar hadde blitt tilkjent fradrag i HR-2018-580-A (SalMar). Dette er også Høyesterett inne på i SalMar-sakens avsnitt 55 hvor det gjennomføres en mer konsekvensorientert vurdering av spørsmålet. Her uttales det at:

---

<sup>97</sup> Ibid., avsnitt 56.

<sup>98</sup> Ibid., avsnitt 42. Se også avsnitt 4.3.5.

*«Det er vanskelig å tenke seg hvordan man skulle trekke grensen mot gaver fra hjørnesteinsbedrifter til lokalsamfunn som ikke skulle gi fradragsrett, dersom man aksepterer fradrag her.»<sup>99</sup>*

Hauge mener at SalMar-saken er med på å gi Kverva-saken et «hit, men ikke lenger»-stempel for de tilfeller hvor skattyter bidrar med midler til styrkelse av kommunale tilbud.<sup>100</sup> Ser man de to avgjørelsene opp mot hverandre er det lett å være enig i dette. SalMar-saken påvirker dermed rettstilstanden for denne typen oppofrelser. Etter Kverva-saken ble det antatt at tilknytningen måtte ligge et sted mellom Skagen-saken og Kverva-saken. I lys av SalMar-saken synes det nå nærliggende å karakterisere Kverva-saken som et eksempel hvor tilknytningen akkurat var sterk nok til at tilknytningskravet ble ansett oppfylt.

Når Hauge omtaler Kverva-saken som et «hit, men ikke lenger»-tilfelle kreves en sammenligning av de to avgjørelsene på mer spesifikt grunnlag. Dette er viktig for å forstå de nærmere begrunnelser for resultatet i de to sakene. Det kan også være med på å klargjøre grensedragningen mellom gavetransaksjoner og utgifter til inntekts ervervelse nærmere.

Det er naturlig å se nærmere på hvor stor forskjell det egentlig var på de to ulike allmennyttige tiltakene som ble gjennomført på bakgrunn av de aktuelle oppofrelsene. Til tross for at SalMar ikke ble innrømmet fradragsrett, erkjenner Høyesterett at den type tiltak som den aktuelle oppofrelsen gikk til, isolert sett kan tenkes å bidra til å sikre bosetning, og dermed potensielt også sikre arbeidskraft.<sup>101</sup> Men som Høyesterett gir uttrykk for var tilknytningen mellom tilskuddet og SalMar sin inntektsskapende aktivitet for *«fjern og avledet»*.<sup>102</sup>

Kverva-saken brukes i denne sammenheng for å vise at det må trekkes en grense i relasjon til hvor fjern og avledet tilknytningen kan være. I Kverva-saken la Høyesteretts flertall stor vekt på at oppofrelsen gikk til oppføring av et skolebygg med maritime fag. Dette til tross for at Kverva sin oppofrelse direkte gikk til oppføring av kulturhus m.m. Ser man konkret på tilfellene er det vanskelig å si at et kulturhus kan bidra til å sikre bosetning på en bedre måte

---

<sup>99</sup> Ibid., avsnitt 55.

<sup>100</sup> Hauge, Harald, Salmar-saken – Høyesterett satte foten ned, Revisjon og Regnskap 2018 nr. 4, s. 24.

<sup>101</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 50

<sup>102</sup> Ibid., avsnitt 51.

enn for eksempel satsing på lokale idrettslag. Verken et kulturhus eller generell satsing på idrett og kultur har klar tilknytning til de to selskapenes næringsvirksomhet. Det kan derfor synes noe merkelig at tilskudd til lokale idrettslag m.m., anses som en gavetransaksjon mens tilskudd til et kulturhus er en utgift til inntekts ervervelse. I Kverva-saken later Høyesteretts flertall imidlertid til å se det kombinerte skole- og kulturbygget i sin helhet. Det var tross alt slik at SalMar sitt tilskudd gikk til flere ulike tiltak, mens Kverva sitt tilskudd gikk til gjennomføring av et konkret tiltak.

Mindretallet i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) synes å være innom denne problemstillingen. I avsnitt 94 viser mindretallet til et avsnitt i Kvervas brev til Frøya kommune hvor det fremkommer at Kverva mente Frøya kommune manglet et «*tidsriktig og fleksibelt kulturhus*». Det er naturlig å lese mindretallets votum dithen at kulturhuset var det sentrale i Kvervas bidrag, og at man for et kulturhus ikke har samme tilknytning til den inntektsskapende aktiviteten som en videregående skole med et maritimt utdanningstilbud. Det er vanskelig å si hvilken av de to fremgangsmåtene som er riktig. Mindretallets løsning har åpenbart gode grunner for seg, men samtidig gjaldt det et kombinert bygg som det vil være naturlig å se i sammenheng.

Et annet viktig forhold er at dokumentasjonen var vesentlig bedre i Kverva sitt tilfelle. Som nevnt i avsnitt 3.2.3 er dokumentasjon en objektiv og tidsnær faktor som normalt vil ha betydning i fastleggelsen av skattyters hovedformål. I Kverva-saken var relevant dokumentasjon beholdt og fremlagt på en ryddig og god måte.<sup>103</sup> Ikke bare hadde Kverva gjennom dokumentasjonen fremhevet hvordan tilskuddet hadde relevant tilknytning til både selskapets og datterselskapenes inntektsskapende aktivitet, dokumentasjonen var også mangfoldig.<sup>104</sup>

I SalMar-saken gjør Høyesterett et nokså stort poeng ut av at SalMar sitt tilfelle på dette punktet skiller seg fra Kverva-saken. I SalMar-sakens avsnitt 48 viser Høyesterett til at oppofrelsen stammet fra Salmarfondet, og at tilskudd fra dette fondet omtales som «*Sponsing og gaver*». På dette punktet lignet SalMars bidrag mer på de tilskudd Skagenfondene ga til to veldedige organisasjoner og krevde fradrag for i Rt. 2012 s. 744 (Skagen). Skagenfondene

---

<sup>103</sup> Hauge, Harald, Høyesteretts dom i Kverva-saken, Revisjon og Regnskap, 2015 nr. 8, s. 43.

<sup>104</sup> Høyesterett synes å legge nokså stor vekt på dette i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 70.



hadde i avtaler og ekstern kommunikasjon omtalt tilskuddet til de to organisasjonene som «*finansiell støtte*».<sup>105</sup> Høyesterett la også vekt på at både Skagenfondene og mottakerne hadde omtalt bidragene som «*gaver*».<sup>106</sup> Det må antas at dette var et viktig moment i retning av at SalMars tilskudd måtte anses som en gave.

Hauge er kritisk til at dokumentasjonen synes å bli tillagt så mye vekt i Høyesteretts resonnement.<sup>107</sup> Det er lett å være enig i at graden av tidsnære bevis for et påstått formål ikke bør være avgjørende for fradragsspørsmålet. Forskjellen, hva gjelder omfanget av tidsnære bevis, i henholdsvis Kverva- og SalMar-saken er utvilsomt viktig for Høyesterett i fastleggelsen av hovedformålene og i tilknytningsvurderingene for øvrig. Fremgangsmåten Høyesterett legger opp til hva gjelder tidsnære bevis tilsier at skattyter bør være påpasselig med å utarbeide dokumentasjon som er grundig, og som klart fremhever hvordan den aktuelle utgiften er relevant for den inntektsskapende aktiviteten.

#### **4.2.4. Er det forskjell mellom utkantstrøk og bystrøk?**

Et interessant spørsmål i forbindelse med oppgavens problemstilling er om det gjøres forskjell på virksomheter i utkantstrøk og bystrøk.<sup>108</sup> Bakgrunnen for spørsmålet er at det ofte vil være enklere for en bedrift med sterk lokal forankring i en mindre kommune å påvise en innteksrelatert tilknytning til lokale tiltak enn for virksomheter i bystrøk. Dette gjelder for eksempel når skattyter hevder at kostnaden er oppofret for å holde på arbeidskraft. En grunn til dette er at det normalt er vanskeligere å holde på arbeidskraft i utkantstrøk.

Det er utvilsomt slik at virksomheter i utkantstrøk er mer utsatt for fraflytting i forhold til virksomheter i byer. I bystrøk vil tilgangen på arbeidskraft normalt ikke synke nevneverdig. Dette kommer blant annet frem av statistikken benyttet i avsnitt 1.2 som viser at den norske befolkning stadig flytter sentralt.

Både flertallet og mindretallet i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) er innom problemstillingen.

Flertallet argumenterer med at:

---

<sup>105</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsnitt 48.

<sup>106</sup> Ibid., avsnitt 52.

<sup>107</sup> Hauge, Harald, Salmar-saken – Høyesterett satte foten ned, Revisjon og Regnskap 2018 nr. 4, s. 26.

<sup>108</sup> Hauge tar opp spørsmålet i Hauge, Harald, Salmar-saken – Høyesterett satte foten ned, Revisjon og Regnskap 2018 nr. 4, s. 27.

*«de geografiske forholdene [krever] en stedlig og varig bosetting som det antakelig vil være vanskelig å opprettholde uten de tiltakene det her er tale om»<sup>109</sup>*

Det er nærliggende å tolke flertallet i den retning at tilknytningen, i tilfeller som de foreliggende, enklere vil være oppfylt for virksomheter i utkantkommuner enn hva det vil være for virksomheter i bystrøk. Dette begrunnes med at virksomheter i utkantstrøk vil ha større utfordringer med å holde på arbeidskraft. Mindretallet går i motsatt retning og hevder at den betraktningssmåte som flertallet legger til grunn ikke kan «svekke kravet til «nær og umiddelbar sammenheng»»<sup>110</sup> Særlig hensynet til å unngå forskjellsbehandling taler for den løsningen som legges til grunn av mindretallet.

I HR-2018-580-A (SalMar) går Høyesterett inn på problemstillingen som mindretallet i Kverva-saken belyser og gir uttrykk for at det er:

*«vanskelig å tenke seg hvordan man skulle trekke grensen mot gaver fra hjørnesteinsbedrifter til lokalsamfunn som ikke skulle gi fradragrett, dersom man aksepterer fradrag her».<sup>111</sup>*

Høyesterett har altså sett problematikken som Kverva-saken la opp til, og korrigerer grensedragningen mellom utkantstrøk og bystrøk. Etter SalMar-saken er det grunn til å tro at forskjellen mellom utkantstrøk og bystrøk er mindre enn hva Kverva-saken kan gi inntrykk av.

### **4.3. Momenter i grensedragningen.**

Den andre delen av oppgavens problemstilling er å analysere rettspraksis for å se om det kan utledes skjønsmessige momenter som kan ha betydning når hovedformålslæren anvendes på grensetilfeller mellom gavetransaksjoner og utgifter til inntekts ervervelse.

---

<sup>109</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 75.

<sup>110</sup> Ibid., avsnitt 100.

<sup>111</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 55.

Faktorene som ble gjennomgått i avsnitt 3.2.2 t.o.m. 3.2.4 har i rettspraksis blitt brukt til å fastlegge skattyters hovedformål, og er forholdsvis objektive vurderingsmomenter. Disse vil ikke bli vurdert selvstendig i det følgende. Denne delen av oppgaven retter seg mot momenter i en «*bredere vurdering av fradragsretten*».<sup>112</sup> Høyesteretts fremgangsmåte i flere av de aktuelle sakene er nemlig at det gjennomføres en bred, helhetlig vurdering av fradragsspørsmålet dersom det oppstår tvil om skattyters formål.<sup>113</sup> Momentene som her vurderes er gjennomgående av skjønnsmessig karakter. Gjennomgangen er ikke uttømmende.

### 4.3.1. «Nødvendig» kostnad

Nødvendighet ble vurdert i avsnitt 2.5.1, men da i relasjon til tilknytningskravet på overordnet plan. Der ble det konkludert med at det på generelt grunnlag ikke kan oppstilles et krav om at kostnaden må ha vært nødvendig for at fradrag skal tilkjennes. Under dette avsnittet er spørsmålet heller om «nødvendighet» er et moment som kan spille inn i fastleggelsen av skattyters hovedformål og den øvrige tilknytningsvurderingen i tvilstilfellene.

I SalMar-saken går Høyesterett inn i en vurdering av om den aktuelle utgiften var «*nødvendig og tilstrekkelig for å oppnå formålet*».<sup>114</sup> I denne forbindelse viser retten til at samme vurdering ble gjennomført i Kverva-saken. Nødvendighet var også et relevant moment i den allerede omtalte dommen inntatt i Rt. 2005 s. 1434 (Total). I Total-saken gir Høyesterett uttrykk for at det var nødvendig for skattyter å pådra seg utgiften fordi det kunne medføre straffesanksjoner å ikke frembringe de nødvendige opplysningene.<sup>115</sup> Det var med andre ord en helt nødvendig oppofrelse for å oppnå selskapets formål, hvilket var å unngå straffesanksjoner.

I dette ligger at kostnadens tilknytning til inntekt eller inntektsskapende aktivitet styrkes dersom den er nødvendig for skattyter. Det er dette Høyesterett gir uttrykk for i Total-saken. Dersom kostnaden anses som nødvendig styrkes altså tilknytningen, hvilket også gir en klar pekepinn på hva skattyters hovedformål med oppofrelsen var. I Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) som er omtalt tidligere, hevdet skattemyndighetene at det var tale om en gavelignende disposisjon

---

<sup>112</sup> Hauge bruker denne beskrivelsen i Hauge, Harald, Salmar-saken – Høyesterett satte foten ned, Revisjon og Regnskap 2018 nr. 4, s. 25.

<sup>113</sup> Hauge, Harald, Salmar-saken – Høyesterett satte foten ned, Revisjon og Regnskap 2018 nr. 4, s. 25.

<sup>114</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 40.

<sup>115</sup> Rt. 2005 s. 1434 (Total) avsnitt 26.

da A/S Kosmos bidro til oppføringen av «Hvalfangstens Hus», som blant annet skulle brukes som kontorlokale for skattyter. Høyesterett ga skattyter medhold i sitt krav, og la blant annet vekt på at kostnaden fremstod som «*nødvendig*» for selskapet.<sup>116</sup>

Etter dette synes det åpenbart at «nødvendighet» er et sentralt moment i den skjønnsmessige vurderingen av skattyters hovedformål i tvilstilfeller. Dersom en utgift er nødvendig for å «*erhverve, vedlikeholde eller sikre*» skattyters inntekt eller inntektsskapende aktivitet taler gode grunner for at det ikke er tale om en gavedisposisjon, men at hovedformålet er inntektsrelatert. Nødvendighet er altså et moment som kan være relevant i vurderingen av skattyters hovedformål og av tilknytningen.

### **4.3.2. Kostnadens «egnethet»**

Kostnadens egnethet ble også vurdert generelt i kapittel 2. Som vist i avsnitt 2.5.2 har Høyesterett i dommen inntatt i Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen) lagt til grunn at det på generelt grunnlag ikke kan oppstilles et krav om objektiv egnethet.<sup>117</sup> Avgjørelsen gjaldt et tilfelle hvor det kun var tale om et formål, og det aktuelle formålet var inntektsrelatert.

For tilfeller hvor skattyters oppofrelse har vært med på å realisere flere formål blir spørsmålet om kostnadens egnethet kan komme inn som moment i vurderingen av skattyters hovedformål. En sak hvor det knyttet seg usikkerhet til skattyters hovedformål er den nevnte dommen inntatt i Rt. 1965 s. 954 (Kosmos). Avgjørelsen er gjennomgått tidligere. Høyesterett tilkjente A/S Kosmos fradrag og begrunnet blant annet dette med at selskapets involvering i byggingen av «Hvalfangstens Hus», «*objektivt sett fremtrer som egnet til å fremme selskapets formål*».<sup>118</sup> Dommen gir grunnlag for å vurdere kostnadens egnethet ved fastleggelse av skattyters hovedformål.

I SalMar-saken gir Høyesterett uttrykk for at kostnadens egnethet er et vurderingsmoment med relevans. Med henvisning til Kverva-saken uttrykkes det at:

---

<sup>116</sup> Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) s. 956.

<sup>117</sup> Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen) s. 258.

<sup>118</sup> Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) s. 956.

*«en kostnads objektive egnethet til å skape inntekt kan inngå i vurderingen av tilknytningskravet, og i alle fall der det er snakk om å vurdere hvilket av flere alternative formål som er den reelle bakgrunnen for kostnaden».*<sup>119</sup>

Måten dette momentet ble benyttet i SalMar-saken tilsier at Høyesterett ikke anså SalMars tilskudd som særlig egnet til å oppnå det påståtte hovedformålet.<sup>120</sup> Den gjennomgående sammenligningen med Kverva-saken tilsier at Kvervas utgift til et kombinert skole- og kulturhus var bedre egnet til å oppnå et inntektsrelatert formål enn SalMar sine utgifter. Denne typen sammenligning synes å være mer passende ved vurdering av kostnadens «egnet» enn for «nødvendighet», jf. ovenfor. Det er klart at et tilskudd til et skole- og kulturhus med maritimt utdanningsinnhold er bedre egnet til å oppnå det påståtte formålet, sammenlignet med tilskudd til mer generell forbedring av kultur- og idrettstilbud. Denne argumentasjonen fordrer imidlertid at man ser Kvervas tilskudd til det kombinert skole- og kulturhuset i sin helhet, slik flertallet i Kverva-saken gjorde.

Hvorvidt kostnaden er egnet til å «*erhverve, vedlikeholde eller sikre*» inntekt eller inntektsskapende aktivitet sier dermed også noe om grensedragningen mellom gavedisposisjoner og utgifter til inntekts ervervelse. Jo bedre egnet en kostnad er til å oppfylle det inntektsrelaterte formålet, desto mindre tilsier at den aktuelle oppofrelsen er en gavetransaksjon.

### **4.3.3. Motytelse**

I Skatte-ABC defineres gave som «en frivillig overdragelse uten krav på motytelse».<sup>121</sup> Et spørsmål er om det må foreligge en konkret motytelse fra mottaker for at tilknytningskravet skal være oppfylt. I en forlengelse av dette kan det stilles spørsmål om hvordan en eventuell motytelse påvirker vurderingen av skattyters hovedformål. Det er mangelen på en konkret motytelse som vanligvis anføres å være tilfelle i de sentrale avgjørelsene som er gjennomgått ovenfor, jf. også avsnitt 4.1.

---

<sup>119</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 41.

<sup>120</sup> Se også Hauge, Harald, Salmar-saken – Høyesterett satte foten ned, Revisjon og Regnskap 2018 nr. 4, s. 25.

<sup>121</sup> Skatte-ABC 2017/18 s. 603.

Utgangspunktet for vurderingen av motytelse er Høyesteretts gjennomgang i den nevnte Rt. 2012 s. 744 (Skagen). I denne avgjørelsen ble det holdt mot Skagenfondene at det ikke forelå en konkret motytelse fra de veldedige organisasjonene som mottok bidragene. Høyesterett uttalte blant annet at:

*«Fraværet av motytelser som lar seg verdsette, fører til at det er vanskelig å etablere den type tilknytning mellom kostnaden og sikring mv. av skattepliktig inntekt som [skatteloven] § 6-1 krever.»*<sup>122</sup>

Med utgangspunkt i dette sitatet anførte skattemyndighetene at manglende motytelse måtte medføre at Kverva sitt tilskudd til Frøya kommune var en gavetransaksjon i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva).<sup>123</sup> Høyesterett tok imidlertid avstand fra motytelses-premisset som ble oppstilt i Skagen-saken og uttalte at noe *«egentlig krav om motytelse kan imidlertid ikke utledes av tilknytningskravet»*.<sup>124</sup>

På bakgrunn av dette kan det ikke lenger være et krav om konkretiserbar motytelse i tilknytningsvurderingen. Hauge mener man nå kan *«se bort fra dette momentet»*.<sup>125</sup> Et annet spørsmål er imidlertid om mangelen på motytelse kan gi indikasjoner om hva som var skattyters hovedformål. Måten Høyesteretts flertall argumenterer i Kverva-saken kan gi inntrykk av at motytelse kan brukes som moment i vurderingen av skattyters hovedformål. I relasjon til formålet uttaler Høyesterett at:

*«Kvervas tilskudd gikk til realisering av et tiltak som hadde til formål å styrke inntektsgrunnlaget for datterselskapene og derigjennom Kvervas egne inntekter gjennom utbytte»*.<sup>126</sup>

Argumentasjonen kan gi inntrykk av at Høyesterett legger vekt på at Kvervas formål var å styrke inntektsgrunnlaget, og at det rent faktisk var ulike typer motytelser til stede.

Høyesterett uttaler imidlertid videre at *«det i foreliggende sak [er] tilstrekkelig tilknytning*

---

<sup>122</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsnitt 56.

<sup>123</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 34.

<sup>124</sup> Ibid., avsnitt 78.

<sup>125</sup> Hauge, Harald, Høyesteretts dom i Kverva-saken, Revisjon og Regnskap, 2015 nr. 8, s. 44.

<sup>126</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 78.

*mellom tilskuddet og inntekten».*<sup>127</sup> Dette kan gi inntrykk av at motytelse-momentet ikke har stor betydning. Høyesteretts gjennomgang gjør det vanskelig å gi et konkret svar på hvorvidt dette momentet vil ha betydning i hovedformålsvurderingen. Fremgangsmåten Høyesterett benytter seg av trekker i retning av at momentet ikke vil ha stor betydning i vurderingen av skattyters hovedformål.

#### **4.3.4 Kostnaden har kun «indirekte virkning»**

Et annet spørsmål er hvilken betydning det har at kostnaden kun har indirekte virkning på skattyters inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Spørsmålet er med andre ord om et slikt forhold kan gi indikasjoner på om en oppofrelse i grenseland mellom gavetransaksjon og utgift til inntekts ervervelse er fradragsberettiget.

I dommen inntatt i Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) erkjenner førstvoterende på vegne av flertallet at det ikke kan påvises noen «*direkte sammenheng mellom reisingen av bygget og de inntekter som selskapet har hatt ved bestemte forretninger*».<sup>128</sup> Flertallet gir uttrykk for at kostnaden som A/S Kosmos oppofret i forbindelse med oppføringen av «Hvalfangstens Hus» ikke hadde direkte innvirkning på verken inntekten eller den inntektsskapende aktiviteten som sådan. Det som ledet til fradragsrett var at øvrige momenter sett i sammenheng tilsa at tilknytningskravet var oppfylt. Ut ifra denne avgjørelsen kan det altså virke som at dette momentet ikke bør tillegges stor vekt.

En avgjørelse hvor «indirekte-virkning»-momentet imidlertid synes å spille en større rolle er HR-2018-580-A (SalMar). Som nevnt i avsnitt 4.2.3 gjør Høyesterett her et nokså stort poeng ut av å sammenligne SalMar sitt tilskudd med Kverva sitt. Det gjøres også i forbindelse med vurderingen av kostnadens indirekte virkning. Høyesterett uttaler her at «*tiltakene indirekte vil kunne ha en viss effekt (...)*»<sup>129</sup> Til tross for dette ble skattyter altså ikke innrømmet fradragsrett. Høyesterett begrunnet sitt resultat med at:

*«En eventuell innvirkning på selskapets inntekter fremstår her som svært indirekte, og en slik virkning måtte utvilsomt forutsette et langsiktig perspektiv.»*<sup>130</sup>

---

<sup>127</sup> Ibid.

<sup>128</sup> Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) s. 957.

<sup>129</sup> HR-2018-580-A (SalMar) avsnitt 50.

<sup>130</sup> Ibid., avsnitt 52.

Etter dette er det klart at «indirekte-virkning»-momentet vil kunne ha betydning i tilknytningsvurderingen i de aktuelle grensetilfellene. En naturlig konsekvens av dette er at utgifter som kun har indirekte virkning på skattyters inntekt eller inntektsskapende aktivitet enklere kan bli karakterisert som en gavetransaksjon. Dette momentet vil derfor også kunne gi indikasjoner vedrørende skattyters hovedformål. Jo mer direkte en oppofrelse virker inn på skattyters inntekt eller inntektsskapende aktivitet, desto mer taler for at hovedformålet er inntektsrelatert.

#### **4.3.5. Kostnaden har «allmenn og generell interesse»**

Et annet moment i vurderingen er om kostnaden i hovedsak gagnar allmenne og generelle interesser, eller primært kun skattyter selv. Et annet lignende scenario er at utgiften gagnar skattyter hovedsakelig, men også allmennheten i en ikke-ubetydelig grad. Dette har åpenbart betydning for fastleggelsen av skattyters hovedformål. Jo mer allmenne og generelle interesser som ivaretas, desto mer taler for at det foreligger en gavedisposisjon. Et slikt forhold vil normalt kunne svekke tilknytningen. Dette gir Høyesterett også uttrykk for i SalMar-saken hvor det uttales at:

*«jo mer allmenn og generell virkningen er, desto lettere vil kostnaden måtte anses primært som en samfunnsnyttig gave og ikke en inntektsrelatert kostnad».*<sup>131</sup>

Det presiseres imidlertid at en utgift kan være fradragsberettiget til tross for at den gagnar andre enn kun skattyter. Dette gir både SalMar-saken og Kverva-saken uttrykk for.<sup>132</sup>

I både SalMar-saken og Kverva-saken var det snakk om utgifter som i tillegg til skattyter også kom samfunnet på Frøya til gode. I gjennomgangen som foretas i SalMar-saken synes Høyesterett å legge vekt på at begge de to sakene gjaldt tilskudd til allmenne og generelle interesser, men at SalMar sine bidrag var av mer generell karakter. Dette later altså til å være et viktig moment i vurderingen.<sup>133</sup>

---

<sup>131</sup> HR-2018-580-A (SalMar) avsnitt 42.

<sup>132</sup> Henholdsvis HR-2018-580-A (SalMar) avsnitt 42 og Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 75.

<sup>133</sup> HR-2018-580-A (SalMar) avsnitt 46.



Høyesterett virker i SalMar-saken å legge stor vekt på at overføringene til kommunen «fremstår som ren støtte» (utad),<sup>134</sup> og at det var tale om «generelle tilskudd til eksempelvis musikkfestivaler og ballbinger i kommunen».<sup>135</sup> De to gjengitte uttalelsene sett i sammenheng gir inntrykk av at Høyesterett mente tilskuddene måtte anses som en gave til Frøya kommune. På grunn av den generelle og allmenne virkningen var tilknytningen til SalMar sin inntektsskapende aktivitet for svak. Momentet synes å være viktig i vurderingen av de aktuelle grensetilfellene. Momentets vekt må imidlertid ikke overdrives all den tid en utgift kan være fradragsberettiget selv om den gagnar andre enn kun skattyter.

#### 4.4. Avsluttende betraktninger

Oppgaven har gjennomgående forsøkt å fremheve at det må skilles mellom vurderingen av om tilknytningskravet isolert sett er oppfylt, og hva som var skattyters hovedformål med oppofrelsen. Formålet er et helt sentralt moment i tilknytningsvurderingen. Av den grunn er det viktig å fastlegge skattyters hovedformål i de tilfeller hvor en oppofrelse har oppfylt to eller flere formål. Gjennomgangen har imidlertid vist at disse vurderingene iblant glir over i hverandre. Det er klart nok slik at de to vurderingene isolert sett har mange likhetstrekk. Det er ikke alltid enkelt å se om domstolene vurderer hovedformålet isolert sett, eller om dette inngår i en mer sammensatt vurdering hvor hovedformålet fastlegges i lys av tilknytningsvurderingen.

Et gjennomgående tema har vært om det kan utledes klare, men skjønsmessige momenter som kan være relevante ved fastleggelse av skattyters hovedformål. Gjennomgangen har vist at dette er mulig, og at momentene som er gjennomgått ovenfor i avsnitt 4.3.1 t.o.m. 4.3.5 kan gi veiledning i grensedragningen som oppgavens problemstilling har rettet seg mot.

Ser man gjennomgangen av tilknytningskravet i avsnitt 2.5.1 t.o.m. 2.5.4 i sammenheng med den nærmere analysen av skjønsmessige momenter i avsnitt 4.3 er det særlig en viktig forskjell som kommer til syne. I tilfeller hvor kun et formål oppfylles vil man normalt ikke ha behov for å se hen til øvrige momenter i tilknytningsvurderingen. I disse tilfellene gir formålet normalt anvisning på korrekt løsning. Dersom fradragsspørsmålet derimot må vurderes etter hovedformåls læren vil det i større grad være rom for skjønsmessige momenter

---

<sup>134</sup> Ibid.

<sup>135</sup> Ibid.

som ikke klart relaterer seg til skattyters formål. Flere av de gjennomgåtte momentene i avsnitt 4.3 gjelder den aktuelle oppofrelsen. Når det er sagt vil momenter som primært gjelder den aktuelle oppofrelsen ofte også gi indikasjoner om skattyters hovedformål.

Et spørsmål som avslutningsvis kan stilles, etter å ha gjennomgått hovedformåls læren, er om den skatterettslige fordelingsløsningen gir et godt bilde av fradragsinstituttet. I skatterettslig sammenheng er det som nevnt en enten/eller-løsning som anses gjeldende. I avgiftsretten benytter man en mer pragmatisk fordelingsløsning hvor fradrag for inngående merverdiavgift kan skje forholdsmessig.

Den skatterettslige løsningen vil i enkelttilfeller kunne gi et unyansert bilde av de forskjellige tilfellene. Gode grunner taler imidlertid for å holde på enten/eller-løsningen som er gjeldende. Denne løsningen er retts teknisk enkel for den enkelte saksbehandleren, hvilket er helt nødvendig når mange enkeltsaker skal behandles med korte frister. Løsningen er også praktisk for den enkelte skattyter som kan kreve fullt fradrag såfremt det kan påvises at hovedformålet med oppofrelsen var inntektsrelatert.

# Litteraturliste

## Lover

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) – LOV-1999-03-26-14

Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) – LOV-2009-06-19-58

## Forarbeider

Ot.prp.nr.35 (1990-1991) – Skattereformen 1992

## Rettsavgjørelser

### Høyesterett:

Rt. 1918 s. 836 (Arnfinnsen)

Rt. 1949 s. 912 (Folketeatret)

Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen)

Rt. 1962 s. 614 (Tronier)

Rt. 1965 s. 954 (Kosmos)

Rt. 1970 s. 1220 (Oslo Trygdekasse)

Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen)

Rt. 1991 s. 1182 (Brenden)

Rt. 1992 s. 64 (P-pille II)

Rt. 2005 s. 1434 (Total)

Rt. 2007 s. 1822 (DSC)

Rt. 2008 s. 794 (Korsvold)

Rt. 2009 s. 1473 (Samdal)

Rt. 2012 s. 744 (Skagen)

Rt. 2014 s. 108 (Statoil Angola)

Rt. 2014 s. 1057 (Telenor)

Rt. 2014 s. 1248

Rt. 2015 s. 367 (Orkla/Lilleborg)

Rt. 2015 s. 1068 (Kverva)

HR-2018-580-A (SalMar)

## Lagmannsrett:

LB-2014-19122 (Canica)

## **Litteratur**

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

Gjems-Onstad, Ole, *Norsk bedriftsskatterett*, 8 utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS (Oslo 2012).

Skaar, Arvid og Roy Kristiansen, *Lærebok i bedriftsskatterett*, 1 utgave, Gyldendal Norsk Forlag (Oslo 2017).

Zimmer, Frederik mfl., *Bedrift, selskap og skatt*, 6 utgave, Universitetsforlaget (Oslo 2014).

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

## **Artikler**

Hauge, Harald, «*Høyesteretts dom i Kverva-saken*», Revisjon og Regnskap, 2015 nr. 8, s. 42-45.

Hauge, Harald, «*Salmar-saken – Høyesterett satte foten ned*», Revisjon og Regnskap, 2018 nr. 4, s. 24-27.

Neraal, Helge, «*Retten til inntektsfradrag for utgifter til sponsing*», Skatterett 2013 nr. 3, s. 228-251.

Zimmer, Frederik, «*Høyesterettsdommer i skattesaker 2012*», Skatterett 2013, s. 124-158.

Zimmer, Frederik, «*Høyesterettsdommer i skattesaker 2015*», Skatterett 2016, s. 189-255.

## **Annet**

Skatte-ABC 2017/2018

## **Internettsider**

<https://www.ssb.no/befolkning/artikler-og-publikasjoner/okt-flytteaktivitet-i-norge> (Lest 20.02.2020)

<https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2019/Satsinger/?pid=89003> (Lest 21.02.2020)

