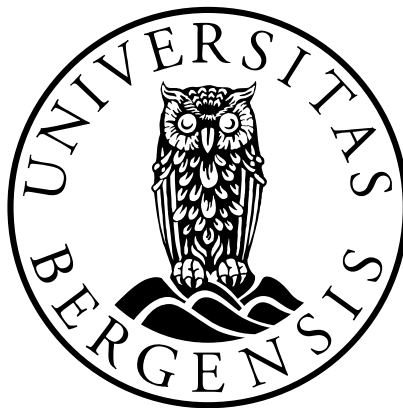


Fradragsretten for erstatning og bøter

Særlig om unntaket for kostnader av pønalt karakter

Kandidatnummer: 153

Antall ord: 14946



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

7. juni 2021

«Skatteloven skal ikke motvirke strafferetten, men heller ikke selv fungere som kvasi-strafferettslig lovgivning.»

- Gjems-Onstad (1984) s. 388.

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	2
1 Innledning.....	4
1.1 Oppgavens tema og problemstilling	4
1.2 Begrepsavklaring: Pønal karakter	6
1.3 Rettskildebildet	7
1.4 Videre disposisjon.....	9
1.5 Avgrensning.....	9
2 Unntak for kostnader av pønal karakter.....	11
2.1 Vilkårene for fradragsrett <i>kan</i> være oppfylt for erstatning og bøter	11
2.1.1 Generelt om fradrag	11
2.1.2 Oppfrelsesvilkåret.....	11
2.1.3 Tilknytningsvilkåret.....	12
2.1.4 Tilknytningsvilkåret anvendt på bøter og erstatning	14
2.2 Nærmere om kostnader av pønal karakter	19
2.2.1 Innledning	19
2.2.2 Historisk bakgrunn.....	19
2.2.3 Rt. 1951 s. 918 Aktietrykkeriet.....	20
2.2.4 Skattemyndighetenes praksis	21
2.2.5 Juridisk teori.....	21
2.3 Hvordan begrunne avskjæring av fradragsretten metodisk	22
2.3.1 Hvorfor vurderingen er relevant	22
2.3.2 Aktietrykkeriet	22
2.3.3 TOSLO-2015-99863	23
2.3.4 Juridisk litteratur	24
2.3.5 Vurdering	25
3 Fradrag for bøter	28
3.1 Innledning	28
3.2 Avgrensning av unntaket	28
3.2.1 Sanksjon ilagt av offentlig myndighet	28
3.2.2 Sanksjonens betegnelse.....	29
3.2.3 Graden av straffekarakter.....	30

3.3	Begrunnelsen for unntaket og motstridende hensyn.....	31
3.3.1	Brudd på skatteevneprinsippet.....	31
3.3.2	Brudd på symmetriprinsippet.....	31
3.3.3	Brudd på likhetsprinsippet.....	32
3.3.4	Fradragsrett vil svekke reaksjonssystemet.....	32
3.3.5	Avskjæring av fradragsrett - en form for straff?.....	33
3.3.6	Hensynet til en praktikabel og nøytral regel.....	35
3.3.7	Betraktninger.....	35
4	Fradrag for erstatningsutbetaling.....	37
4.1	Generelt om erstatning.....	37
4.2	Problemstilling.....	37
4.3	Avgrensning.....	38
4.4	Finnes det et generelt unntak der erstatningsansvaret bygger på forsett?.....	38
4.5	Hvorfor unntak bør begrenses til erstatning av pønalt karakter.....	40
4.5.1	Aktietrykkeriet – Rt. 1951 s. 918.....	40
4.5.2	SKNS1-2020-75.....	42
4.5.3	Mangelfull begrunnelse for et generelt unntak.....	42
4.5.4	Sammenheng i regelverket – Inndragning.....	44
4.5.5	Skatteevneprinsippet.....	45
4.5.6	Konklusjon.....	45
4.6	Erstatning av pønalt karakter.....	46
4.6.1	Erstatning for brudd på markedsføringsloven.....	46
4.6.2	Hva blir igjen av unntaket?.....	46
4.7	Vurdering.....	48
5	Lovfesting av unntaket.....	50
5.1	Er det hensiktsmessig å lovfeste unntaket?.....	50
5.2	Forslag ved en eventuell lovfesting.....	52
	Kilderegister.....	54

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og problemstilling

I næringslivet vil det alltid være risiko for at et selskap pådrar seg kostnader i form av erstatning eller bøter. Det kan hende at en virksomhet bryter markedsføringsloven og må utbetale erstatning til en annen aktør i markedet, eller overtrer konkurranseloven og idømmes bot av Konkurransetilsynet.¹ Temaet for oppgaven er fradragsretten for slike kostnader.

Et helt grunnleggende utgangspunkt ved norsk skatterett er at inntektsskatten er en nettoskatt.² Kostnader som oppfyller vilkårene for fradrag skal av den grunn trekkes fra før skatten beregnes.³ Dette henger sammen med skatteevneprinsippet som går ut på at skattebelastningen justeres ut ifra skattyters evne til å bære skatten.⁴ Rettstilstanden for kostnader av pønål karakter utfordrer dette utgangspunktet da den etter nærmere bestemte kriterier avskjærer retten til fradrag, selv om vilkårene for fradragsrett kan være oppfylt.

Det følger av skatteloven § 6-1 (1) at «[d]et gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».⁵ Ved vurderingen av om en kostnad er fradragsberettiget må det undersøkes om det foreligger en reduksjon i skattyters formuesstilling og om kostnaden har tilstrekkelig tilknytning til inntektserverv.⁶ Disse kravene omtales som henholdsvis oppofrelsesvilkåret og tilknytningsvilkåret.⁷

I noen tilfeller vil erstatning og bøter ikke oppfylle tilknytningsvilkåret, slik at kostnadene av den grunn ikke er fradragsberettigede. Som oppgaven vil vise, *kan* imidlertid vilkårene for fradrag være oppfylt slik at utgiftene til bøter og erstatning i utgangspunktet skal

¹ Lov 9. januar 2009 nr. 2 om kontroll med markedsføring og avtalevilkår mv.; Lov 5. mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger.

² Ot.prp. nr. 76 (1995-1996) s. 4.

³ Zimmer (2018) s. 127.

⁴ Zimmer (2018) s. 30. Zimmer synes her å forutsette at skatteevneprinsippet ikke kan anvendes på juridiske personer. Dette sammenfaller ikke med høyesterettspraksis. HR-2018-580-A omhandlet *et selskap*. Høyesterett uttrykker i avsnitt 30 at formålet med fradragsregelen er å komme fram til skattyters netto inntekt, og dermed også skatteevnen.

⁵ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven - sktl.).

⁶ HR-2015-734-A avsnitt 32; HR-2020-2200-A avsnitt 31.

⁷ HR-2020-2200-A avsnitt 30 og 31; Se pkt. 2.1 for nærmere gjennomgang av vilkårene for fradrag.

fradragsføres før skattlegging. Likevel kan disse nektes fradragsført dersom de har *pønalt karakter*, også beskrevet som «overveiende straffelignende karakter».⁸

Temaet ble senest aktualisert i 2020 da det ble fattet et vedtak i Skatteklagenemnda som avdekket et sprikende syn på hva som er gjeldende rett ved fradragsretten for erstatningsutbetalinger.⁹ Det oppsto spørsmål om det finnes et unntak fra retten til fradrag hvis erstatningskostnaden er pådratt forsettlig, eller om unntaket må begrenses til erstatning av *pønalt karakter*.¹⁰

Beløpet som ble tillatt fradragsført i denne saken var kr. 95 000 000. Forskjellen for selskapet med eller uten fradrag ville i sin tur utgjøre en skattekostnad på kr. 20 900 000.¹¹ Dette illustrerer at hvorvidt en virksomhet får fradrag eller ikke, kan utgjøre en betraktelig forskjell i økonomisk byrde for et selskap.

Klarhet i rettsstillingen på dette området er derfor nødvendig. Samtidig er dette en del av skatteretten som er lite behandlet og vurdert, og oppgaven søker av den grunn å belyse rettsstillingen. Som Gjems-Onstad uttalte treffende i 1984, utgjør fradragsretten for kostnader av *pønalt karakter* en «[...] konflikt mellom to subsystemer innen lovgivningen»: skatterett og strafferett.¹²

Den overordnede problemstilling for oppgaven er hvordan fradragsretten *avgrenses* mot erstatning og bøter. Rettsstillingen er klar på at det ikke er adgang til å fradragsføre kostnader av *pønalt karakter*, men regelens nærmere innhold og omfang er uklart. I sentrum for oppgaven står derfor en analyse av unntaket for kostnader av *pønalt karakter* i relasjon til bøter og erstatning (del 3 og 4). Oppgaven skal også behandle hvordan regelen bør begrunnes metodisk (del 2) og om den bør lovfestes (del 5).

⁸ Skatte-ABC 2020/2021, Bot, gebyr mv., pkt. 1.1.

⁹ SKNS1-2020-75.

¹⁰ Sekretariatets problemstilling i SKNS1-2020-75.

¹¹ $95\,000\,000 \cdot 0,22 = 20\,900\,000$, dersom man legger til grunn skattesats for 2020, 22 pst., jf. FOR-2019-12-13-1820.

¹² Gjems-Onstad (1984) s. 383.

1.2 Begrepsavklaring: Pønal karakter

En utgifts *pønale karakter* legitimerer avskjæring av fradragsretten etter skattemyndighetens praksis.¹³

Skatteloven definerer ikke hva som utgjør en kostnad av pønal karakter, og det er heller ikke en karakteristikk med et entydig innhold. Et pålegg om utbetaling av et pengebeløp kan inneholde et *pønalt element*, uten at det nødvendigvis er av en slik *pønal karakter* at det får betydning for fradragsretten.

Ordet «pønal» stammer fra det latinske ordet for straff.¹⁴ Andenæs har definert straff som «[...] et onde som staten tilføyer en lovovertreder på grunn av lovovertreddelsen, i den hensikt at han skal føle det som et onde».¹⁵ Denne definisjonen har blitt fulgt opp av Høyesterett og forarbeidene til straffeloven.¹⁶ Det sentrale hensyn bak straff er prevensjon.¹⁷

I Skatte-ABC brukes begrepet «overveiende straffelignende karakter» synonymt med «pønal karakter».¹⁸ I juridisk teori omtales «offentligrettslige reaksjoner med straffekarakter» samt «offentligrettslige sanksjoner av pønal karakter» om det samme.¹⁹

Oppgaven omhandler ulike økonomiske reaksjoner som faller både innenfor og utenfor det som kan utgjøre formell straff etter Grunnloven § 96.²⁰ De reaksjoner som regnes som straff etter Grunnloven § 96 og det *videre* straffebegrep i EMK vil omfattes av begrepet *pønal karakter* med betydning for fradragsretten.²¹

Selv om en økonomisk sanksjon ikke formelt sett behøver å være straff for å ha «pønal karakter», er det nok treffende å hevde at dersom prevensjonshensynet gjør seg gjeldende ved ileggelsen av den økonomiske sanksjonen, vil dette kunne tale for at kostnaden har *pønal karakter* med betydning for fradragsretten. Denne antagelsen støttes av forarbeidene til forvaltningsloven hvor det uttales at «[e]t pønalt element kjennetegnes som nevnt ved at

¹³ Zimmer (2018) s. 223.

¹⁴ Elden (2018).

¹⁵ Andenæs (1962) s. 330.

¹⁶ Rt. 1977 s. 1207; Ot. Prp. nr. 90 (2003-2004) s. 20; Lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven – strl.)

¹⁷ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) s. 77.

¹⁸ Skatte-ABC 2020/2021, Bot, gebyr mv., pkt. 1.1.

¹⁹ Zimmer (2018) s. 223; Gjems-Onstad (1984) s. 385.

²⁰ Zimmer (2018) s. 223; Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov.

²¹ Ibid.

reaksjonen har et individual- og allmennpreventivt formål og retter seg mot tidligere handlinger».²²

Selv om begrepet ikke er entydig definert, kan det likevel her konkluderes med at kostnaden må ha fellestrekk med straff, og at prevensjonshensynet må kunne sies å gjøre seg gjeldende i noen grad, for at det skal utgjøre en kostnad av pønalt karakter.

1.3 Rettskildebildet

Det finnes ingen spesialbestemmelse i skatteloven som regulerer fradragsretten for erstatning og bøter. Vurderingen må bygge på en tolkning av hovedregelen om fradrag etter sktl. § 6-1 (1).

Legalitetsprinsippet, kravet om hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113, gjelder på skatterettens område fordi ileggelse av skatt utgjør et inngrep i borgernes frihet og rettigheter.²³

Legalitetsprinsippet fungerer også som et tolkningsprinsipp og setter skranke for hvor fritt man kan forholde seg til lovens ordlyd.²⁴ Det gjelder imidlertid ikke et strengt legalitetsprinsipp på skatterettens område.²⁵ Selv om ordlyden står sentralt, må det ved tolkningstilsvil foretas en avveining av samtlige rettskildefaktorer.²⁶

Etter juridisk teori skal rettsanvenderen utvise varsomhet med utvidet anvendelse av hjemler som gir adgang for inngrep.²⁷ Fradragsregler er imidlertid ikke inngrepshjemler, da disse er *fordelaktig* sett fra skattyters ståsted.²⁸ Likevel vil fradragsretten påvirke skatteplikten størrelse, noe som tilsier at legalitetsprinsippet bør gjelde tilsvarende på fradragssiden.²⁹ En innskrenkende tolkning av sktl. § 6-1 (1) vil nettopp øke skatteplikten. Banoun viser til at hensynene bak legalitetsprinsippet «[...] kan sies å gjøre seg gjeldende uavhengig av om det dreier seg om ileggelse av skatteplikt eller innskrenking av en fradragsrett».³⁰ Likevel er

²² Prop. 62 L (2015-2016) s. 26; Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven – fvl.)

²³ Zimmer (2019) s. 47.

²⁴ Høgberg og Sunde (2019) s. 83.

²⁵ Zimmer (2019) s. 47.

²⁶ HR-2014-2471-A avsnitt 48.

²⁷ Banoun (2003) s. 89.

²⁸ Zimmer (2018) s. 49. Tilsvarende beskrivelse, men for regel om utsettelse av skatteplikt.

²⁹ Se Ot.prp. nr. 35 (1997-1998) s. 8. «[...] legalitetsprinsippet tilsier at man som hovedregel ikke kan tolke fradragsreglene innskrenkende til skattyters ugunst».

³⁰ Banoun (2003) s. 89.

legalitetsprinsippet ikke er anført like ofte til hinder for innskrenkende fortolkning i skattesaker.³¹

I Rt. 2005 s. 577 uttrykker Høyesterett at legalitetsprinsippet styrke ikke står like sterkt når det kommer til regler om tidfesting av fradrag som for regler om skatteplikt.³² I avsnitt 34 uttaler Høyesterett følgende:

«Men hensynet til forutberegnelighet setter likevel grenser for hvor langt man kan gå i å anse at det foreligger hjemmel på grunnlag av andre rettskilder når lovteksten etterlater tvil eller som her, er taus.»

Zimmer antyder at tilsvarende hensyn gjør seg gjeldende på fradragssiden generelt.³³ Dette tilsier at andre rettskildefaktorer enn lov kan ha stor betydning på fradragssiden, men at det likevel går en grense ved fortolkning av hensyn til at skattyter skal kunne forutse sin rettsstilling.³⁴

Lovens ordlyd og forarbeider gir lite veiledning for i hvilken utstrekning det er adgang til å fradragføre erstatning og bøter. Samtidig er det sparsommelig med høyesterettspraksis som adresserer oppgavens problemstilling.

Dette innebærer at en redegjørelse av rettstilstanden også må bygge på rettskilder av lavere rang, herunder underrettspraksis, skattemyndighetenes praksis, uttalelser fra Finansdepartementet og juridisk teori. Også Skattedirektoratets håndbok Skatte-ABC er av interesse. Selv om disse kildene isolert har lav rettskildemessig verdi, kan synspunktene som fremkommer der få betydning dersom de blir vektlagt av skattemyndighetenes praksis over tid.³⁵ Skatterettslige hensyn er også av betydning for oppgaven. Særlig fokus vil det være på skatteevneprinsippet.

³¹ Ibid.

³² Avsnitt 34.

³³ Zimmer (2006) pkt. 8.

³⁴ Rt. 2005 s. 577 avsnitt 34; Zimmer (2018) s. 49.

³⁵ Zimmer (2018) s. 54–62, se eksempelvis s. 59 hvor det illustreres at Skatte-ABC på denne måten *kan* få betydning.

1.4 Videre disposisjon

I oppgavens del 2 skal det illustreres at vilkårene for fradragsrett *kan* være oppfylt for erstatning og bøter. Deretter skal rettstilstanden for kostnader av pønalt karakter presenteres. Videre reises problemstillingen om hvordan avskjæringen av fradragsretten bør begrunnes *metodisk*.

Fradragsretten for bøter omtales i del 3. Bøter brukes i oppgaven som en samlebetegnelse for økonomiske sanksjoner ilagt av offentlig myndighet. Det omfatter alt fra foretaksstraff til overtredelsesgebyr. Problemstillingen er hva som kjennetegner *bøter* som er av en slik *pønalt karakter* at det får betydning for fradragsretten. For mange av sanksjonene som kan regnes som *bøter* har rettstilstanden lenge vært klar på at disse ikke er fradragsberettigede, da de regnes for å ha pønalt karakter. Av den grunn skal det her redegjøres for rettstilstandens *begrunnelse* og de hensyn som aktualiseres når man avskjærer retten til fradrag.

Oppgavens del 4 omhandler fradragsretten for erstatningsutbetalinger. Erstatning kan betegnes som «økonomisk kompensasjon ved skadeforvoldelse».³⁶ Hovedproblemstillingen vil være om det finnes et generelt unntak fra retten til fradrag når erstatningen er pådratt forsettlig, eller om unntaket *bør* begrenses til kostnader av *pønalt karakter*.³⁷ Deretter vurderes hva slags erstatning som kan sies å ha pønalt karakter med betydning for fradragsretten.

I del 5 skal det avslutningsvis foretas en vurdering av om unntaket for kostnader av pønalt karakter bør lovfestes.

1.5 Avgrensning

Oppgaven omhandler bøter og erstatning som har en viss tilknytning til virksomhet. Det avgrenses dermed mot spørsmål om fradrag i lønnsinntekter og andre skattepliktige inntekter enn virksomhetsinntekter.

Hvis arbeidsgiver dekker ansattes bot som ikke er fradragsberettiget for virksomheten, blir denne utbetalingen regnet som skattepliktig lønn for arbeidstaker.³⁸ Det samme gjelder for

³⁶ Hagstrøm og Stenvik (2019) s. 17.

³⁷ Også Sekretariatets problemstilling i SKNS1-2020-75.

³⁸ Skatte-ABC 2020/2021, Bot, gebyr mv., pkt. 3.1.

erstatningsutbetaling dekket av arbeidsgiver som faller utenfor det som omfattes av arbeidsgiveransvaret.³⁹

Oppgavens fokus vil være der et selskap er ansvarlig for å utbetale bot eller erstatning, fordi noen *på vegne av selskapet* har pådratt kostnaden.

³⁹ Skatte-ABC 2020/2021, Skadeserstatning, pkt.13.3.2.

2 Unntak for kostnader av pønalt karakter

2.1 Vilkårene for fradragsrett *kan* være oppfylt for erstatning og bøter

2.1.1 Generelt om fradrag

Skattelovens hovedregel om fradrag følger som nevnt av sktl. § 6-1 (1). Denne bestemmelsen er en videreføring av den tidligere skatteloven § 44.⁴⁰ Det er uomtvistet at den nye skatteloven ikke medførte noen realitetsendring, og at «[...] eldre rettspraksis, forvaltningspraksis og juridisk litteratur fortsatt har betydning».⁴¹

Det uttales i HR-2018-580-A at det overordnede siktemålet med fradragsregelen i sktl. § 6-1 er «[...] å komme fram til skattyters netto inntekt og derved også skatteevnen».⁴² For å komme frem til beløpet det skal beregnes inntektsskatt av må det altså gjennomføres et kostnadsfradrag.

Som nevnt under pkt. 1.1 oppstiller skatteloven § 6-1 (1) to grunnleggende vilkår for fradragsrett, oppfrelsesvilkåret og tilknytningsvilkåret.⁴³ I det følgende skal det illustreres at vilkårene *kan* være oppfylt for erstatning og bøter.

2.1.2 Oppfrelsesvilkåret

Oppfrelsesvilkåret kan utledes av lovens formulering om at det gis fradrag for «kostnad som er pådratt», jf. sktl. § 6-1 (1).

I rettspraksis er det lagt til grunn at det må «[...] finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling» for å oppfylle vilkåret.⁴⁴

⁴⁰ Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt; Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 58.

⁴¹ Rt. 2008 s. 794 avsnitt 39.

⁴² Avsnitt 30.

⁴³ HR-2020-2200-A avsnitt 30 og 31.

⁴⁴ HR-2015-734-A avsnitt 32.

Det er på det rene at det ved betaling av en bot eller erstatning foreligger en oppofrelse av inntekt, og dermed en reduksjon i skattyters formuesstilling. At dette er tilfellet, følger av bøter og erstatnings natur; de reduserer inntekten selskapet har hatt. Dette er også forutsatt i ligningspraksis.⁴⁵ Oppofrelsesvilkåret vil dermed være oppfylt ved utbetaling av bøter eller erstatning.⁴⁶

2.1.3 Tilknytningsvilkåret

Tilknytningsvilkåret går ut på at det må foreligge «[...] tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnaden og et inntektserverv».⁴⁷ Hva som nærmere ligger i tilknytningsvilkåret er utpenslet i høyesterettspraksis.⁴⁸

Etter lovteksten foreligger det tilstrekkelig tilknytning hvis kostnaden er pådratt for å «erverde, vedlikeholde *eller* sikre skattepliktig inntekt» (min kursivering). Det er altså tilstrekkelig å oppfylle ett av kriteriene, jf. bruken av ordet «eller».⁴⁹ Ordlyden «pådratt for» tilsier at selskapet må ha hatt til *formål* eller hensikt med kostnaden å enten erverde, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.⁵⁰ Ved vurderingen av om en pådratt kostnad kan begrunnes i et av disse formålene kan man ta utgangspunkt i det skattyter selv oppgir som bakgrunnen for kostnaden, men det skal hovedsakelig legges vekt på en objektiv vurdering av faktum i saken for å vurdere om tilknytningsvilkåret er oppfylt.⁵¹

Dersom det kan tenkes flere alternative formål bak én kostnad, eksempelvis både inntektsrelaterte og private formål, følger det av hovedformåls læren at det viktigste formålet er avgjørende for om det foreligger fradragsrett.⁵²

For vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig tilknytning er flere momenter av betydning. Det kan ses hen til om «kostnaden var nødvendig og tilstrekkelig for å oppnå formålet», og

⁴⁵ Skatteklagenemndas vedtak gjengitt i TOSLO-2015-99863; Sekretariatets vurdering SKNS1-2020-75.

⁴⁶ Et forbehold må tas dersom erstatningsansvaret er dekket av forsikring. Da vil ikke skattyter selv nødvendigvis ha oppfret inntekt, jf. Zimmer (2018) s. 222.

⁴⁷ HR-2020-2200-A avsnitt 31.

⁴⁸ HR-2018-580-A avsnitt 33.

⁴⁹ Zimmer (2018) s. 208.

⁵⁰ Zimmer (2018) s. 209.

⁵¹ HR-2018-580-A avsnitt 36; HR-2020-2200-A avsnitt 36.

⁵² HR-2018-391-A avsnitt 64.

om den kan anses objektivt egnet til å skape inntekt.⁵³ Dette er imidlertid ikke absolutte krav for å oppfylle tilknytningsvilkåret.⁵⁴

Ordlyden i sktl. § 6-1 (1) synes å forutsette at skattyter må ha hatt et inntektsrelatert formål bak oppofrelsen for at tilknytning skal foreligge. Skattyters formål er imidlertid ikke den eneste relevante tilknytningsformen, og bestemmelsen skal ikke forstås uttømmende.⁵⁵ Tilknytningsvilkåret kan være oppfylt gjennom andre sammenhenger mellom inntektsskapende aktivitet og kostnaden.⁵⁶

Zimmer viser til regelen om tap etter sktl. § 6-2 (2), og at bestemmelsen skal anses som en presisering av sktl. § 6-1 (1).⁵⁷ Det følger av sktl. § 6-2 (2) at «[d]et gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring». Bestemmelsen er formulert som en generell adgang til fradrag for tap, og det er ikke avgjørende at tapet kan karakteriseres som en fordring.⁵⁸ Om man betegner det som en kostnad eller et tap er heller ikke avgjørende, da det er flytende overgang mellom disse.⁵⁹ For å få fradrag for et tap fremgår det av høyesterettspraksis at tilknytningsvilkåret består i at tapet må være pådratt «i virksomhet», herunder må tapet ha tilknytning til den virksomheten som drives, jf. § 6-2 (2).⁶⁰ Dette kan også formuleres som et krav om at kostnaden er *pådratt i forbindelse* med virksomheten.⁶¹

Det er dermed ikke et krav om at formålet med oppofrelsen *i seg selv* er å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt for å oppfylle tilknytningsvilkåret.

Skar beskriver den alternative tilknytningsformen etter sktl. § 6-1 (1) som en vurdering av om «[...] en inntektsskapende handling eller aktivitet har foranlediget kostnaden».⁶² Selv om formålet bak oppofrelsen ikke er inntektserverv, kan man legitimere retten til fradrag fordi

⁵³ HR-2018-580-A avsnitt 39, 40 og 41.

⁵⁴ HR-2018-580-A avsnitt 40; HR-2009-2190-A avsnitt 37.

⁵⁵ Zimmer (2018) s. 221.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ Rt. 2007 s. 1822 avsnitt 42 og 44.

⁵⁹ Rt. 2007 s. 1822 avsnitt 44.

⁶⁰ Rt. 2007 s. 1822 avsnitt 37 og 38.

⁶¹ Zimmer (2018) s. 221 og Sekretariatets formulering i SKNS1-2020-75.

⁶² Skar (2021) pkt. 2.2.

oppofrelsen er en «[...] nær og saklig konsekvens av den inntektsskapende aktiviteten».⁶³ Dette synes å tilsvare kriteriet om at kostnaden er *pådratt i forbindelse med virksomhet*.

Tilknytningsvilkåret kan altså oppfylles på flere måter. Gjennom *skattyters formål* med en kostnad, men også ved at kostnaden er *pådratt i forbindelse med virksomhet*.

For begge disse former for tilknytning må man vurdere hva som er årsaken til at kostnaden er pådratt.⁶⁴ Skar viser til at skatteevneprinsippet er en viktig grunn til at man i første rekke må se hen til årsaken, og ikke hvorvidt kostnaden er nødvendig, egnet e.l.⁶⁵ Han uttaler at «[e]n kostnad som er pådratt på grunn av inntektsformål eller inntektsgivende aktivitet, reduserer i utgangspunktet skatteevnen til skattyter uavhengig av om den er egnet til å gi inntekt eller ikke».⁶⁶

2.1.4 Tilknytningsvilkåret anvendt på bøter og erstatning

Erstatning og bøter kan mangle nødvendig tilknytning til inntektserverv. Tilknytningen kan eksempelvis være for fjern eller avledet.⁶⁷ Alternativt mangler kanskje tilknytning fordi den aktivitet som utløser bot eller erstatning er så støtende (f.eks. grov kriminalitet), at man kan hevde at oppofrelsen er det som Skar beskriver som en «lite saklig [...] konsekvens av den inntektsgivende aktiviteten».⁶⁸ Høyesterett synes ikke direkte å ha anvendt en slik formulering, men det kan kanskje argumenteres for at det aldri bør være «nødvendig» å pådra seg slike kostnader, slik at tilstrekkelig tilknytning mangler.⁶⁹

Ved manglende tilknytning er det heller ikke behov for å gå inn på «unntaket» som gjelder når kostnaden har *pønalt karakter*, fordi kostnaden uansett ikke oppfyller vilkårene etter sktl. § 6-1 (1). Tilknytningsvilkåret *kan* imidlertid sies å være oppfylt for bøter og erstatning.

Det er som regel ikke skattyters intensjon å pådra seg en bot eller et erstatningsansvar, og da er heller ikke oppofrelsen *i seg selv* aktivt gjort med formål om å erverve, vedlikeholde eller

⁶³ Skar (2021) pkt. 2.2

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ HR-2018-580-A avsnitt 51.

⁶⁸ Skar (2021) pkt. 7.

⁶⁹ At det vil være relevant å legge vekt på hvorvidt en kostnad er nødvendig fremgår av Rt. 2008 s. 794 avsnitt 55; Zimmer (2018) s. 221 illustrerer at det finnes en slik grense ved eksempelvis grov kriminalitet, men dette begrunnes ikke med at tilknytning mangler.

sikre skattepliktig inntekt. Disse kostnadene oppstår snarere *i forbindelse* med virksomhetsutøvelse og formålet om å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Dette kan tilsa at skattyters formål som tilknytningskriterium ikke kan anvendes.

Som nevnt under pkt. 2.1.4 må tilknytningen vurderes ut ifra årsaken til at kostnaden er pådratt.⁷⁰ Dersom man vurderer skattyters formål ut ifra handlingen som forårsaket bot eller erstatning, kan formålet kanskje tenkes å være et aktuelt tilknytningskriterium, selv som kostnaden ikke var pådratt med vilje.

Illustrerende er Rt. 2007 s. 1822. Spørsmålet i saken var om et selskap kunne tilkjennes fradrag for tap påført gjennom et mislykket forsøk på aksjeerverv. Selskapet var utsatt for svindel og mottok ingen aksjer. Tapet oppsto utenfor virksomhet fordi det ikke hadde tilknytning til den virksomheten som selskapet selv drev.⁷¹ Fordi oppofrelsen her besto i et påført tap kunne ikke det umiddelbare formål med oppofrelsen sies å være inntektserverv.⁷² Høyesterett viste til at selv om det «umiddelbare formål» med et tap ikke kan sies å være inntektserverv, så er det mulig å se oppofrelsen i «en noe større sammenheng».⁷³ Tilknytningskravet var oppfylt fordi selskapets formål med handlingen som medførte tapet var å oppnå skattepliktig inntekt.⁷⁴

Tilsvarende resonnement finnes i HR-2009-2190-A. Dommen gjaldt en investering utenfor virksomhet som gikk tapt. Det ble ansett å foreligge nødvendig tilknytning fordi formålet med investeringen, og de objektive kjensgjerningene rundt investeringen tilsa at det var «[...] Samdal sin intensjon å skape inntekt».⁷⁵ At selve investeringen ikke var objektivt egnet til å gi inntekter var ikke til hinder for fradrag.⁷⁶

Det sentrale synes å være om skattepliktiges formål med det som blir gjort er å øke inntektene, ikke om aktiviteten er hensiktsmessig objektivt sett. Dette synes å åpne opp for at tilknytningskravet *kan* være oppfylt for bøter og erstatning gjennom skattyters formål.

⁷⁰ Skar (2021) pkt. 2.2.

⁷¹ Rt. 2007 s. 1822 avsnitt 37.

⁷² Rt. 2007 s. 1822 avsnitt 50.

⁷³ Ibid.

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ HR-2009-2190-A avsnitt 34.

⁷⁶ HR-2009-2190-A avsnitt 37.

Den handling som forårsaker bot eller erstatning kan dessuten i mange tilfeller objektivt sett være egnet til å øke inntektene. Dette kan gjelde selv om selskapet kalkulerer inn en risiko for å måtte utbetale bot eller erstatning. Eksempelvis kan et selskap bli ilagt overtredelsesgebyr fra Datatilsynet for å ha behandlet personopplysninger i strid med personvernforordningen som ledd i en ny *inntektsgivende* løsning.⁷⁷ At oppofrelsen er objektivt egnet til å gi skattepliktige inntekter er som nevnt ikke et krav, men kan tale for at tilknytning foreligger.⁷⁸

Mer nærliggende er det nok at bøter og erstatning oppfyller tilknytningsvilkåret ved at det er tale om et tap som blir pådratt *i forbindelse med virksomhet*. Zimmer viser til erstatningsutbetalinger, og at disse kan oppfylle tilknytningsvilkåret så lenge ansvar er *pådratt i forbindelse med virksomheten*.⁷⁹ Skar viser også til at denne tilknytningsformen er aktuell ved erstatningsansvar pådratt av en sjåfør under yrkeskjøring.⁸⁰ Han beskriver det som at den «inntektsskapende handling eller aktivitet har foranlediget kostnaden».⁸¹

Et tilfelle hvor slik tilknytning ble konstatert å foreligge finnes i SKNS1-2020-75. I denne saken var et selskap idømt erstatningsansvar som følge av brudd på markedsføringsloven. Her var det ikke tvilsomt at erstatningen var *pådratt i forbindelse med virksomheten*. Begrunnelsen var at selskapet ikke ville kunne oppfylle sine kontraktsforpliktelser «[...] uten å begå de rettstridige handlinger som medførte brudd på markedsføringsloven».⁸² På den måten hadde erstatningen direkte tilknytning til inntektservervet i virksomheten.

Det kan argumenteres for at også en bot vil kunne ha denne form for tilknytning til inntektsskapende aktivitet som erstatning. Dette er også forutsatt i Skatteklagenemndas vedtak gjengitt i TOSLO-2015-99863. Det ble uttalt at «Tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt vil likevel kunne være til stede dersom forpliktelsen til å betale erstatning eller bot er oppstått som følge av skattyters inntektsskapende aktivitet [...]».⁸³

Det skal videre ses nærmere på tilknytningsvilkåret isolert for henholdsvis bøter og erstatning.

⁷⁷ GDPR.

⁷⁸ HR-2009-2190-A avsnitt 37 viser at egnethet er ikke et krav; Rt. 2008 s. 794 avsnitt 55 illustrerer at egnethet kan tale for tilknytning.

⁷⁹ Zimmer (2018) s. 221.

⁸⁰ Skar (2021) pkt. 2.2.

⁸¹ Ibid.

⁸² SKNS1-2020-75 under «Sekretariatets vurderinger».

⁸³ TOSLO-2015-99863 pkt. 3.

2.1.4.1 Bøter og tilknytningsvilkåret

For noen tilfeller vil skattepliktiges formål tilsi at tilknytning er til stede fordi det er vanskelig å se for seg andre formål ved handlingen enn å skape inntekt. I andre tilfeller vil formålet kunne være mer uklart, som ved fartsbøter. Eksempelvis skal en advokat rekke et viktig klientmøte og blir ilagt fartsbot i denne sammenheng. Boten kan være pådratt fordi advokaten måtte rekke klientmøtet. Det kan hevdes at intensjonen med å bryte fartsgrensen er å skape inntekt, og at boten til og med er objektivt egnet til å sikre skattepliktig inntekt, fordi advokaten kommer frem i tide. På den annen side kan det fremstå uklart fordi det er vanskelig å objektivt vurdere om advokaten ønsker å kjenne på spenning ved å bryte fartsgrensen, eller om vedkommende kjører for fort for å rekke et spesifikt klientmøte.

Mer treffende er det nok likevel å se det fra vinkelen om at fartsboten ble pådratt *i forbindelse med virksomhet*. Advokaten ville ikke kunne oppfylle sine forpliktelser uten å samtidig begå fartsovertredelsen som medførte brudd på veitrafikklovgivning. Boten har tilknytning fordi den er «foranlediget av inntektsskapende aktivitet».⁸⁴

Til dette kan det imidlertid innvendes at det foreligger et såpass grovt lovbrudd at boten ikke er en «saklig følge av inntektsskapning».⁸⁵ Bøter ilagt for mindre alvorlige trafikkovertrедelser kan imidlertid tenkes å oppfylle tilknytningsvilkåret.⁸⁶ Dette synes å være Gjems-Onstads oppfatning. Han uttrykker at overtrедelser av trafikklovgivning ikke er «[...] mindre typiske, påregnelige eller forårsaket av vanlig virksomhetsutøvelse i det moderne regulerings-samfunn enn en rekke andre utgifter».⁸⁷

Et annet eksempel kan hentes fra næringslivet. Telenor ble i 2019 ilagt overtredelsesgebyr på 788 millioner kroner av Konkurransklagenemnda for å ha misbrukt dominerende stilling på mobilmarkedet, i strid med konkurranseloven § 11.⁸⁸ Bakgrunnen for boten var at Network Norway hadde inngått en fornyet leieavtale for å få tilgang til Telenor sitt nett. Ved inngåelsen av denne leieavtalen innførte Telenor en ny prisstruktur. Konkurransklagenemnda hevdet at Telenor hadde til hensikt å innføre denne nye prisstrukturen for å begrense Network Norway sitt insentiv til å bygge ut et tredje mobilnett.⁸⁹ Telenor på sin side mente at denne

⁸⁴ Formulering fra Skar (2021) pkt. 2.3.

⁸⁵ Skar (2021) pkt. 7.

⁸⁶ Ibid.

⁸⁷ Gjems-Onstad (1984) s. 383.

⁸⁸ V03/2019.

⁸⁹ V03/2019 avsnitt 524.

prisstrukturen var innført etter ønske om å sikre fremtidige grossistinntekter.⁹⁰ Spørsmål om fradragsrett kom ikke opp i denne saken, men saksforholdet kan illustrere at tilknytningsvilkåret *kan* være oppfylt for bøter, selv om fradrag ikke tilkjennes; Det må kunne hevdes at denne boten er *pådratt i forbindelse med* Telenors inntektsserverv, uavhengig av om det utgjorde et brudd på konkurranseloven eller ikke. Boten er «foranlediget av inntektsskapende aktivitet».⁹¹ Den er pådratt i næringsvirksomhet fordi Telenor søker å øke eller sikre sin omsetning. Her foreligger det nær sammenheng mellom boten og inntektsserverv, og tilknytningsvilkåret må trolig være oppfylt.

Skatteklagenemndas vedtak gjengitt i TOSLO-2015-99863 illustrerer også at tilknytningsvilkåret *kan* anses oppfylt for bot. Color Line ble ilagt en ESA-bot fordi deres havneavtale med Strømstad kommune kunne hindre nye aktører i å komme inn på markedet. Det ble vist til at «[b]oten ble ilagt som følge av at Selskapet utøvet sine rettigheter etter avtalen».⁹² Fordi boten hadde oppstått som følge av selskapets inntektsskapende aktivitet var tilknytningskravet, etter Skatteklagenemndas syn, oppfylt.

At tilknytningsvilkåret *kan* være oppfylt for bøter synes også forutsatt i juridisk teori. Ved redegjørelsen av fradragsretten for bøter viser Zimmer til unntaket for kostnader av pønalt karakter, og at dette gjelder selv om tilstrekkelig tilknytning foreligger.⁹³ Skatte-ABC synes også å gi uttrykk for at tilknytningsvilkåret *kan* være oppfylt for bøter.⁹⁴ Det samme er forutsatt av Gjems-Onstad, som illustreres i oppgavens pkt. 2.3.3.

2.1.4.2 Erstatning og tilknytningsvilkåret

For virksomhetsutøvere er utgangspunktet at erstatning pådratt i forbindelse med virksomhet utgjør en fradragsberettiget kostnad.⁹⁵

Tilknytningsvilkåret vil for erstatning ofte være oppfylt fordi det er tale om uaktsomme handlinger som har sammenheng med inntektsservervet.⁹⁶ Erstatning vil etter juridisk teori kunne være *pådratt i forbindelse med* virksomhet uansett om «[...] erstatningsgrunnlaget er

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Skar (2021) pkt. 2.3.

⁹² TOSLO-2015-99863 pkt. 3.

⁹³ Zimmer (2018) s. 223.

⁹⁴ Skatte-ABC 2020/2021, Bot, gebyr mv., pkt. 1.1.

⁹⁵ Zimmer (2018) s. 221.

⁹⁶ Brudvik (2017) s. 400.

egen culpa, arbeidsgiveransvar eller objektivt ansvar ellers, og uansett om det gjelder tingsskade, personskade eller alminnelig formuesskade».⁹⁷ Dette legger opp til at nesten ethvert ansvar pådratt i forbindelse med utøvelsen av virksomhet vil ha tilstrekkelig tilknytning, og således være fradragsberettiget.⁹⁸ At skattyter som utgangspunkt får fradrag for erstatningsansvar utenfor kontraktsforhold ved egen skadegjørende handling og ved arbeidsgiveransvar er også forutsatt i Skatte-ABC.⁹⁹

Utgangspunktet om fradrag for erstatning i virksomhet synes å ha vært oppfatningen etter rettspraksis i lang tid. Rt. 1987 s. 1184 og Rt. 1951 s. 918 synes å gi uttrykk for adgang til fradragsrett ved henholdsvis arbeidsgiveransvar og culpa-ansvar på generelt grunnlag.¹⁰⁰

De alminnelige vilkår for fradrag *kan* dermed sies være oppfylt for erstatning og bøter. Dette er også i tråd med formålet bak fradragsregelen, ettersom utbetaling av bot og erstatning reduserer selskapets skatteevne.¹⁰¹ Gjennomgangen danner utgangspunkt for den videre analysen av unntaket for kostnader av pønalt karakter.

2.2 Nærmere om kostnader av pønalt karakter

2.2.1 Innledning

I det følgende skal det vises til rettskilder som underbygger at det ikke er adgang til å fradragsføre kostnader av pønalt karakter. At dette er gjeldende rett, er ikke det problematiske for oppgaven. Det er den metodiske begrunnelsen for regelen som er uavklart og som vil være gjenstand for analyse i pkt. 2.3. I denne sammenheng skal også begrunnelsen for *hvorfor* fradrag nektes i disse tilfeller presenteres. En nærmere analyse av disse bakenforliggende hensyn skal gjennomføres i oppgavens del 3.

2.2.2 Historisk bakgrunn

At kostnader av pønalt karakter er avskåret fra fradragsrett kan man finne spor av i forarbeidene til skatteloven av 1911, Indstilling 1904 s. 101 hvor det fremgikk «[a]t mulkter,

⁹⁷ Zimmer (2018) s. 221.

⁹⁸ Forbehold ved forsett vurderes i del 4.

⁹⁹ Skatte-ABC 2020/2021, Skadeserstatning, pkt. 13.3.1 og 13.3.2.

¹⁰⁰ Slik dommene er forstått i Zimmer (2018) s. 222.

¹⁰¹ Oppgavens pkt. 3.3.1 og 4.5.5.

erstatning for skadegjørende handlinger og lignende regelmessig ikke kan komme til fradrag, siger seg selv».¹⁰² Dette illustrerer at det eksisterte en oppfatning allerede da om at denne typen kostnader ikke er fradragsberettigede.

I teori fra 1923 antydes det samme. Rygh viste til ulike fradragsberettigede tap, men at «[e]n undtagelse bør dog gjøres, nemlig hvor Tabet skyldes en forsætlig rettsstridig Handling eller Undladelse af Skatteyderen selv. Her kan Skatteyderen ikke med Rette siges overhovedet at have optraadt under Udøvelsen af nogen af Retsordenen anerkjendt Virksomhed».¹⁰³ Denne uttalelsen gjenkjennes i Høyesteretts begrunnelse for å nekte fradrag i Rt. 1951 s. 918, som henviser til Rygh.

2.2.3 Rt. 1951 s. 918 Aktietrykkeriet

Rt. 1951 s. 918, (heretter *Aktietrykkeriet*) er sentral for hvordan rettsstilstanden for kostnader av pønål karakter har utviklet seg. Det vises stadig tilbake til dommen ved redegjørelsen av fradragsretten for erstatning og bøter.

Dommen omhandler et aksjetrykkeri i Trondheim som stilte sin avis til disposisjon for Nasjonal Samling i 1940. Etter krigen ble trykkeriet ilagt et forelegg om betaling av erstatning på kr. 200 000 av erstatningsdirektoratet med hjemmel i Landssvikanordningen. Selskapet valgte å føre opp kr. 100 000 som utgift i regnskapet, og krevde fradrag i inntekten som «tap i næring eller forretningsforetagender» etter byskatteloven § 38 d. Spørsmålet for Høyesterett var om skattyterens utgift i forbindelse med erstatningsansvaret var et «[...] tap i næring eller forretningsforetagende i skattelovens forstand».

Høyesterett svarte benektende på dette, og uttalte at:

«Ansvaret overfor Staten er knyttet til styrets (styreflertallets) forsettlig og rettsstridige overtredelse av et lovbrudd mot å gi et parti som på det tidspunkt samarbeidet med fienden støtte. Og på et felt hvor skattyteren ikke kan sies å ha opptrådt under utøvelsen av noen rettsordenen anerkjent virksomhet og pådrar seg et ansvar, kan det ikke med rette sies at tapet er lidet i næring.»

¹⁰² Slik det er henvist under «Skattekontorets vurdering» i SKNS1-2020-75 og Utv. 2004 s. 541 pkt. 3.8.

¹⁰³ Rygh (1923) s. 450.

Det henvises til *Aktietrykkeriet* for å begrunne avskjæring av fradrag retten for kostnader av *pønalt karakter* fordi det her var tale om erstatning med et tydelig straffeformål.¹⁰⁴

2.2.4 Skattemyndighetenes praksis

Det har fremgått av Lignings-ABC at det ikke innrømmes fradrag for kostnader av pønalt karakter, i alle fall siden 1979, ifølge Overligningsnemnda.¹⁰⁵ Lignings-/Skatte-ABC gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkninger, og det er forutsatt at anvisningene følges av hele skatteetaten av hensyn til likebehandling.¹⁰⁶ Over tid har dermed dette også kommet til uttrykk i skattemyndighetenes praksis.

Eksempelvis ble det i en sak fra år 2000 henvist til Lignings-ABC av 1998, og deretter nektet fradrag for et forurensningsgebyr fordi det hadde et pønalt element.¹⁰⁷ At dette har fremgått av skattemyndighetens praksis i lang tid bekreftes også i juridisk teori slik det redegjøres for i pkt. 2.2.5.

2.2.5 Juridisk teori

Det er bred enighet i rettsteori om at det ikke tilkjennes fradrag for kostnader av pønalt karakter. Gjems-Onstad uttaler at «Ligningspraksis tillater ikke fradrag for bøter, overlastingsgebyr, avkriminaliserte forelegg mv».¹⁰⁸

I nyere juridisk teori er dette også konstatert av Zimmer som uttrykker at offentligrettslige reaksjoner med straffekarakter ikke gis fradrag etter skattemyndighetenes praksis.¹⁰⁹ Brudvik uttrykker det samme.¹¹⁰

¹⁰⁴ Zimmer (2018) s. 223.

¹⁰⁵ OLN-2001-26 – UTB-2004-4040.

¹⁰⁶ Skatte-ABC 2020/20201, Forord.

¹⁰⁷ Utv. 2002 s. 606 pkt. 4.2.

¹⁰⁸ Gjems-Onstad (1984) s. 382.

¹⁰⁹ Zimmer (2018) s. 223.

¹¹⁰ Brudvik (2017) s. 399.

2.3 Hvordan begrunne avskjæring av fradragsretten metodisk

2.3.1 Hvorfor vurderingen er relevant

Den metodiske begrunnelse for at det ikke gis fradrag for kostnader av pønål karakter varierer i høyesterettspraksis, underrettspraksis, ligningspraksis og juridisk teori. De ulike innfallsvinklene er: å henvise til et *unntak fra hovedregelen* i sktl. § 6-1, henvise til at *tilknytning til skattepliktig inntekt mangler*, avskjære ved en *innskrenkende tolkning* av fradragsreglene, eller ved å nekte fradrag gjennom en *presiserende tolkning* av hovedregelen.

De sprikende synspunktene illustrerer at det ikke er etablert en ensartet oppfatning av hvordan fradragsretten skal avskjæres. Rettskildene omhandler imidlertid ulike forhold, noe som kan påvirke hvordan man velger å begrunne resultatet. Spørsmålet i det videre blir hvordan avskjæring av fradragsretten metodisk *bør* begrunnes generelt.

Det kan hevdes at innfallsvinkelen man velger å benytte er av underordnet betydning når resultatet uansett blir det samme. Rettstilstanden er klar på at fradrag ikke tilkjennes for visse kostnader med pønål karakter. Hvordan man velger å rubrisere dette metodisk kan anses som en utelukkende teoretisk problemstilling.

En god generell innfallsvinkel er imidlertid hensiktsmessig fordi den kan gjøre det lettere å løse nye konkrete problemstillinger; å etablere en velbegrunnet metodisk regel vil bidra til klarhet på området. Noen av de nevnte innfallsvinklene virker også mindre overbevisende metodisk, særlig dersom de anvendes som en *generell* innfallsvinkel for kostnader av pønål karakter. Dette skal illustreres i det følgende.

2.3.2 Aktietrykkeriet

Høyesteretts flertall i *Aktietrykkeriet* synes å begrunne avskjæring av fradragsretten som følge av *manglende tilknytning til virksomhet*.¹¹¹ Dette kan utledes av uttalelsen:

¹¹¹ Zimmer (2018) s. 222. Oppfatter også flertallets fremstilling som manglende tilknytning.

*«[...] på et felt hvor skattyteren ikke kan sies å ha opptrådt under utøvelsen av noen rettsordenen anerkjent virksomhet og pådrar seg et ansvar, kan det ikke med rette sies at tapet er lidt i næring».*¹¹²

Synspunktet synes å være at når selskapet ble tatt i noe så alvorlig som landssvik, ved å operere som et organ for NS, vil ikke dette kunne anerkjennes av rettsordenen som *virksomhet*. Da foreligger det heller ikke et «tap i næring». Tilknytningsvilkåret er ikke oppfylt.

Mindretallet uttalte imidlertid at «[e]tter min mening foreligger det her i lovens forstand et fradragsberettiget «tap i næring»». Tilknytningsvilkåret var etter mindretallets oppfatning oppfylt fordi selskapets hovednæring var å utgi avisen, og erstatningskravet var oppstått nettopp på grunn av måten avisen var drevet på.

Dissensen illustrerer at tilknytningsvurderingen kan utgjøre et grensespørsmål. Flertallet kunne ha landet på samme resultat ved å legge til grunn at det må gjøres unntak fra retten til fradrag i slike tilfeller. Da ville man unngått eventuell tvil knyttet til spørsmålet om det forelå tilstrekkelig tilknytning.

2.3.3 TOSLO-2015-99863

Som nevnt under oppgavens pkt. 2.1.4 omhandlet TOSLO-2015-99863 Color Line AS som hadde inngått en havneavtale med Strømstad kommune. ESA mente havneavtalen ville kunne hindre andre aktører fra å komme på markedet. Dette utgjorde et brudd på EØS-avtalens art. 53 og 54 og selskapet ble ilagt overtredelsesbot på 146 millioner kroner.¹¹³ Spørsmålet for tingretten var om Color Line hadde krav på fradrag etter sktl. § 6-1 (1) for boten ilagt av ESA.¹¹⁴ Retten henviste til at kostnader av pønalt karakter ikke kommer til fradrag, og uttalte at:

*«Denne etablerte praksis er etter rettens oppfatning ikke ulovfestede unntak fra fradragsretten, men i realiteten en tolkning av den meget generelt utformende fradragsbestemmelsen § 6-1(1).»*¹¹⁵

¹¹² Rt. 1951 s. 918.

¹¹³ TOSLO-2015-99863 pkt. 2.

¹¹⁴ TOSLO-2015-99863 pkt. 6.

¹¹⁵ Ibid.

Retten synes å ha avskåret fradragsretten etter en *presiserende tolkning* av sktl. § 6-1. Det ble vist til at bestemmelsene i skatteloven §§ 6-10 til 6-32 ikke var uttømmende presiseringer av hovedregelen, men snarere illustrasjon på at ordlyden i hovedregelen ikke «avklarer enhver situasjon».¹¹⁶ Retten synes å mene at det forelå tolkningstvil, og brukte en rekke momenter for å illustrere at det ikke tilkjennes fradrag for bot utferdiget av ESA.

2.3.4 Juridisk litteratur

Zimmer antyder at flertallets syn om at tilknytning mangler i *Aktietrykkeriet* ikke er treffende, og slutter seg til mindretallets oppfatning om at de generelle vilkårene for fradrag må sies å være oppfylt.¹¹⁷ Han synes å legge til grunn at det gjelder et *unntak fra fradragsretten* for kostnader av pønal karakter.¹¹⁸

Gjems-Onstad gir, i likhet med Zimmer, uttrykk for at det kan stilles spørsmålstegn ved flertallets begrunnelse i *Aktietrykkeriet*, selv om også han er enig i resultatet.¹¹⁹ Han viser til at en innskrenkende tolkning av *næringsbegrepet* slik Høyesterett gjorde er problematisk fordi det da også må ha konsekvenser for skatteplikten.¹²⁰

Han viser også generelt til at man heller ikke kan avskjære fradragsretten under henvisning til at betaling av bøter mv. ikke er «nødvendige utgifter» eller utgifter som «typisk forårsakes av virksomhetsutøvelse» fordi «[...] slike resonnementer bærer preg av fiksjoner».¹²¹ Han uttaler at:

*«Gebyrer for overtredelse av trafikklovgivning og parkeringsvedtekter er ikke mindre typiske, påregnelige eller forårsaket av vanlig virksomhetsutøvelse i det moderne reguleringssamfunn enn en rekke andre utgifter. Også andre utgifter kan ha et risikopreg. Og gebyrer som nevnt kan være forbundet med vel så sterke motiver om inntektsserverv.»*¹²²

¹¹⁶ Ibid.

¹¹⁷ Zimmer (2018) s. 222.

¹¹⁸ Ibid. s. 223.

¹¹⁹ Gjems-Onstad (1984) s. 382.

¹²⁰ Ibid.

¹²¹ Gjems-Onstad (1984) s. 383.

¹²² Ibid.

Det vil altså ikke være treffende å oppstille en generell regel om avskjæring av fradragsrett med henvisning til at disse tilfellene vil mangle tilstrekkelig tilknytning.

Gjems-Onstads viser til at avskjæring av fradragsretten for kostnader av pønål karakter må bygge på en *innskrenkende tolkning* av fradragsreglene på grunnlag av reelle hensyn, herunder at fradrag vil «innebære en svekkelse av reaksjonssystemet».¹²³

2.3.5 Vurdering

Gjems-Onstads resonnerer om at det er problematisk å tolke næringsbegrepet «innskrenkende» synes å ha gode grunner for seg.¹²⁴ Overført til dagens fradragsbestemmelse gir det dårlig sammenheng i rettssystemet å tolke «virksomhet» etter sktl. § 5-1 innskrenkende for kostnader av pønål karakter, med den følge at det heller ikke foreligger «inntektsskapende aktivitet» eller «virksomhet» etter sktl. § 6-1 (1), jf. sktl. § 6-2 (2), slik at tilknytningsvilkåret ikke er oppfylt. Dette harmonerer dårlig med at det ikke fritar fra skatteplikt at inntekt er opptjent ved brudd på lovgivning.¹²⁵

Videre kan det fremstå som kunstig dersom man generelt konstaterer at kostnader av pønål karakter *uansett* vil mangle tilknytning til skattepliktig inntekt etter sktl. § 6-1 (1), og av den grunn må avskjæres. Som vist i pkt. 2.2 er det mye som taler for at tilknytningsvilkåret *kan* være oppfylt i disse tilfeller.

Av samme grunn fremstår det heller ikke treffende å se det slik at avskjæring av fradragsretten generelt følger av en presiserende tolkning av fradragsregelen i sktl. § 6-1 (1) slik tingretten gir uttrykk for i TOSLO-2015-99863.

I Skatteklagenemndas vedtak gjengitt i TOSLO-2015-99863 ble det forutsatt at tilknytningsvilkåret var oppfylt, fordi boten ble ilagt som følge av at «Selskapet utøvet sine rettigheter etter avtalen».¹²⁶ Det fremstår som riktig at fradragsretten følger av sktl. § 6-1 (1) i denne saken slik Skatteklagenemnda så det, fordi Color Line sin «inntektsskapende aktivitet har foranlediget kostnaden».¹²⁷ Skatteklagenemnda viste istedenfor til at det foreligger et *unntak* for bøter. Når en bot potensielt *kan* sies å oppfylle vilkårene til fradrag etter sktl. § 6-1,

¹²³ Gjems-Onstad (1984) s. 384 og 385.

¹²⁴ Gjems-Onstad (1984) s. 382.

¹²⁵ Zimmer (2018) s. 144.

¹²⁶ TOSLO-2015-99863 pkt. 3.

¹²⁷ Formulering fra Skar (2021) pkt. 2.2.

men fradrag ikke tilkjennes, er det muligens upresist å nekte fradrag etter en presiserende tolkning av fradragsreglene, slik tingretten gjorde. Etter min oppfatning synes bestemmelsen å romme fradrag i slike tilfeller, og da er det heller tale om et unntak eller en innskrenkende tolkning av sktl. § 6-1 (1) når fradragsretten avskjæres.

Zimmer synes som illustrert å forutsette at det er tale om et *unntak* fra hovedregelen.¹²⁸ Det fremstår også som et unntak i Skatte-ABC.¹²⁹ Det blir også presentert som et unntak i SKNS1-2020-75, som vil behandles nærmere i oppgavens del 4. Å avskjære fradragsretten gjennom et unntak synes å ha de beste grunner for seg. En slik metodisk innfallsvinkel vil kunne være treffende mer generelt for kostnader av pønalt karakter, uten at den må være avhengig av at man konstaterer at tilknytning mangler. Tilknytningskravet, slik det er utviklet i praksis, synes å kunne omfatte slike kostnader.

Som gjennomgangen illustrerer, velger noen rettsanvendere å lene seg på generelle tolkningsprinsipper for å avskjære retten til fradrag på grunnlag av at de alminnelige vilkår ikke er oppfylt. Dette er muligens en mindre treffende innfallsvinkel. Dersom man godtar at vilkårene *kan* være oppfylt for kostnader av pønalt karakter, vil man lande på det som kanskje gir et mer metodisk tilfredsstillende resultat. Ved å se det som et generelt unntak kan man fremheve det som er spesielt for denne typen utgifter. Man må da vise til den spesifikke kostnads karakter og at den etter sin art har til formål å «straffe» skattyter, slik at det nettopp er *dette* som gir grunn til å avskjære retten til fradrag etter unntaket.¹³⁰

Det synes å være det pønale ved kostnaden og de strafferettslige hensyn som skaper behovet og reelt sett begrunner hvorfor fradrag nektes, og ikke det at kostnaden mangler tilstrekkelig tilknytning til inntektstjeneste.¹³¹ Dette henger sammen med at når målet er å straffe, så vil det å tilkjenne fradrag kunne utvanne noe av denne straffeeffekten.¹³² Etter min oppfatning synes det derfor mest treffende å anse det som et ulovfestet unntak, fordi en slik innfallsvinkel i større grad fremhever *hvorfor* man ikke kan få fradrag. Av den grunn fremstilles det i denne oppgaven som et *unntak* for kostnader av pønalt karakter.

¹²⁸ Zimmer (2018) s. 223.

¹²⁹ Skatte-ABC 2020/2021, Bot, gebyr mv., pkt. 1.1.

¹³⁰ Se tilsvarende synspunkter om britisk rett, *McLaren racing LTD v Revenue & Customs*, avsnitt 26.

¹³¹ *Ibid.*

¹³² Gjems-Onstad (1984) s. 385; Nærmere redegjørelse i pkt. 3.3.4.

Det foreligger fast og langvarig praksis på at man ikke får fradrag for kostnader av straffekarakter.¹³³ Legalitetsprinsippets hjemmelskrav vil nok av den grunn ikke være til hinder for at man avskjærer retten til fradrag gjennom et *ulovfestet unntak* for kostnader med tydelig *pønalt karakter* fordi norsk rettsteori «[...] bare stiller krav enten til en lovbestemmelse eller til en allerede bestående rettsregel».¹³⁴

Samtidig er regelens nedre grense uklar, som gjør at legalitetsprinsippet kan få betydning.¹³⁵ Av den grunn vil det i del 5 foreslås en lovfesting av unntaket.

¹³³ Zimmer (2018) s. 223.

¹³⁴ Banoun (2003) s. 90; Se også Rt. 2005 s. 1434 avsnitt 40. Høyesterett legger avgjørende vekt på at ligningspraksis mv. taler mot fradrag, selv om tilknytningsvilkåret kan sies å være oppfylt.

¹³⁵ Se pkt. 3.2.

3 Fradrag for bøter

3.1 Innledning

I det følgende skal det redegjøres for unntaket for kostnader av pønalt karakter i relasjon til samlebetegnelsen *bøter*. Det skal i punkt 3.2 søkes å avgrense for når unntaket kommer til anvendelse. Problemstillingen er hva som kjennetegner *bøter* som er av en slik *pønalt karakter* at det får betydning for fradragsretten.

I punkt 3.3 skal det ses nærmere på *hvorfor* man gjør unntak fra retten til fradrag for bøter av pønalt karakter, og hvilke hensyn som aktualiseres i den forbindelse.

3.2 Avgrensning av unntaket

3.2.1 Sanksjon ilagt av offentlig myndighet

For at en bot skal være av en slik *pønalt karakter* at det får betydning for fradragsretten synes det å være krav om at sanksjonen er ilagt med hjemmel i lov eller forskrift.

Dette uttrykkes eksplisitt av Skatteklagenemndas vedtak gjengitt i TOSLO-2015-99863, og synes å fremgå forutsetningsvis av tingrettens drøftelser. Det støttes også av Skatte-ABC hvor det fremgår at gebyrer mv. som «ikke er pålagt med hjemmel i lov eller forskrift, vil være fradragsberettigede hvis vilkårene for øvrig er oppfylt».¹³⁶ Som eksempel nevnes «gebyr ved mislighold av kontrakt, dagbøter i virksomhet og tilleggsavgift ved parkering på parkeringsplass».¹³⁷ At slike bøter *ikke* omfattes av unntaket er også naturlig da de blir utløst som følge av brudd på en forpliktelse mellom private parter. Da har gjerne ikke boten et tilstrekkelig pønalt formål, noe som også fratrar dens *pønalt karakter*.

Kravet om hjemmel i lov eller forskrift kan i utgangspunktet tilsi at det kun er bøter ilagt av offentlig myndighet som omfattes av unntaket. Det fremgår imidlertid av Skatte-ABC at også gebyrer «[...] til andre enn offentlig myndigheter som er pålagt med hjemmel i lov eller

¹³⁶ Skatte-ABC 2020/2021 Bot, gebyr mv., pkt. 2.

¹³⁷ Ibid.

forskrift og som overveiende har samme karakter av straff som bøter, f.eks. børsbøter» omfattes.¹³⁸

Børsen har imidlertid hatt samme rolle som offentlig myndighet, og skal føre tilsyn med markedet.¹³⁹ Vedtakene fra børsen kan også påklages til et offentlig oppnevnt klageorgan.¹⁴⁰ Det vil derfor trolig være bøter ilagt av *offentlig myndighet* som opptar majoriteten av unntaket for kostnader av pønalt karakter.

At bøter må ilegges av offentlig myndighet for å regnes som en kostnad av pønalt karakter støttes også av Ligningskontorets forhåndsuttalelser. Det ble uttalt at bøter fra det offentlige for ulovlig parkering ikke er fradragsberettiget, men at private *ikke* har anledning til å ilegge bøter av pønalt karakter.¹⁴¹

Det er ikke et krav om at det må være norske offentlige myndigheter som ilegger bøkene. Bøter som ilegges av *EFTAs organer* for brudd på EØS-avtalen og som anses som straff etter EMK, vil også kunne omfattes av unntaket, jf. TOSLO-2015-99863 pkt. 6.

Oppsummert vil det være treffende å si at unntaket er aktuelt for bøter i de tilfeller hvor det er tale om en type «straff» i form av økonomiske sanksjoner som ilegges av offentlige myndigheter for brudd på lov eller forskrift.

3.2.2 Sanksjonens betegnelse

Det er det reelle innholdet av sanksjonen, og ikke sanksjonens betegnelse, som er avgjørende for fradrags spørsmålet. Zimmer viser til at uttrykket «gebyr» også brukes om ytelser som ikke er av pønalt karakter, men som heller utgjør et vederlag for en tjeneste.¹⁴² Det har dermed et annet formål enn å «straffe» skattyter. Disse vil ikke omfattes av unntaket.

Hvis boten ikke er ment å føles som et onde i seg selv, vil det heller ikke være naturlig å avskjære retten til fradrag dersom vilkårene ellers er oppfylt. Begrunnelsen for at man avskjærer retten til fradrag for kostnader av pønalt karakter er nettopp fordi at det å tillatte

¹³⁸ Skatte-ABC 2020/2021, Bot, gebyr mv., pkt. 1.1.

¹³⁹ NOU 2021:1 pkt. 3.3.4.2.

¹⁴⁰ Ibid. pkt. 4.1.

¹⁴¹ Utv. 2002 s. 606 pkt. 2.1.

¹⁴² Zimmer (2018) s. 223.

fradrag vil kunne svekke reaksjonssystemet.¹⁴³ Dette hensynet vil ikke gjøre seg gjeldende med mindre sanksjonen har en viss karakter av straff.

3.2.3 Graden av straffekarakter

Som nevnt vil reaksjoner som rent faktisk er straff etter Grl. § 96 eller EMK, omfattes av unntaket.¹⁴⁴ Dette tilsier at bøter i form av foretaksstraff etter straffeloven § 27 klart vil omfattes av unntaket. Bøter som regnes som et overtredelsesgebyr etter fvl. § 44 vil også klart omfattes.¹⁴⁵ Det er fordi definisjonen av overtredelsesgebyr forutsetter at reaksjonen utgjør en «administrativ sanksjon» etter fvl. § 43, som krever at sanksjonen kan regnes som straff etter EMK.¹⁴⁶

Det finnes imidlertid en nedre grense for hva som kan sies å ha tilstrekkelig pønalt karakter med betydning for fradragsretten. En økonomisk utbetaling kan ha et pønalt element uten at det er tale om slik «pønalt karakter» som gir grunnlag for å avskjære fradragsretten.

Det følger av Skatte-ABC at gebyrer mv. som *ikke* har overveiende straffelignende karakter er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 hvis de øvrige vilkår er oppfylt.¹⁴⁷ Det uttales at «[g]ebyr ved for sent leverte oppgaver, manglende betaling mv, vil normalt ikke anses å være overveiende straffelignende karakter».¹⁴⁸ Dette er eksempler på kostnader som faller utenfor den nedre grensen av unntaket. Et gebyr for manglende betaling vil kunne ha et pønalt innslag, men her vil det dominerende formål bak gebyret være å få oppfylt betalingsforpliktelsen, og ikke straff.

Rettskildene har ikke vært konsekvente ved vurderingen av hva som er «tilstrekkelig pønalt» for å omfattes av unntaket. I LB-1997-610 nektet lagmannsretten fradrag for tilleggsavgift for manglende betaling av parkeringsavgift, fordi reaksjonen etter deres vurdering hadde pønalt karakter. Dette står i strid med at det fremgår av Skatte-ABC at tilleggsavgift som skyldes

¹⁴³ Gjems-Onstad (1984) s. 384.

¹⁴⁴ Zimmer (2018) s. 223.

¹⁴⁵ Det vil være et overtredelsesgebyr i form av en *administrativ foretakssanksjon* fordi det ilegges overfor et foretak, jf. fvl. § 46.

¹⁴⁶ Nærmere om fvl. § 43 i oppgavens del 5.

¹⁴⁷ Skatte-ABC 2020/2021 Bot, gebyr mv., pkt. 1.2.

¹⁴⁸ Ibid.

manglede betaling på parkeringsplass ikke anses å være av «overveiende straffelignende karakter».¹⁴⁹

En tydelig terskel på unntakets nedre grense er vanskelig å oppstille generelt. I TOSLO-2015-99863 uttaler tingretten at de «[...] ikke tar standpunkt til om det også utenfor straffebegrepet vil være tilfeller som ikke vil gi grunnlag for fradrag».¹⁵⁰ Det finnes ingen autoritative kilder som avklarer unntakets nedre grense. Dermed vil forvaltningspraksis og formålsbetraktninger kunne være avgjørende for om boten skal omfattes av unntaket.

3.3 Begrunnelsen for unntaket og motstridende hensyn

3.3.1 Brudd på skatteevneprinsippet

Det strider mot skatteevneprinsippet å avskjære retten til fradrag for kostnader av pønalt karakter.

Etter skatteevneprinsippet skal skattyter gis fradrag for kostnadene som er pådratt i forbindelse med erverv av skattepliktig inntekt.¹⁵¹ Når et selskap må betale en bot er det følgelig bruttoinntekter fra selskapet som benyttes for å dekke kostnaden. Disse bruttoinntektene gir ikke skatteevne fordi dette er inntekt som virksomheten ikke lenger besitter.¹⁵² Likevel avskjæres fradragsretten som følge av kostnadens pønale karakter. Resultatet blir således i strid med skatteevneprinsippet og utgangspunktet om at inntektsskatten er en nettoskatt.

3.3.2 Brudd på symmetriprinsippet

Brudvik viser til at skattesystemet bygger på symmetriprinsippet og uttaler at «[h]ensynet til symmetri tilsier at skattereglene bør være slik at inntekter og tilhørende utgifter behandles

¹⁴⁹ Ibid.

¹⁵⁰ TOSLO-2015-99863 pkt. 6.

¹⁵¹ Zimmer (2018) s. 185.

¹⁵² Zimmer (2018) s. 127. Skatteevneprinsippet.

likt. Når inntekten er skattepliktig, må utgiften knyttet til denne inntekten være fradragsberettiget». ¹⁵³

Det er sikker rett at skattyters brudd på straffelovgivning eller offentligrettslig lovgivning ikke fritar fra skatteplikt. ¹⁵⁴ Inntekt opptjent ved f.eks. brudd på konkurranselovgivning vil være skattepliktig. Likevel vil boten, som knytter seg til denne inntekten, ikke være fradragsberettiget. Dette kan ses på som et brudd på symmetriprinsippet.

3.3.3 Brudd på likhetsprinsippet

Avskjæring av fradragsrett innebærer videre et brudd på det Gjems-Onstad betegner som likhetsprinsippet. Likhetsprinsippet går ut på at det etter skatteloven er ønskelig at alle utgifter i forbindelse med inntektserverv likestilles. ¹⁵⁵ Et slikt synspunkt følger også av forarbeidene til skatteloven hvor det fremgår at «[...] skattelova ikkje skil mellom ønskte og uønskte næringsutgifter. Heller ikke er det heimel for å nekte frådrag på reint moralsk grunnlag». ¹⁵⁶ Når man ikke tillater fradrag for utbetaling av en bot som følge av dens pønale karakter, gjør man unntak fra dette likhetsprinsippet.

3.3.4 Fradragsrett vil svekke reaksjonssystemet

Det må kunne hevdes at formålet bak ileggelsen av bøter er som for straff ellers, begrunnet i dens preventive effekt. Bøter av pønale karakter skal føles som et onde slik beskrevet i oppgavens del 1; det er en økonomisk reaksjon på uønsket atferd. ¹⁵⁷

Gjems-Onstad uttrykker at det å tillate fradrag vil kunne innebære en svekkelse av reaksjonssystemet. ¹⁵⁸ En slik begrunnelse finner man også i andre kilder. Eksempelvis viste tingretten i TOSLO-2015-99863 til at formålet med boten var dens avskrekkende effekt. Den skulle virke avskrekkende for Color Line slik at selskapet ville opphøre med de rettsstridige handlinger, samt overfor andre selskap som kunne være fristet til å gjøre det samme. ¹⁵⁹

¹⁵³ Brudvik (2017) s. 43.

¹⁵⁴ Gjems-Onstad (1984) s. 381.

¹⁵⁵ Gjems-Onstad (1984) s. 383.

¹⁵⁶ Ot.prp. nr. 76 (1995-1996) s. 4.

¹⁵⁷ Se Prop. 60 L (2017-2018) s. 17.

¹⁵⁸ Gjems-Onstad (1984) s. 384 og 385.

¹⁵⁹ TOSLO-2015-99863 pkt. 6.

Det ble i tillegg lagt vekt på «[d]et pønale elementet dvs. at boten skal være en betydelig merkbar økonomisk reaksjon for foretaket og ikke bare være én driftskostnad blant flere».¹⁶⁰ På den måten illustrerer tingretten at fradrag vil svekke den preventive effekten og det at boten skal merkes. At boten skal merkes av selskapet er i tråd med den tradisjonelle definisjonen av straff, herunder at straffen skal føles som et onde.¹⁶¹

Det samme argumentet fremkommer også i EU/EF-domstolens praksis. Illustrerende er EF-domstolens prejudisielle avgjørelse i en sak fra Nederland, som også er gjengitt i TOSLO-2015-99863 pkt. 6.¹⁶² Her ble det vist til at fradrag for bot pålagt av kommisjonen kunne skade virkningen av sanksjonen. Begrunnelsen var at fradrag i skattepliktig inntekt for hele eller deler av boten vil kunne «føre til, at en del af den nævnte bøde ville blive opveiet af et nedslag i skattebyrden».¹⁶³

Selv om det ikke utbroderes konkret i de nevnte kildene, må den mekanismen det siktes til være at fradrag innebærer at botens reelle økonomiske belastning blir 78% dersom skattesatsen eksempelvis ligger på 22%. Man kan se det slik at selskaper har to kostnader, herunder skatt og bot. Begge disse beløpene tilfaller staten.¹⁶⁴ Ved å tillate fradrag for boten, reduseres boten i effektiv størrelse ved at skattekostnaden minsker. Botens økonomiske effekt på selskapet blir således bare 78% av det fastsatte beløp, hvis man ser på hele bildet. For å ikke «svekke reaksjonssystemet» må derfor selskapet bære boten og skatten fullt ut, og kan ikke redusere deler av boten gjennom fradrag i skattekostnaden.

3.3.5 Avskjæring av fradragsrett - en form for straff?

Det kan imidlertid være mulig å se det ovennevnte synspunkt om å ikke svekke botens effekt fra motsatt vinkel. Det at man *ikke* får fradrag for boten kan hevdes å være en form for tilleggsstraff.¹⁶⁵

Et selskap som betaler bot vil dekke denne boten med skattepliktig overskudd, men skattlegges som om dette overskuddet fortsatt var i behold. Selskapet betaler da mer skatt enn

¹⁶⁰ Ibid.

¹⁶¹ Andenæs (1962) s. 330.

¹⁶² *Inspecteur van de Belastingdienst mod X BV* [C3] C-429/07.

¹⁶³ Ibid. Avsnitt 39.

¹⁶⁴ Prop. 62 L (2015-2016) s. 90; Straffeloven § 27, jf. § 53 tredje ledd; FOR-2020-12-15-2878 § 3-3.

¹⁶⁵ Zonana (2001) s. 10. Tilsvarende argumentasjon om amerikansk rett: «[...] the disallowance of a deduction may be justified so as to ensure that the «sting» of a fine or penalty is not reduced [...] it is equally possible to view the effect of the disallowance as the imposition of an additional direct federal fine».

de evner å bære, jf. oppgavens pkt. 3.3.1. Skattekostnaden kan være på flere millioner kroner, men tar ikke høyde for skattyters reelle nettoinntekt når boten har pønalt karakter. Dette vil følgelig i seg selv være en økonomisk byrde for selskapet. Den reelle økonomiske belastning kan sies å være «større» enn botens størrelse alene om man ser slik på skatteeffekten. Dette kan dermed hevdes å være en form for tilleggsstraff ilagt av *skattesystemet* ved siden av *straffen*, herunder boten, som er ilagt av *offentlig myndighet*.

Det er i forlengelsen av dette interessant å undersøke om bøter faktisk blir utmålt på bakgrunn av om det gis fradrag eller ikke.

I SKNS1-2020-75 uttalte Sekretariatet at «Det ville gitt liten mening å gi fradrag for offentligrettslige reaksjoner med straffekarakter, da en slik reaksjon formodentlig vil beregnes på bakgrunn av at det ikke gis skattefradrag». Denne uttalelsen synes å forutsette at myndigheter som utmåler bøter har bevissthet rundt de skattemessige konsekvensene av å ilagge bøter.

Det synes imidlertid ikke å være spor i rettspraksis av at man tar høyde for eller anerkjenner skattemessige konsekvenser ved eksempelvis utmåling av overtredelsesgebyr fra offentlige tilsynsmyndigheter eller utmåling av foretaksstraff i form av bot.¹⁶⁶ Det følger heller ikke av de respektive generelle retningslinjer for utmåling etter forvaltningsloven § 46 eller straffeloven § 28, eller av særlovgivning som eksempelvis konkurranseloven § 29.

Etter fvl. § 46 bokstav g *kan* man, og etter strfl. § 28 bokstav f *skal* man, vektlegge «foretakets økonomiske evne». Under henvisning til disse bestemmelsene kunne man ved utmåling tatt høyde for at foretakets økonomi svekkes i lys av at de må bære en skattebelastning som ikke svarer til den reelle nettoinntekten. Dette synes imidlertid ikke å ha blitt påpekt etter det jeg har funnet.

Det fremstår noe merkverdig at det ikke har vært problematisert eksplisitt om bøtenivået er tiltenkt før eller etter skatt, for å se hen til hvilken reell økonomisk belastning man rent faktisk ønsker å påføre et selskap gjennom bot. Når det imidlertid etter praksis er etablert et visst nivå for utmåling av bøter, og det konsekvent ikke tas hensyn til skatt, vil man trolig av hensyn til

¹⁶⁶ Se eksempelvis LB-2018-161470 gebyr; HR-2021-797-A foretaksstraff.

likebehandling ikke kunne redusere en bots størrelse fordi det ikke er tatt høyde for skattebelastningen.

Likevel, hvis man godtar forutsetningen om at det å nekte fradrag er en form for straff i seg selv, er det noe utilfredsstillende ved at det ikke fremstår som en koordinert og planlagt sanksjonering mellom skattesystemet og den offentlige myndighet som velger å ilegge boten.¹⁶⁷ Etter min mening burde kanskje den skattemessige effekten eksplisitt uttrykkes og anerkjennes som en tilsiktet byrde som selskapet *også* må tåle som følge av boten.

3.3.6 Hensynet til en praktikabel og nøytral regel

Det kunne blitt en uklar rettsstilstand dersom man fikk fradrag for bøter under forutsetning av at vilkårene etter § 6-1 (1) var oppfylt. Da ville «straffen» bli lempeligere for de tilfeller hvor man kunne konstatere tilknytning. Slike vurderinger ville ikke gitt grobunn til en praktikabel eller nøytral regel.¹⁶⁸

Et annet argument er at fradrag ville favorisere virksomhet fremfor enkeltpersoner, fordi selskaper får fordelene av å kunne fradragføre boten, mens enkeltpersoner må bære hele kostnaden selv.¹⁶⁹ Det samme gjelder for selskaper som befinner seg i ulik skatteposisjon, da fradragrett vil favorisere det selskap med skattbart overskudd, mens nåverdien av skattefradraget ville vært mindre for det selskapet som får et fremførbart underskudd langt frem i tid. Disse argumentene kan imidlertid også anføres for andre kostnader som oppstår i virksomhet, uten at dette gir grunnlag for å avskjære retten til fradrag.

3.3.7 Betragtninger

Gjems-Onstad skriver at «Skatteloven skal ikke motvirke strafferetten, men heller ikke selv fungere som kvasi-strafferettslig lovgivning».¹⁷⁰ Generelt bør ikke straffetankegang innblandes i skatteretten.

¹⁶⁷ Zonana (2001) s. 10. Tilsvarende argumentasjon, men for «punitive damages» (pønal erstatning) i amerikansk rett.

¹⁶⁸ Se NOU 2019: 16 s. 85, Om nøytralitet; Zimmer (2018) s. 62 om praktikable regler.

¹⁶⁹ Se samme argument i avgjørelse fra New Zealand. *Nicholas Nathan Ltd v CIR* s. 6,218.

¹⁷⁰ Gjems-Onstad (1984) s. 388.

Det er nok dette som er bakgrunnen for at man ikke nekter fradrag for kostnader pådratt i ellers lovlig virksomhet, selv om selskapet eksempelvis har brutt konkurranselovgivning.¹⁷¹ Til og med utgifter som er direkte knyttet opp mot den rettsstridige handling kan være fradragsberettiget dersom tilknytning foreligger. Dette kan eksempelvis være konsulentutgifter som ble pådratt i forbindelse med inngåelse av avtaler som viser seg å være i strid med konkurranselovgivning.¹⁷²

Det samme gjelder imidlertid ikke for selve «straffen», herunder boten. Her krysses en grense ved at skattesystemet påvirkes av strafferettslige hensyn, i strid med utgangspunktet om nettobeskatning.¹⁷³ Rettstilstanden er klar på at slike kostnader av pønalt karakter ikke er fradragsberettigede. Hovedbegrunnelsen for dette er som nevnt at fradrag ikke skal svekke sanksjonens effekt. Er et selskap funnet skyldig i en overtredelse og blir ilagt en økonomisk sanksjon, må det bære den totale økonomiske belastning som inkluderer skatt på inntekt som er benyttet til å betale boten. At en slik regel har de beste grunner for seg, underbygges av at dette er rettstilstanden i de fleste land i EU.¹⁷⁴

Gjennomgangen er likevel av interesse for å illustrere rettstilstandens begrunnelse og de hensyn som gjør seg gjeldende. Dette vil være relevant for vurderingene i oppgavens del 4 og 5.

¹⁷¹ Forutsetningsvis av Zimmer (2018) s. 220 og Sekretariatets premisser i SKNS1-2020-75.

¹⁷² Det går en grense ved utgifter til å begå en forbrytelse, eksempelvis belønningsutgifter for å gjøre skade, jf. Ot.prp. nr. 76 (1995-1996) under vedlegg. s. 26.

¹⁷³ Zonana (2001) s. 8. Tilsvarende beskrivelse.

¹⁷⁴ *Tessengerlo Chemie NV v the Belgian State*, avsnitt 36.

4 Fradrag for erstatningsutbetaling

4.1 Generelt om erstatning

I juridisk teori er det lagt til grunn at erstatningsrettens formål er skadeforebyggelse (prevensjonshensynet) og gjenoppretting av skade.¹⁷⁵ Det er imidlertid hensyn til gjenoprettelse som er av størst betydning, da erstatningsrettens skadeforebyggende effekt er utfordret i litteraturen.¹⁷⁶

I tillegg kan det hevdes at prevensjonshensynet ikke gjør seg gjeldende i erstatningsretten på samme måte som i strafferetten. Rui viser til at både erstatning og straff er reaksjoner på fortidig rettsbrudd, og begge kan begrunnes ut ifra prevensjonshensynet.¹⁷⁷ Han uttaler imidlertid at det neppe er «noen som vil hevde at regler som pålegger å dekke et økonomisk tap [...] er begrunnet med at vedkommende skal ilegges et onde som gjøres i den hensikt at det skal oppleves som et onde».¹⁷⁸ Erstatning er således et stykke unna bot som reaksjonsform.

4.2 Problemstilling

Som illustrert i pkt. 2.1.5.2 er utgangspunktet at erstatningsutbetaling vil utgjøre en fradragsberettiget kostnad for virksomhetsutøvere, når erstatningsansvaret er pådratt i forbindelse med virksomhet.¹⁷⁹

Det er imidlertid flere rettskilder som antyder at det ikke gis fradrag for erstatningskostnader dersom ansvaret bygger på *forsett*, selv om vilkårene for fradrag er oppfylt. Blant annet uttrykkes dette i Skatte-ABC.¹⁸⁰

Rettsstilstanden knyttet til et eventuelt unntak ved *forsett* er ikke åpenbar, senest illustrert i SKNS-2020-75.

¹⁷⁵ Hagstrøm og Stenvik (2019) s. 21.

¹⁷⁶ Ibid.

¹⁷⁷ Rui (2016) s. 42.

¹⁷⁸ Ibid.

¹⁷⁹ Zimmer (2018) s. 221.

¹⁸⁰ Skatte-ABC 2020/21, Skadeserstatning pkt. 13.3.1.

Ettersom det foreligger et sprikende syn i rettskildene, er det grunn til å problematisere om det kan oppstilles et generelt unntak hvor retten til fradrag bygger på forsett, eller om et unntak fra retten til fradrag bør begrenses til forsettlig pådratt erstatning av pønalt karakter.¹⁸¹

4.3 Avgrensning

I den videre fremstillingen skal det avgrenses mot en redegjørelse av erstatningsansvar i *kontraktsforhold*. Erstatning i kontraktsforhold i forbindelse med inntektsskapende aktivitet vil være fradragsberettiget uavhengig av om det er tale om et *forsettlig* kontraktsbrudd.¹⁸²

Det skal også avgrenses mot tilfeller hvor det er en underordnet i selskapet som har utført en handling som medfører erstatningsansvar for selskapet. Selv om handlingen er utført forsettlig, kan fradragsretten være intakt så lenge arbeidsforholdet har inngått i inntektsgivende aktivitet.¹⁸³

Det sentrale for oppgaven er når skattyter som ledd i inntektsskapende aktivitet pådrar seg erstatningsansvar *utenfor kontraktsforhold*. Dette vil være situasjoner hvor det er selskapets egne skadegjørende handlinger, herunder når noen *på vegne av selskapet* (som ledelsen i selskapet) pådrar erstatningsansvaret. Det er i denne sammenheng rettsstilstanden kan by på tvil ved forsettlige handlinger, og det er her betydningen av erstatningsutbetalingens *pønalt karakter* skal vurderes.

4.4 Finnes det et generelt unntak der erstatningsansvaret bygger på forsett?

Forsett innebærer at skadevolderen har voldt skaden med hensikt eller «[...] har kunnskap om de faktiske omstendigheter som gjør handlingen rettsstridig».¹⁸⁴ At forsett som hovedregel avskjærer fradrag finnes uttrykt i flere rettskilder.

I Utv-1984-52 viste Finansdepartementet til *Aktietrykkeriet*, og ga uttrykk for at egne forsettlige handlinger som hovedregel avskjærer fradragsrett. Samme synpunkt fremgår av

¹⁸¹ Sekretariatets problemstilling SKNS1-2020-75.

¹⁸² Skatte-ABC 2020/2021, Skadeserstatning 13.2.1.

¹⁸³ Utv. 1984 s. 52; Skatte-ABC 2020/2021, Skadeserstatning pkt. 13.3.2.

¹⁸⁴ Hagstrøm og Stenvik (2019) s. 160 og 161.

Finansdepartementets uttalelse i Utv-1994-1569, hvor det ble uttalt at erstatningsansvar på grunnlag av forsett ikke er fradragsberettiget.

Juridisk litteratur gir uttrykk for lignende synspunkt. Rygh uttrykte at man måtte gjøre unntak fra retten til fradrag hvor tapet var forårsaket av en forsettlig rettsstridig handling av skattyteren selv.¹⁸⁵

Gjems-Onstad har uttalt at «[...] rettspraksis og teori [har] avvist fradragsrett for erstatning og inndragning pga. forsettlige rettsbrudd».¹⁸⁶ I den sammenheng henviser han blant annet til *Aktietrykkeriet* og Ryghs fremstilling.

Brudvik konstaterer også at «[...] som hovedregel vil egne forsettlige skadegjørende handlinger ikke medføre fradragsrett», og at det samme gjelder «hvis ledelsen i et selskap påfører selskapet erstatningsplikt ved forsettlige handlinger».¹⁸⁷ Han hevder at tilknytningsvilkåret ikke er oppfylt i slike tilfeller.¹⁸⁸

Zimmer antyder at fradragsretten antas å være avskåret ved forsett, men presenterer det som et unntak fra utgangspunktet om at erstatningsutbetalinger er fradragsberettiget.¹⁸⁹ Også Zimmer henviser til *Aktietrykkeriet* i denne sammenheng.

De ovennevnte kildene har lav rettskildemessig verdi isolert sett. Likevel viser de til en oppfatning om at fradragsretten er avskåret for erstatningsutbetaling ved forsett. Selv om noen av kildene ser på det som et unntak, og andre viser til tilknytning mangler, fremstår det som at det ligger en slags automatikk i at fradrag blir avskåret. Dette kan ses på som en oppfatning av at det finnes et generelt unntak fra retten til fradrag ved forsett.

Dette står i kontrast til konklusjonen i SKNS1-2020-75, som for øvrig også har lav rettskildeværdi. Her avvises et generelt unntak ved forsett, og det uttrykkes at unntak fra fradragsretten må begrenses til tilfeller hvor erstatningen pådratt ved forsett har pønål

¹⁸⁵ Rygh (1923) s. 450.

¹⁸⁶ Gjems-Onstad (1984) s. 382.

¹⁸⁷ Brudvik (2017) s. 400.

¹⁸⁸ Ibid.

¹⁸⁹ Zimmer (2018) s. 222.

karakter.¹⁹⁰ Skar synes også å gi uttrykk for at man ikke kan oppstille en regel om avskjæring på grunn av forsett.¹⁹¹

Uenigheten kan nok spores tilbake til ulik tolkning av de gamle rettskildene, særlig *Aktietrykkeriet*, da det som illustrert stadig henvises til dommen for å underbygge at man kan avskjære retten til fradrag ved forsett.¹⁹²

I det videre skal det ses nærmere på *Aktietrykkeriet*.¹⁹³ Det skal illustreres hvorfor det ikke synes å være grunnlag for å oppstille et generelt unntak som avskjærer retten til fradrag ved forsett alene, men at et unntak bør begrenses til erstatning av pønal karakter.¹⁹⁴

4.5 Hvorfor unntak bør begrenses til erstatning av pønal karakter

4.5.1 Aktietrykkeriet – Rt. 1951 s. 918

Skattekontoret (ikke Sekretariatet) i SKNS1-2020-75 viste til Høyesteretts uttalelse i *Aktietrykkeriet* om styrets «[...] forsettlig og rettstridige overtredelse av et lovforbud».¹⁹⁵ Etter Skattekontorets vurdering omfattet denne uttalelsen «[...] forsettlig overtredelse av lovforbud generelt og [er] derfor ikke er begrenset til kun å gjelde erstatningsutbetaling av pønal karakter».¹⁹⁶ Det er nok tilsvarende tolkning som er lagt til grunn i de nevnte kilder (pkt. 4.4.) som henviser til *Aktietrykkeriet* som grunnlag for at man kan nekte fradrag ved forsettlige handlinger.

Domspremissene i *Aktietrykkeriet* synes imidlertid å kun gi rettskildemessig grunnlag for å nekte fradrag for erstatning av *pønal karakter*, og ikke et generelt unntak ved forsett.¹⁹⁷

¹⁹⁰ SKNS1-2020-75 under «sekretariatets vurderinger».

¹⁹¹ Skar (2021) pkt. 7.

¹⁹² SKNS1-2020-75, sekretariatet viser til at det innfortolkes mer i *Aktietrykkeriet* enn det er grunnlag for.

¹⁹³ I Utv-1984-52 og under «Skattekontorets vurderinger» i SKNS1-2020-75 henvises det imidlertid også til Rt. 1987 s. 1184 for å underbygge avskjæring ved forsett. Det avgrenses mot en drøftelse av dommen ettersom Høyesterett ikke direkte adresserer betydningen av forsett, da dette ikke var relevant i saken. Sekretariatet i SKNS1-2020-75 uttrykker også at dommen gir lite veiledning.

¹⁹⁴ Slik Sekretariatet konkluderer SKNS1-2020-75.

¹⁹⁵ Rt. 1951 s. 918; Se hele sitatet i pkt. 2.2.3.

¹⁹⁶ SKNS1-2020-75 under «Skattekontorets vurdering».

¹⁹⁷ Samsvarer med Sekretariatets syn SKNS1-2020-75.

I *Aktietrykkeriet* var det ikke tale om en pådratt erstatningsforpliktelse i virksomheten som ville, etter Høyesteretts syn, «under vanlige forhold være et tap i næring».¹⁹⁸ Det var et spesielt tilfelle hvor erstatningen var en reaksjon på avisutgiverens «[...] forsettlig og rettsstridige overtredelse av et lovforbud mot å gi et parti som på det tidspunkt samarbeid med fienden støtte».¹⁹⁹ Det fremstår som at selskapet straffes for å ha samarbeidet med NS, og at i en slik situasjon tilkjennes ikke fradrag.

Høyesterett kom til samme resultat som Byretten. Byretten uttalte at «[v]idere legger en vekt på at erstatning i henhold til landssvikloven har en sterk pønalt karakter».²⁰⁰ Dette tydeliggjør hvor fremtredende det pønale var i denne saken.²⁰¹ Det var også en erstatningsutbetaling til staten, og ikke til en privat part. Dermed var det ikke *alminnelig erstatning* hvor erstatningens gjenopprettende funksjon er i fokus, men heller en form for straffereaksjon.²⁰² Kildene som viser til Aktietrykkeriet for å utlede et generelt unntak som bygger på forsett alene synes å ha tolket mer ut av dommen enn det den gir grunnlag for.²⁰³

Zimmer uttaler at på skatterettens område, hvor det kan «[...] være vanskelig å overskue konsekvensene for andre faktiske forhold enn dem som foreligger til avgjørelse, er det grunn til å være varsom med å tillegge utsagn i domspremisser vesentlig betydning ut over tilfeller av den art som den aktuelle saken faktisk gjelder».²⁰⁴

Ved å trekke ut en generell regel om avskjæring av fradragsretten ved forsettlig handlinger, synes man nettopp å gi dommen betydning ut over det saken rent faktisk omhandlet; erstatning av pønalt karakter som nærmest minnet om en bot.²⁰⁵ Fradragsretten synes ikke å ha vært avskåret fordi selskapet handlet forsettlig, men fordi «[...] kostnadene skyldtes støtende aktivitet».²⁰⁶ En regel om at forsett avskjærer fradrag vil ha et vidtrekkende nedslagsfelt og nekte retten til fradrag i tilfeller langt unna den pønale erstatningen som forelå i Aktietrykkeriet.

¹⁹⁸ Rt. 1951 s. 918

¹⁹⁹ Ibid.

²⁰⁰ Byrettens dom slik den er gjengitt i Rt. 1951 s. 918.

²⁰¹ Zimmer (2018) s. 223 viser til at erstatningen hadde klar straffekarakter.

²⁰² SKNS1-2020-75 under «Sekretariatets vurderinger».

²⁰³ Samsvarer med Sekretariatets oppfatning av Skattekontorets tolkning av Aktietrykkeriet SKNS1-2020-75; Skar (2021) pkt. 7 oppfatter juridisk teori sin tolkning av *Aktietrykkeriet* som en forenkling.

²⁰⁴ Zimmer (2018) s. 54.

²⁰⁵ SKNS1-2020-75 under «Sekretariatets vurderinger».

²⁰⁶ Skar (2021) pkt. 7.

4.5.2 SKNS1-2020-75

I denne oppgaven blir det stadig henvist til SKNS1-2020-75. Selv om Skatteklagenemndas vedtak isolert sett har lav rettskildemessig verdi, har argumentene som fremkommer i vedtaket mye for seg etter min mening.

I denne saken var skattyter, selskap C, dømt til å betale kr. 95 000 000 i erstatning til D, et annet selskap, som følge av illojal og ulovlig konkurranse i strid med markedsføringsloven. Selskapet, herunder ledelsen, hadde pådratt seg erstatningsansvar ved at de hadde misbrukt «know how» fra selskap D i egen produktutvikling.²⁰⁷ Sekretariatet viste til at selskapet ikke ville «[...] vært i stand til å oppfylle sine kontraktsforpliktelser overfor N uten å begå de rettstridige handlingene som medførte brudd på markedsføringsloven. Erstatningen har dermed direkte tilknytning til inntektsservervet i virksomheten».²⁰⁸ Fradrag for erstatningsbeløpet ble tilkjent.

Denne saken tilsier at fradragsrett ikke kan avskjæres på grunnlag av forsett alene, og at et unntak må begrense seg til erstatning av pønål karakter, slik Sekretariatet konkluderte. Sekretariatet var heller ikke kjent med at det finnes noen «fast og entydig praksis på området» som klart kan tale for motsatt resultat.

4.5.3 Mangelfull begrunnelse for et generelt unntak

Det synes ikke å foreligge noen god begrunnelse for *hvorfor* det bør eksistere et generelt unntak fra fradragsretten når erstatning bygger på forsett. Av hensyn til legalitetsprinsippet bør dessuten et slikt unntak fra fradragsretten kunne forankres i langvarig praksis. Som nevnt var ikke Sekretariatet kjent med at det forelå noen fast og entydig praksis.²⁰⁹

Brudvik hevder at dersom det foreligger forsett så vil erstatningen mangle tilknytning til inntektsserverv.²¹⁰ Dette er imidlertid en mangelfull begrunnelse for å legitimere et *generelt* unntak, da det ikke vil være treffende i alle situasjoner.

²⁰⁷ SKNS1-2020-75 under «Saksforholdet».

²⁰⁸ SKNS1-2020-75 under «Sekretariatets vurderinger».

²⁰⁹ Ibid.

²¹⁰ Brudvik (2017) s. 400.

For noen tilfeller vil nok manglende tilknytning ved forsett kunne være begrunnelsen for hvorfor man avskjærer fradrag.²¹¹ Jo grovere en forsettlig handling er, dess mer kan tale for at tilknytning mangler, selv om handlingen på sett og vis kan være egnet til å øke inntektene. Det bør kunne hevdes at tilknytning mangler dersom et selskap blir erstatningsansvarlig som følge av at de har betalt noen til å utøve vold og presse en konkurrent ut av markedet. Her er handlingen grov og uakseptabel, og erstatningen mangler «saklig inntektstilknytning».²¹² I en slik situasjon vil man heller ikke få fradrag for utgiftene som er knyttet til selve voldsutøvelsen, da det vil være finansiering av grov kriminalitet.²¹³

Det kan imidlertid tenkes flere tilfeller hvor tilknytning faktisk foreligger, og dette er også illustrert i SKNS1-2020-75.

TNOMO-2017-6131 omhandlet ikke retten til fradrag, men saksforholdet kan benyttes som illustrasjon. Et restaureringsfirma ble dømt til å utbetale bot på kr. 600 000 for brudd på kulturminneloven, ettersom de gjennom restaureringsarbeidet hadde påført en kirke uopprettelig skade. Boten, som var foretaksstraff, vil ikke være fradragsberettiget da den er av pønål karakter. Fradrag vil svekke straffens effekt, jf. oppgavens del 3. Det ble imidlertid også rettet erstatningskrav mot firmaet. I en slik situasjon bør erstatningskravet være fradragsberettiget fordi det ble pådratt i forbindelse med inntektsservervet.

Boten er her ment for å straffe firmaet, og erstatningen skal gjenopprette skaden som kirken er påført. Når erstatningen ikke har straff til formål, finnes det etter min mening ikke tilstrekkelig grunn til å nekte fradrag når vilkårene først er oppfylt, selv om erstatningsansvaret kunne sies å ha vært pådratt forsettlig. Nektet fradrag også for erstatning vil det bli dobbelt ikke-fradrag, noe som ville være uheldig i lys av skatteevneprinsippet. Ved å nekte fradrag kan det hevdes at man bruker skattesystemet til å gjøre erstatningen om til en form for straff, noe som ikke er hensikten med erstatningen i et slikt tilfelle. Det er botens oppgave å straffe.

²¹¹ Se også oppgavens pkt. 2.1.4

²¹² Skar (2021) pkt. 7

²¹³ Zimmer (2018) s. 221.

4.5.4 Sammenheng i regelverket – Inndragning

Erstatningens likhetstrekk til inndragning som reaksjonsform utgjør et systemhensyn som taler for at unntak fra fradragsretten må begrenses til erstatning av pønalt karakter.

I SKNS1-2020-75 uttrykte skattepliktige at det ikke er noen grunn til at erstatning skal behandles strengere skattemessig enn inndragning. Sekretariatet var enig og viste til at «[...] inndragning er en gjenopprettende – ikke pønalt – reaksjon på samme måte som erstatning», og at «[f]or inndragning har det ikke blitt oppstilt unntak for tilfeller hvor den straffbare handling er forvoldt ved forsett».²¹⁴

Det følger av NOU 2020: 10 at inndragning skal frata utbytte som er oppnådd gjennom straffbar handling, og at dette har et *gjenopprettende formål*.²¹⁵ Det er sikker rett at man ved beregningen av inndragningsbeløpet skal gjøre fradrag for betalt eller ilignet skatt, jf. HR-2020-1354-A.²¹⁶ Det sentrale er at inndragning og skattlegging ikke samtidig skal finne sted.

En rettsstilstand hvor unntak fra fradragsretten må begrenses til erstatning av pønalt karakter vil kunne harmonere med hvordan man behandler tilleggsskatt i relasjon til inndragning. I HR-2020-1354-A hadde skattyter gjort urettmessige uttak fra noen selskaper. Han ble ilignet både skatt og tilleggsskatt for den forhøyde inntekten som uttakene fra selskapene medførte. I straffesaken ble inndragningsbeløpet beregnet til det beløp han hadde overført til seg selv, men fratrukket den ordinære skatten.

Spørsmålet i skattesaken for Høyesterett var imidlertid om det også på tilsvarende måte skulle gjøres fradrag for tilleggsskatten.²¹⁷ Høyesterett kom til at det ikke skulle gjøres fradrag for tilleggsskatt, og viste til at det er en reaksjon av pønalt karakter og at skattyter gjennom dette påføres et onde.²¹⁸ Det ble uttalt at «[d]ersom tilleggsskatten trekkes fra inndragningsbeløpet, vil inndragningen føre til at denne reaksjonen nøytraliseres. Tilleggsskatt skiller seg dermed på grunnleggende vis fra ordinær skatt i et inndragningsperspektiv.»²¹⁹

På samme måte vil det ved spørsmål om fradragsrett for erstatningsutbetaling kunne være naturlig å gjøre unntak fra fradragsretten hvis det er tale om erstatning av *pønalt karakter*. Her

²¹⁴ SKNS1-2020-75 under «Sekretariatets vurderinger».

²¹⁵ NOU 2020: 10 pkt. 4.3.1.

²¹⁶ HR-2020-1354-A avsnitt 13.

²¹⁷ Ibid. avsnitt 14.

²¹⁸ Ibid. avsnitt 21 og 22.

²¹⁹ Ibid. avsnitt 20.

vil det ved erstatningen være et poeng i seg selv at man blir påført et onde, og fradrag vil da kunne nøytralisere noe av formålet med denne reaksjonen, jf. pkt. 3.3.4. Er det derimot tale om *alminnelig* erstatning, vil ikke dette hensynet gjøre seg gjeldende. Erstatningen har da hovedsakelig et gjenopprettende formål, og da er det heller ikke grunn til å nekte fradrag utelukkende fordi erstatningen er forsettlig pådratt.

4.5.5 Skatteevneprinsippet

Avskjæring av fradragsrett for erstatningsutbetaling ved forsettlige handling vil medføre et brudd på skatteevneprinsippet, på samme måte som for bøter, jf. pkt. 3.3.1. For bøter vil imidlertid hensynet til å ikke svekke sanksjonens effekt få avgjørende betydning, og vil således trumfe skatteevneprinsippet. For erstatning gjør ikke dette hensynet seg gjeldende med mindre den også er av pønalt karakter.

I SKNS1-2020-75 var erstatningsansvaret pådratt som følge av styrets handlinger. Det forelå en kritikkverdig overtredelse av markedsføringsloven, men det var likevel ikke erstatning av pønalt karakter. Sekretariatet la vekt på at skatteevneprinsippet talte for at man ikke kunne nekte fradrag. De viste at selskapet hadde betalt erstatningsbeløpet med det som ville vært skattepliktig overskudd og at dette klart reduserte skattepliktiges skatteevne. Å nekte fradrag ville da være i strid med utgangspunktet om at det er nettoinntektene som skal skattlegges.

Sekretariatets vurdering i denne saken, selv om det ikke uttrykkes eksplisitt, synes å illustrere at når det *ikke* er tale om erstatning av pønalt karakter, så må dette grunnleggende utgangspunkt komme i forgrunn. Det vil da ikke lenger være grunn til å fravike nettoinntektprinsippet.

4.5.6 Konklusjon

Som illustrert tilsier rettspraksis, administrativ praksis, sammenheng i regelverket, skatteevneprinsippet og mangelen på en god begrunnelse, at man ikke kan avskjære retten til fradrag utelukkende fordi ansvaret bygger på forsett. Av den grunn *bør* unntak fra retten til fradrag begrenses til erstatning av pønalt karakter.²²⁰

²²⁰ Tilsvarende konklusjonen i SKNS1-2020-75 under «Sekretariatets vurderinger».

4.6 Erstatning av pønalt karakter

4.6.1 Erstatning for brudd på markedsføringsloven

Dersom skattemyndighetene innretter sin praksis etter SKNS1-2020-75, kan dette vedtaket få praktisk betydning for selskapers økonomiske stilling ved lignende tilfeller. Resultatet i SKNS1-2020-75 fremstår nettopp som det motsatte resultat fra en tilsvarende sak fra 2004, hvor fradrag ble nektet.²²¹ Saken omhandlet spørsmål om fradrag for idømt erstatning for brudd på markedsføringsloven.²²² Gjengivelsen av saken er knapp, men den synes å ha likhetstrekk med SKNS1-2020-75.

Ligningsnemnda nektet fradrag under henvisning til *Aktietrykkeriet* og at reelle hensyn tilsa avskjæring av fradrag, fordi erstatningen inneholdt et *pønalt element*. Følger man synspunktene i SKNS1-2020-75 vil nok ikke argumentasjonen være tilstrekkelig for å avskjære fradragsretten. Erstatning utbetalt til en privat part for brudd på markedsføringsloven, selv om det gjelder kritikkverdige forhold, er ikke tilstrekkelig pønalt for at dette får betydning for fradragsretten. Terskelen for hva som er *pønalt nok* må dermed ligge høyere.

4.6.2 Hva blir igjen av unntaket?

Spørsmålet i det videre blir hva slags erstatning som er av en slik pønalt karakter at det får betydning for fradragsretten. Vedtaket i SKNS1-2020-75 sier ingenting om dette, men etterlater et inntrykk av at slik erstatning eksisterer.

Hagstrøm viser til at vi i norsk erstatningsrett ikke har såkalte «punitive damages» slik som etter amerikansk rett, hvor formålet med erstatningen i seg selv er å straffe.²²³ Selv om prevensjon er et formål, så har vi ikke rent pønalt erstatning.²²⁴

Det vises også til at i «[...] prinsippet om at erstatningen er begrenset til skadelidtes økonomiske tap, ligger også at det ikke er erstatningsrettens formål å straffe skadevolderen.

²²¹ Utv. 2004 s. 541 pkt. 3.8.

²²² Ibid.

²²³ Hagstrøm og Stenvik (2019) s. 52.

²²⁴ Ibid.

Det er altså ikke et selvstendig hensyn at skadevolderen skal påføres et onde; i motsetning til strafferetten har erstatningsretten ikke pønalt karakter».²²⁵

Etter dette kan det spørres hva som blir igjen av et eventuelt unntak fra retten til fradrag for erstatningen av pønalt karakter. Det fremstår som om det må være tale om tilsvarende samme situasjon som i *Aktietykkeriet*, hvor erstatningen hadde klar straffekarakter.

LA-1997-366 synes å bekrefte at terskelen for at erstatning kan sies å ha «pønalt karakter» er høy. I denne saken hadde en mann, som jobbet gjennom sitt eget selskap, tatt på seg et arbeidsoppdrag. I den forbindelse pådro han selskapet et erstatningsansvar som følge av ærekrenkende omtale. Lagmannsretten fant at erstatningsutbetalingen oppfylte vilkårene for fradrag fordi omtalen var fremsatt under utførelsen av oppdraget som selskapet hadde påtatt seg.

Videre måtte retten vurdere om handlingen som førte til ansvar var av «[...] en slik karakter at utbetalingen tross en tilknytning til virksomheten, likevel faller utenfor hva som skattemessig kan føres til fradrag».²²⁶

Retten mente at det var en utgift til inntekts ervervelse. Det ble vist til at

«Selv om oppretningsansvaret også har en pønalt karakter, adskiller ansvaret seg likevel fra de rene straffereaksjoner som bøter og gebyrer som ilegges av offentlige myndigheter og som ikke lenger formelt anses som straff. Det vises til at oppreisningsansvaret også skal ha en gjenopprettende effekt, mens straffereaksjoner av ulik karakter skal ha en preventiv virkning.»

Erstatningen var dermed ikke av slik pønalt karakter at det kunne gjøres unntak fra retten til fradrag.

²²⁵ Hagstrøm og Stenvik (2019) s. 543.

²²⁶ LA-1997-366.

4.7 Vurdering

Som gjennomgangen illustrerer, smelter rettstilstanden for bøter og erstatning sammen, da det i realiteten synes å måtte være tale om erstatning som nærmest har karakter av en bot for at det skal være adgang til å gjøre unntak fra fradragsretten.

Det er imidlertid vanskelig å se for seg hva slags erstatningsutbetalinger som rent faktisk vil rammes av unntaket for kostnader av pønål karakter, selv om Sekretariatet i SKNS1-2020-75 åpner opp for at dette eksisterer. Slik erstatning ilagt av det offentlige med tilstrekkelig pønål karakter vil trolig sjeldent forekomme.

Det kan hevdes at erstatning ikke bør rammes av unntaket overhodet fordi vi i norsk rett for lengst har forlatt det gamle bøtesystem hvor erstatning var en form for privatbot, som både skulle være straff, oppreisning og erstatning.²²⁷

Selv om erstatning også har en preventiv effekt ved at risikoen for erstatningsansvar holder selskaper på den smale sti, skiller erstatning seg klart fra bøter.²²⁸ Når vi i dag har et tydelig skille mellom reaksjonsformene, bør det utvises forsiktighet mot å la den skattemessige behandlingen av bøter smitte over på erstatning.

Dersom det er ønskelig å kunne ramme visse tilfeller av forsettlig pådratt erstatning kan et alternativ være at Høyesterett videreutvikler *tilknytningsvilkåret* for å utelukke fradrag. Det er ikke sikkert at Høyesterett hadde kommet til samme resultat som Skatteklagenemnda i SKNS1-2020-75. Det kan eksempelvis oppstilles et krav om at tapet, *erstatningen*, må oppstå innenfor normal driftsrisiko, slik det gjøres i dansk rett.²²⁹ Da vil enkelte forsettlig brudd på lovgivning kunne anses som så unormale og driftsfremmede at dette utelukker fradrag.²³⁰ Samtidig må et slikt kriterium utformes med varsomhet, da det kan få vidtrekkende konsekvenser.

Skatteklagenemnda har tatt et tydelig standpunkt i SKNS1-2020-75 om at forsett alene ikke utelukker fradrag, men foreløpig er ikke rettstilstanden oppklart. Deres standpunkt er etter min oppfatning viktig for å unngå situasjoner hvor tilknytningsvilkåret, slik det er utformet i

²²⁷ Hagstrøm og Stenvik (2019) s. 25.

²²⁸ Ibid. s. 542.

²²⁹ Den juridiske vejledning (2021-1) pkt. C.C.2.2.2.18 under «Normal driftsrisiko».

²³⁰ Ibid, under «Straffbar handling mv».

dag, er oppfylt, men hvor selskapet likevel får den tilleggsbelastningen det er å bli skattlagt for inntekt de ikke lenger besitter. Som illustrert synes det ikke å være tilstrekkelig grunnlag for dette.

En konsekvens av SKNS1-2020-75 bør etter min mening være at man endrer innholdet i Skatte-ABC, da den gir en misvisende beskrivelse av rettstilstanden. Det gis uttrykk for at forsettlig handling som hovedregel vil avskjære retten til fradrag.²³¹

Alternativt kan Finansdepartementet gi tydelig uttrykk for at de er uenig med konklusjonen i Skatteklagenemnda. Det er viktig at noe blir foretatt i den ene eller andre retning. Dersom det ikke foretas noe er det en risiko for at skattekontorene som følger Skatte-ABC slik den nå er utformet, vil nekte fradrag, samtidig som at de som klager ender opp med å få fradrag. Dette vil være i strid med det forvaltningsrettslige prinsipp om likebehandling.²³²

²³¹ Skatte-ABC 2020-2021, Skadeserstatning pkt. 13.3.1.

²³² Se Skatte-ABC 2020-2021, forord; HR-2019-273-A avsnitt 68.

5 Lovfesting av unntaket

5.1 Er det hensiktsmessig å lovfeste unntaket?

Oppgaven avdekker at rettstilstanden er inkonsekvent når det gjelder den metodiske behandling av kostnader av pønalt karakter, samt uavklart når det kommer til unntakets omfang, i relasjon til både bøter og erstatning. Det er derfor av interesse å undersøke om en lovfesting av unntaket kan være hensiktsmessig.

Avskjæring av fradragsretten kan utgjøre en enorm økonomisk byrde for et selskap. Prinsipielt sett bør da et unntak fra retten til fradrag, i lys av legalitetsprinsippet, ha klar hjemmel i lov. Hensyn til forutberegnelighet taler for at et slikt unntak fra nettoinntektsprinsippet bør følge av loven.

Fordi det finnes fast og langvarig praksis for at man ikke kan få fradrag for bøter mv. av pønalt karakter, vil ikke legalitetsprinsippet nødvendigvis kreve klar lovhjemmel for de avklarte tilfeller hvor kostnaden har en sterk pønalt karakter.²³³ Hensynet til forutberegnelighet må kunne sies å være ivaretatt. Rettstilstanden for unntakets nedre grense, og hva som er tilstrekkelig pønalt, fremstår imidlertid mer uklart. Her kan fraværet av lovhjemmel være problematisk. Da har man ikke fast og langvarig praksis å lene seg på for å hjemle avskjæring av fradragsretten. For slike uavklarte tilfeller bør det kreves hjemmel i lov for å eventuelt kunne nekte fradrag.

Legalitetsprinsippet hjemmelskrav kan også ha vært noe av grunnen til at rettsanvendere har belaget seg på generelle tolkningsprinsipper for å forankre avskjæring av fradragsretten, jf. oppgavens pkt. 2.3. Da får man ønsket resultat til å følge av loven. Dette kan som nevnt gi det jeg oppfatter som et metodisk lite tilfredsstillende resultat, da tilknytningsvilkåret, slik det er utformet og utviklet gjennom praksis, *kan* være oppfylt for kostnader av pønalt karakter. Legalitetsprinsippet vil uansett også sette grenser for hvor langt man kan innskrenke skattebestemmelser til ugunst for skattyter.²³⁴ Selv om det kanskje ikke er av stor praktisk betydning, vil lovfesting av unntaket fjerne problematikk knyttet til legalitetsprinsippet.

²³³ Se pkt. 2.3.5.

²³⁴ NOU 2016: 5 s. 142.

Sktl. § 6-22 avskjærer retten til fradrag for bestikkelser og ble inntatt ved lov 13. desember 1996 nr. 83. Bestikkelser har likhetstrekk med kostnader av pønalt karakter. De kan begge regnes som utgifter som stammer fra uønsket atferd, vilkårene for fradrag *kan* i utgangspunktet være oppfylt og det gjøres unntak fra nettoinntektsprinsippet.²³⁵

For bestikkelser har lovgiver eksplisitt uttalt at disse kostnadene ikke er fradragsberettigede, og det er således uten betydning om vilkårene for fradragsrett er oppfylt. Det var ønskelig å få på plass en klar regel, og det ble vist til at utenfor det som gjelder straffbare lovbrudd, hvor rettstilstanden er klar på at man ikke får fradrag, er situasjonen mer uklar fordi skatteloven «[...] ikkje skil mellom ønskte og uønskte næringsutgifter. Heller ikkje er det heimel for å nekte fradrag på reint moralsk grunnlag».²³⁶

Dette er også noe av det som er problematisk for kostnader av pønalt karakter, og som kan tale for lovfesting. Selv om rettstilstanden er klar når det gjelder kostnader som har et tydelig straffepreg, er som nevnt unntakets anvendelse knyttet til den nedre grensen, og hva som er *pønalt nok*, noe mer subtil. Spesielt i lys av at SKNS1-20202-75 synes å åpne for at det eksisterer erstatningsutbetalinger som er av «pønalt karakter» med betydning for fradragsretten, fremstår det som usikkert hvor langt unntaket faktisk rekker.

Det kan imidlertid hevdes at lovfesting av unntaket skaper avgrensingsproblemer på lik linje med dagens rettstilstand. Samtidig vil en ny lovbestemmelse ha forarbeider som kan være til hjelp ved tolkningen. Potensielt kan det klargjøre unntakets nedre grense. Forarbeidene kan også adressere betydningen av forsett for erstatningsutbetaling. Dette kan bidra til tydeligere rammer for hvordan fradragsretten avgrenses mot erstatning og bøter.

Dessuten vil lovfesting gjøre at unntaket blir mer synlig. Selv om det er klart at det ikke er fradragsrett for kostnader av pønalt karakter etter gjeldende rett, vil lovfesting sannsynligvis føre til bedre etterlevelse av regelen.²³⁷

Samlet sett synes det hensiktsmessig å lovfeste unntaket fra retten til fradrag for kostnader av pønalt karakter.

²³⁵ Departementets vurdering viser at vilkårene *kan* være oppfylt for bestikkelser, Ot.prp. nr. 57 (1994-1995) s. 15.; Unntak fra nettoinntektsprinsippet, Ot.prp. nr. 76 (1995-1996) s. 4.

²³⁶ Ot.prp. nr. 76 (1995-1996) s. 13 og s. 4.

²³⁷ Se lignende synspunkt for bestikkelser, Ot.prp. nr. 76 (1995-1996) s. 7.

5.2 Forslag ved en eventuell lovfesting

Systembetraktninger kan tilsi at man ved en eventuell lovfesting bør lene seg på allerede eksisterende lovgivning. Et forslag er at unntakets nedre grense, herunder om kostnaden har *tilstrekkelig* pønalt karakter, kan tenkes å samsvare med legaldefinisjonen av *administrativ sanksjon* etter forvaltningsloven § 43 andre ledd:

«Med administrativ sanksjon menes en negativ reaksjon som kan ilegges av et forvaltningsorgan, som retter seg mot en begått overtredelse av lov, forskrift eller individuell avgjørelse, og som regnes som straff etter den europeiske menneskerettskonvensjon.»

Av plasshensyn kan ikke oppgaven utførlig vurdere fvl. § 43 og potensielle utfordringer knyttet til anvendelsen av en slik definisjon for unntaket. Særlig kravet om straff etter EMK krever nærmere vurderinger. Forslaget er kun ment for å tjene som et eksempel på hva som kan være relevant å se hen til ved eventuell lovfesting av unntaket.

Kriteriene etter definisjonen i fvl. § 43 synes å sammenfalle med avgrensningen i oppgavens pkt. 3.2, for hvilke bøter som har tilstrekkelig pønalt karakter med betydning for fradragsretten. Det er en relativt ny bestemmelse som ble satt i kraft i 2017.²³⁸ I det opprinnelige forslaget til definisjonen i utredningen «[f]ra bot til bedring», var kravet om straff etter EMK erstattet med sanksjon som «[...] har et hovedsakelig eller vesentlig pønalt formål».²³⁹

Legaldefinisjonen etter fvl. § 43 er vid, og synes å favne om den typen sanksjoner som omfattes av unntaket.²⁴⁰ Størsteparten av det som utgjør kostnad av pønalt karakter i dag vil trolig være det som defineres som overtredelsesgebyr etter fvl. § 44, som må oppfylle definisjonen i § 43. Antall hjemler for å ilegge overtredelsesgebyr har økt siden utredningen i 2003, og det finnes hjemmel i omtrent 45 lover.²⁴¹ Overtredelsesgebyr brukes i hovedsak *mot foretak* for brudd på offentligrettslig regulering av næringsvirksomhet.²⁴² Det er en straffelignende reaksjon, og «[...] formålet er å forebygge overtredelser ved å påføre den som

²³⁸ Prop. 60 L (2017-2018) s. 9.

²³⁹ NOU 2003: 15 pkt. 5.2.2.1.

²⁴⁰ Prop. 62 L (2015-2016) s. 81, viser til at definisjonen vil være oppfylt i de aller fleste tilfellene i praksis.

²⁴¹ Prop. 62 L (2015-2016) s. 23.

²⁴² Prop. 62 L (2015-2016) s. 23 og 24.

står for regelbruddet et onde».²⁴³ Det omfatter også mindre alvorlige overtredelser, som gebyr ved parkeringsovertredelser.²⁴⁴

Samtidig avgrenser legaldefinisjonen i fvl. § 43 mot eksempelvis tvangsmulkt, som ikke er straff etter EMK.²⁴⁵ Dette regnes heller ikke som en kostnad av pønalt karakter med betydning for fradragsretten.²⁴⁶

Høyesterettspraksis er også interessant for forslaget. I Rt. 2005 s. 1269 var det spørsmål om forsinkelsesgebyr etter regnskapsloven utgjorde straff etter EMK art. 6. Høyesterett svarte benektende, og viste til at formålet med forsinkelsesgebyr er å «fremtvinge en oppfyllelse av en plikt», og ikke straff i seg selv.²⁴⁷ Dette stemmer overens med at man heller ikke ville anse forsinkelsesgebyr for å ha pønalt karakter med betydning for fradragsretten.²⁴⁸

Kravet om straff etter EMK vil kunne medføre at terskelen for at en kostnad rammes av unntaket er relativt høy, og kan *potensielt* gi mer håndfaste kriterier for å vurdere hva som omfattes. En slik definisjon ville sannsynligvis også utelukket erstatning fra unntakets anvendelsesområde i de fleste tilfeller, noe som etter min vurdering i ville vært hensiktsmessig, jf. pkt. 4.7.

Dersom unntakets nedre grense knyttes an til at kostnaden i det minste oppfyller definisjonen av *administrativ sanksjon*, vil det sikre at reaksjonen har tilstrekkelig karakter av straff til at det bør ha betydning for fradragsretten. Det er nettopp det pønale ved kostnaden, og hensynet til å ikke svekke sanksjonens effekt som legitimerer avskjæringen av retten til fradrag.²⁴⁹ Det er dette som gir grunnlag for å fravike utgangspunktet om at inntektsskatten er en nettoskatt.

Av den grunn bør det etter min mening utvises varsomhet mot å la et eventuelt lovfestet unntak få anvendelse med mindre kostnaden klart har til formål å straffe skattyter.

²⁴³ Prop. 60 L (2017-2018) s. 17.

²⁴⁴ Ibid.

²⁴⁵ Prop. 62 L (2015-2016) s. 22.

²⁴⁶ Skatte-ABC 2020/2021 Bot, gebyr mv., pkt 1.2.

²⁴⁷ Rt. 2005 s. 1269 avsnitt 20.

²⁴⁸ Skatte-Abc 2020/2021 Bot, gebyr mv. pkt. 1.2.

²⁴⁹ Pkt. 3.3.4.

Kilderegister

Norske lover

Grunnloven (1814)	Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov.
Skatteloven (1911) - opphevet	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt.
Forvaltningsloven (1967)	Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker.
Skatteloven (1999)	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.
Konkurranseloven (2004)	Lov 5. mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger.
Straffeloven (2005)	Lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff.
Markedsføringsloven (2009)	Lov 9. januar 2009 nr. 2 om kontroll med markedsføring og avtalevilkår mv.

Lovforarbeider og stortingsvedtak

Ot.prp. nr. 57 (1994-1995)	Ot.prp. nr. 57 (1994-1995) Endringer i skattelovgjevinga.
Ot.prp. nr. 46 (1995-1996)	Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) Endringer i skattelovgjevinga.
Ot.prp. nr. 76 (1995-1996)	Ot.prp. nr. 76 (1995-1996) Endringer i skattelovgjevinga.

Ot.prp. nr. 35 (1997-1998)	Ot.prp. nr. 35 (1997-1998) Endringer i skattelovgjevinga.
Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)	Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov.
Ot.prp. nr. 90 (2003-2004)	Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) Om lov om straff.
Prop. 62 L (2015-2016)	Prop. 62 L (2015-2016) Endringer i forvaltningsloven mv. (administrative sanksjoner mv.).
Prop. 60 L (2017-2018)	Prop. 60 L (2017-2018) Endringer i alkoholloven, atomenergiloven, folkehelseloven, legemiddeloven, lov om medisinsk utstyr, strålevernloven og tobakkskadeloven mv. (overtredelsesgebyr mv.).
NOU 2003: 15	NOU 2003:15 Fra bot til bedring: Et mer nyansert og effektivt sanksjonssystem med mindre bruk av straff.
NOU 2016: 5	NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten: Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten.
NOU 2019: 16	NOU 2019: 16 Skattlegging av vannkraftverk.

NOU 2020: 10

NOU 2020: 10 Straffelovrådets utredning
nr. 2 – Inndragning av utbytte fra
gjengkriminalitet.

NOU 2021: 1

NOU 2021: 1 Endringer i
verdipapirhandelloven – Regler om
tilsynsmyndighet, sanksjonskompetanse og
klageordning.

FOR-2019-12-13-1820

FOR-2019-12-13-1820 Stortingsvedtak om
skatt av inntekt og formue for inntektsåret
2020 (Stortingets skattevedtak).

FOR-2020-12-15-2878

FOR-2020-12-15-2878 Stortingsvedtak om
skatt av inntekt og formue for inntektsåret
2021 (Stortingets skattevedtak).

Norske rettsavgjørelser

Høyesterettsavgjørelser

Rt. 1951 s. 918

Rt. 1977 s. 1207

Rt. 1987 s. 1184

Rt. 2005 s. 577

Rt. 2005 s. 1269

Rt. 2005 s. 1434

Rt. 2007 s. 1822

Rt. 2008 s. 794

HR-2009-2190-A

HR-2014-2471-A

HR-2015-734-A

HR-2018-391-A

HR-2018-580-A

HR-2019-273-A

HR-2020-1354-A

HR-2020-2200-A

HR-2021-797-A

Underrettsavgjørelser

LA-1997-366

LB-1997-610

LB-2018-161470

TOSLO-2015-99863

TNOMO-2017-6131

Administrativ praksis og uttalelser fra norske organer og institusjoner

Utv. 1984 s. 52 Finansdepartementet.

Utv. 1994 s. 1569 Finansdepartementet.

OLN-2001-26 – UTB-2004-4040 Overligningsnemnda (Storbedrifter).

Utv. 2002 s. 606 Fra ligningsmyndighetenes saksbehandling for inntektsåret 2000.

Utv. 2004 s. 541 Fra ligningsmyndighetenes saksbehandling for ligningen i 2003.

V03/2019 19. juni 2019, Konkurransklagenemndas vedtak om opprettholdelse av Konkurransetilsynets Telenorvedtak.

SKNS1-2020-75 Skatteklagenemnda, Stor avdeling 01 – Vedtak.

Norsk litteratur

- Andenæs (1962) Andenæs, Johs., *Statsforfatningen i Norge*, Tanum 1962.
- Banoun (2003) Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene: En studie av høyesterettspraksis*, Cappelen akademiske forlag, 2003.
- Brudvik (2017) Brudvik, Arthur J., *Skatterett for næringsdrivende*, 40. utg., Cappelen Damm Akademisk 2017.
- Elden (2018) Elden, John Christian, «pønal» *Store norske leksikon*, 20. februar 2018, <https://snl.no/pønal>, (lest 3. mai 2021).
- Gjems-Onstad (1984) Gjems-Onstad, Ole, *Avskrivninger: Avskrivningsprinsipper og avskrivbare objekter i skatteretten*, Tanum-Norli 1984.
- Hagstrøm og Stenvik (2019) Hagstrøm, Viggo og Are Stenvik, *Erstatningsrett*, 2. utg., Universitetsforlaget 2019.
- Høgberg og Sunde (2019) Høgberg, Alf Petter og Jørn Øyrehagen Sunde, *Juridisk metode og tenkemåte*, Universitetsforlaget 2019.

Rui (2016)	Rui, Jon Petter, <i>Betenkning: Sivilrettslig inndragning rettet direkte mot formuesgoder</i> , Justis- og beredskapsdepartementet, 2016.
Rygh (1923)	Rygh, Per, <i>Om Begreberne Formue og Indtægt efter Skattelovene af 1911 med Tillægslove</i> , Aschehoug 1923.
Skar (2021)	Skar, Henrik, «tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1)» <i>Tidsskrift for skatt og avgift</i> , 40 (2021) nr. 1 s. 3–40.
Skatte-ABC 2020/2021	Skattedirektoratet, <i>Skatte-ABC</i> , 2020/2021.
Zimmer (2006)	Zimmer, Frederik, Høyesterettsdommer i skattesaker 2005 – Del I, <i>Skatterett</i> , 2006/3, s. 260–291.
Zimmer (2018)	Zimmer, Frederik, <i>Lærebok i skatterett</i> , 8 utg., Universitetsforlaget 2018.
Zimmer (2019)	Zimmer, Frederik, <i>Bedrift, selskap og skatt: Skattelegging av næringsdrivende, selskaper og eiere</i> , 7. utg., Universitetsforlaget 2019.

Internasjonale rettskilder

<i>Nicholas Nathan Ltd v CIR.</i>	<i>Nicholas Nathan Ltd v CIR</i> (1989) 11 NZTC 6,213 at 6,218. (New Zealand Tax Cases).
Zonana (2001).	Zonana Victor, “Report on the Deductibility of Punitive Damages” NYSBA Tax section

report # 1000, New York State Bar Association, 2001.

Inspecteur van de Belastingdienst mod X BV [C3] C-429/07. Dom av 11. juni 2009 [C3], *Inspecteur van de Belastingdienst mod X BV*, C-429/07, ECLI:EU:C: 2009:359.

McLaren racing LTD v Revenue & Customs. First-tier Tribunal (Tax chamber): *McLaren racing LTD v Revenue & Customs* [2012] UKFTT 601 (TC) at [26].

Tessenderlo Chemie NV v the Belgian State. European Commission, Written observation, 8 March 2012, Case No 5285 *Tessenderlo Chemie NV v the Belgian State*. (Saken mangler Eur-Lex referanse)
Tilgjengelig her:

https://ec.europa.eu/competition/court/amicus_curiae_2012_tessenderlo_en.pdf

GDPR.

Europaparlamentets- og Rådsforordning (EU) 2016/679 av 27. april 2016 om vern av fysiske personer i forbindelse med behandling av personopplysninger og om fri utveksling av slike opplysninger samt om oppheving av direktiv 95/46 EF (Generell personvernforordning) (GDPR).

Den juridiske vejledning (2021-1).

Skattestyrelsen, *Den juridiske vejledning 2021-1*, CC erhvervsbeskatning, Skat.dk (lest 7. april).