

Tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1

En analyse av innholdet i tilknytningsvilkåret og hovedformåls læren

Kandidatnummer: 126

Antall ord: 13834



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

07.06.2021

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning.....	3
1.1 Oppgavens tema og avgrensninger	3
1.2 Lovtekst og historie	4
1.3 Rettstilstand og rettskildebildet.....	4
1.4 Prinsipper og hensyn i skatteretten.....	5
1.4.1 Skatteevneprinsippet	5
1.4.2 Nøytralitetsprinsippet	6
1.4.3 Forutsigbarhet.....	6
1.4.4 Effektivitet.....	6
2 Tilknytningsvilkåret	7
2.1 Struktur og oppbygging.....	7
2.1.1 Skatteytters formål som tilknytningskriterium.....	7
2.1.2 Inntektsskapende handling har foranlediget kostnaden	10
2.2 Tilstrekkelig nær tilknytning.....	12
2.3 Objektiv eller subjektiv vurdering av formål?	14
2.3.1 Vurderingen i omgåelsestilfeller	17
3 Hovedformåls læren	19
3.1 Anvendelsesområdet	19
3.1.1 Forholdsmessig fordeling - merkostnader.....	20
3.1.2 Grensetilfeller.....	21
3.1.3 Ulike former for tilskudd og støtte.....	23
3.1.4 Alternativ til hovedformåls læren – de lege ferenda.....	24
3.2 Formålenes sammenheng	25
3.2.1 Innbyrdes uavhengige formål.....	26
3.2.2 Innbyrdes avhengige og overlappende formål	26
3.3 Hvilket formål er det viktigste?.....	29
3.3.1 Viktigste formål i omgåelsestilfeller	30
3.3.2 Uønskede tilpasninger	31
3.4 Momenter for å fastsette viktigste formål	32
3.4.1 Nødvendig og/eller egnet kostnad.....	32
3.4.2 Allmenn og generell virkning	34
3.4.3 Etterfølgende omstendigheter	35
4 Helhetsvurdering	37

4.1	Innledning.....	37
4.2	Skatteytters formål	37
4.3	Nødvendig kostnad.....	38
4.4	Egnet kostnad	40
4.5	Tidsmessig nærhet.....	42
4.6	Konkretisering av fremtidig inntekt	43
5	Avslutning	45
	Litteraturliste	46

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og avgrensninger

I lov om skatt av formue og inntekt (heretter kalt skatteloven) følger hovedregelen om rett til fradrag av § 6-1. Etter bestemmelsen er en kostnad fradragsberettiget hvis den er «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Av bestemmelsen kan det utledes to vilkår for rett til fradrag:¹ oppofrelsesvilkåret og tilknytningsvilkåret.

Oppofrelsesvilkåret innebærer at det finner sted en reduksjon i skatteyters formuesstilling.² Der skatteyter har en oppofret skatterettslig fordel, må det skilles mellom direkte fradragsrett og en aktiveringsplikt, der skatteyter får fradrag på et senere tidspunkt. Et eksempel på en oppofrelse er virksomhetsutøvers betaling av leie for kontorlokaler. Oppofrelsesvilkåret faller utenfor denne oppgaven, men det må presiseres at vilkåret må være oppfylt for at skatteyter skal kunne få fradrag.

Tilknytningsvilkåret innebærer at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom den oppofrede kostnaden og den skattepliktige inntekten. At kostnaden må ha tilknytning til skattepliktig inntekt innebærer at det ikke gis fradrag for private kostnader.³

Problemstillingen i denne oppgaven er hva som kreves for at tilknytningsvilkåret skal være oppfylt. Overordnet må skatteyter ha inntektsformål med oppofrelsen, eller det må foreligge en inntektsskapende aktivitet eller handling som har foranlediget kostnaden. Det vil bli redegjort for hva som skal til for at tilknytningsvilkåret er oppfylt der skatteyter har flere formål med en kostnad. I denne sammenheng må det tas stilling til om hovedformålslæren kommer til anvendelse, eller om kostnaden skal deles opp.

¹ Fredrik Zimmer, Lærebok i Skatterett, 8. utgave, Oslo 2018, s. 189-190

² Rt-2015-367 Orkla/Lilleborg avsnitt 32

³ Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 206

1.2 Lovtekst og historie

Av skatteloven § 6-1 (1) følger det: «Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32»

Det faktum at skatteyter gis fradrag for kostnader til å erverve inntekt, har sammenheng med hvordan det norske skattesystemet er bygd opp. I norsk rett er alminnelig inntekt beregningsgrunnlaget. Alminnelig inntekt er en nettoinntekt, der alle bruttoinntekter minus fradragsberettigede kostnader omfattes. Noen inntekter beskattes imidlertid etter bruttoinntekt. I slike tilfeller gis det ikke fradrag for kostnader. Et eksempel på bruttoinntekt er personinntekt som beregningsgrunnlag for trinnsnitt.

Skatteloven § 6-1 fikk den utformingen den har i dag da den någjeldende skatteloven trådte i kraft i 1999. Bestemmelsen erstattet deler av den tidligere skatteloven av 1911 § 44. Det følger av forarbeidene til skatteloven 1999 at bestemmelsen innebærer en videreføring av eldre skattelover.⁴ Rettsavgjørelser avsagt før skatteloven 1999 trådte i kraft er derfor relevante for å fastsette innholdet i skatteloven § 6-1.

1.3 Rettstilstand og rettskildebildet

Selv om tilknytningsvilkåret er lovfestet i skatteloven § 6-1, er det rettspraksis som har dannet det viktigste grunnlaget for innholdet i bestemmelsen. Høyesterett har behandlet flere saker der det har vært omtvistet om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Noen av de nyere avgjørelsene som kan nevnes er HR-2018-580-A Salmar, HR-2018-570-A Tandberg, HR-2018-391-A Argentum, Rt-2015-1068 Kverva og Rt-2012-744 Skagen.

Hovedformåls læren er en del av tilknytningsvilkåret som er utviklet gjennom rettspraksis og juridisk teori. I flere saker der det er omtvistet om tilknytningsvilkåret er oppfylt, har skatteyteren flere mulige formål med kostnaden. For å vurdere om tilknytningsvilkåret er oppfylt, må i noen slike tilfeller tas stilling til hva som har vært skatteyters hovedformål med

⁴ Ot. Prp. nr. 86 (1997-1998) s. 58

kostnaden. Derfor er den ulovfestede hovedformålslæren relevant når innholdet i tilknytningsvilkåret skal fastsettes.

Til tross for at det er avsagt flere avgjørelser fra Høyesterett om tilknytningsvilkåret, kan det virke som at rettstilstanden er uklar. Innenfor skatteretten er tvister vedrørende tilknytningsvilkåret noe av det som har vært behandlet flest ganger av Høyesterett. Omfanget av tvister tilsier at det har vært utfordrende å fastsette innholdet.

I denne oppgaven vil det bli foretatt en analyse av gjeldende rett for å fastsette innholdet i tilknytningsvilkåret og hovedformålslæren. Det vil bli undersøkt hvorvidt det finnes retningslinjer i rettspraksis rundt hvordan vilkåret skal forstås. Et klarere innhold i tilknytningsvilkåret vil kunne bidra til at det oppstår færre tvister.

1.4 Prinsipper og hensyn i skatteretten

Grunnleggende prinsipper og hensyn i skatteretten er av betydning for hvordan skattereglene er utformet, og hvordan de skal tolkes. De grunnleggende prinsippene er svært viktige for forståelsen av skattereglene. I noen tilfeller kan de brukes som argument for hvorfor en tolkningstil bør løses på en bestemt måte.

1.4.1 Skatteevneprinsippet

Skatteevneprinsippet har vært sentralt ved utforming av skatteregler, og prinsippet kan forklare hvorfor vi har fradragregler.⁵ Prinsippet innebærer at skattebelastningen skal fordeles ut over skattesubjektene etter deres evne til å bære belastningen.⁶ For å finne skattesubjektets reelle skatteevne, må skattesubjektet få fradrag for utgifter vedkommende har for å erverve inntekt. Det er skatteytters nettoinntekt som gir uttrykk for skatteevnen. Prinsippet kan være av betydning ved tolkning av om vilkårene for fradrag er oppfylt.

Skatteevneprinsippet vil bli brukt som argument der det er tolkningstil.

⁵ Ot. Prp. Nr. 35 (1990-91) avsnitt 1.4

⁶ Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 30

1.4.2 Nøytralitetsprinsippet

Nøytralitetsprinsippet innebærer at ulike former for inntekter bør skattlegges mest mulig likt.⁷ En nøytral utforming av skattereglene påvirker i minst mulig grad påvirker skattesubjektets atferd. Skattereglene bør ikke være et intensiv for å velge en investering fremfor en annen. Prinsippet henger nøye sammen med likebehandling.⁸ For eksempel bør ulike bransjer likebehandles skattemessig.⁹ Et annet eksempel er at skattesubjekter med lik skatteevne, bør betale like mye i skatt. Nøytralitetsprinsippet kan brukes som tolkningsmoment av skatteregler.

1.4.3 Forutsigbarhet

Hensynet til forutberegnelighet gjelder på skatterettens område.¹⁰ Skatteyttere bør kunne forutse sin rettsstilling slik at de kan innrette seg etter gjeldende skatteregler.¹¹ Hensynet kan begrunne hvorfor skattereglene skal være klare, og hvorfor tolkningstvil bør løses på en bestemt måte.

1.4.4 Effektivitet

I 2020 var det om lag 5,3 millioner personlige og upersonlige skatteyttere i Norge.¹² Skattemyndighetene kan av åpenbare grunner ikke vurdere detaljer i rapporteringen for hver enkelt av disse. Skatteregler bør derfor utformes og tolkes på en måte som ikke påvirker skatteytters atferd, som kan lede til samfunnsøkonomiske tap.¹³ Vurderingen av hvorvidt fradrag skal tilkjennes bør ikke bli for preget av skjønn, men snarere angi noen klare kriterier og retningslinjer for skatteyter. Skjønnspregede regler vil kunne stride mot hensynet til forutberegnelighet. På den annen side kan for håndfaste kriterier stride mot skatteevneprinsippet. Prinsippene må derfor ses i sammenheng for å ivareta både den enkelte skatteyter og det norske skattefundamentet som helhet.

⁷ Fredrik Zimmer, Lærebok i Skatterett, s. 31

⁸ Benn Folkvord, Skatterett i et nøtteskall, 1. utgave, 2020, s. 24 og 25

⁹ Benn Folkvord, 2020, s. 25

¹⁰ Rt-1990-1293 på s. 1297

¹¹ Fredrik Zimmer, Lærebok i Skatterett, s. 49

¹² Årsrapport for Skatteetaten 2020, s. 12

¹³ Fredrik Zimmer, Lærebok i Skatterett, s. 31

2 Tilknytningsvilkåret

2.1 Struktur og oppbygging

I dette delkapittelet skal det redegjøres for tilknytningsvilkårets struktur og oppbygging. En struktur sier noe om hvordan det kan tas stilling til om en kostnad har tilknytning til skattepliktig inntekt. Dette bidrar til å gi tilknytningsvilkåret et klarere innhold. Det vil først bli undersøkt hvilken struktur tilknytningsvilkåret har der skatteyers formål er tilknytningskriterium. Videre vil det bli redegjort for tilfeller der inntektsskapende handling har foranlediget kostnaden.

2.1.1 Skatteyers formål som tilknytningskriterium

Et relevant spørsmål er hvilken struktur tilknytningsvilkåret har der skatteyers formål er tilknytningskriterium. I denne sammenheng kan det diskuteres om inntektsformål er et nødvendig vilkår for fradragsrett.

Det avgrenses mot de tilfeller der tilknytningsvilkåret er oppfylt fordi inntektsskapende handling har foranlediget kostnaden i denne delen av oppgaven. Dette vil bli behandlet i delkapittel 2.1.2. Lovtekst og Høyesterettspraksis er særlig relevante rettskilder for å fastsette tilknytningsvilkårets struktur.

At skatteyers formål spiller en sentral rolle ved tilknytningsvurderingen, kommer til uttrykk ved at bindeordet «for å» er brukt i lovteksten, jf. skatteloven § 6-1. Forarbeidene til bestemmelsen gir liten veiledning i spørsmålet om skatteyers formål er et nødvendig vilkår for fradragsrett.¹⁴ Det er derfor nødvendig å analysere relevant rettspraksis for å vurdere hvilken struktur tilknytningsvilkåret har.

I flere dommer forsøker Høyesterett å bringe skatteyers formål på det rene.

Høyesterettspraksis tyder på at det er særlig to alternative strukturer som er aktuelle ved anvendelsen av tilknytningsvilkåret. En av disse er at skatteyers formål er et vilkår, i tillegg til at det foretas en helhetsvurdering.

¹⁴ Ot. Prp. Nr. 86 (1997-1998)

I Rt-1956-1188 Anth. B. Nilsen var spørsmålet om det kunne gjøres fradrag for annonseutgifter som kostnader pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse i medhold av byskattelovens § 38. I dommen ble det fremhevet at «...det må være en forutsetning at formålet har vært å fremme forretningsmessige interesser...»¹⁵ Bruk av formuleringen «forutsetning» tyder på at det er avgjørende i tilknytningsvurderingen om skatteyter har inntektsformål. At det er en «forutsetning» kan også tale for at der denne forutsetningen ikke er til stedet, er det ikke aktuelt med fradrag. Dommen trekker i retning av at inntektsformål er et vilkår for fradrag. Ved en slik struktur blir skatteyters formål med kostnaden en nødvendig betingelse i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt.

Også i Rt-1965-954 Kosmos blir skatteyters formål behandlet som et vilkår i tilknytningsvurderingen. Spørsmålet i saken var om kostnader A/S Kosmos hadde ved å bidra til oppføringen av «Hvalfangstens Hus» var fradragsberettiget. Retten kom til at Kosmos sitt formål med bidragene var å fremme egne forretningsinteresser. Deretter vurderer førstvoterende om «...det her foreligger den nødvendige og nære sammenheng – konneksitet – mellom utleggene og næringsutøvelsen slik at fradrag kan kreves...»¹⁶ Helhetsvurdering blir først foretatt etter at det er konstatert at skatteyter hadde inntektsformål. Hvis skatteyters viktigste formål ikke hadde vært inntektstilknyttet, er det ikke sikkert det hadde blitt foretatt en helhetsvurdering. Dommen trekker i retning av at inntektsformål er et vilkår. Mot en slik forståelse taler det at Høyesterett ikke omtaler skatteyters formål som en forutsetning, til forskjell fra Anth. B. Nilsen-dommen.

En annen mulig struktur på tilknytningsvilkåret er en helhetsvurdering, der skatteyters formål med kostnaden er et av flere momenter.

I Rt-2012-744 Skagen var spørsmålet om et fondsforvaltningsselskap kunne få fradrag for prosjektstøtte som var overført til allmenntilgunnende organisasjoner. Skagen hadde betalt et beløp til allmenntilgunnende organisasjoner som hovedsponsor. I dommen ble det fremhevet at «[v]ed avgjørelsen av om tilknytningskravet er oppfylt, vil skatteyters formål med kostnaden være et relevant moment...»¹⁷ At skatteyters formål er et «moment» trekker i retning av at strukturen i tilknytningsvilkåret er en helhetsvurdering der skatteyters formål inngår i vurderingen. Det som taler mot at skatteyters formål bare er et moment, er at formålet synes å ha vært

¹⁵ Rt-1956-1188 på s. 1189

¹⁶ Rt-1965-954 på s. 957

¹⁷ Rt-2012-744 avsnitt 45

avgjørende for resultatet i saken. Det blir ikke foretatt en helhetsvurdering da Høyesterett kom til at formålet med oppførelsen var å berike organisasjonene.¹⁸ Dette kan trekke i retning av at inntektsformål i realiteten er et vilkår.

En annen sak der fradrag var omtvistet er Rt-2015-1068 Kverva. Et holdingselskap hadde gitt et tilskudd på 50 millioner til oppføring av skole i kombinasjon med kulturhus i en kommune der hoveddelen av datterselskapene befant seg. Spørsmålet var om Kverva hadde rett til å kreve fradrag for dette tilskuddet. I denne saken var «...skatteyers formål er et sentralt moment.»¹⁹ At skatteyers formål er et «moment» taler mot at det er et vilkår. Imidlertid blir det først vurdert om skatteyers formål med oppførelsen var inntektstilknyttet, før blir det foretatt en bredere helhetsvurdering av andre momenter. Dersom skatteyers formål ikke var inntektstilknyttet, er det ikke sikkert det hadde blitt foretatt en helhetsvurdering. Det taler for at skatteyers formål egentlig er et vilkår.

Vurderingen som ble gjort i HR-2018-580-A Salmar tyder også på at strukturen for tilknytningsvilkåret er grunnvilkår i tillegg til en helhetsvurdering. Spørsmålet i saken var om tilskudd til ungdoms- og fritidsaktiviteter fra et selskap som var eiere av den største virksomheten i øykommunen Frøya var fradragsberettiget. I dommen blir det vist til tilknytningsvurderingen i Kverva-dommen.²⁰ Det kan derfor antas at formålet med kostnaden er «et sentralt moment». Det blir foretatt en bevisvurdering av hva som er skatteyers formål.²¹ Resultatet av bevisvurderingen ble at skatteyers formål ikke var inntektsvervelse, og det blir ikke foretatt en helhetsvurdering.

Selv om Høyesterett i flere saker omtaler skatteyers formål som «et relevant moment» og «et sentralt moment», kan det se ut som at Høyesterett egentlig behandler skatteyers formål som et selvstendig vilkår. En slik forståelse har støtte i ordlyden i lovteksten der bindeordet «for å» er brukt, jf. skatteloven § 6-1.

Zimmer har kritisert Høyesterettsdommer for å ha en skiftende struktur på tilknytningsvurderingen.²² Han har tatt til orde for å oppstille skatteyers formål som et vilkår:

¹⁸ Ibid. Avsnitt 56

¹⁹ Rt-2015-1068 avsnitt 64

²⁰ HR-2018-580-A avsnitt 31

²¹ Ibid. avsnitt 46-49

²² Fredrik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2018», Skatterett nr. 3 2019, s. 200-222 på side 206.

«Det er altså vanskelig å finne en klar og entydig linje i Høyesteretts tankemønster i de tre dommene fra senere år. Etter min mening har dette alt i alt mest for seg: Helt sentralt står skatteyters formål. Hva som er skatteyters formål, bestemmes ut fra de slutninger basert på de objektive omstendighetene i saken, herunder de tilsiktede virkninger av oppførelsen. Er det flere formål bak kostnaden, er hovedformålet avgjørende. Om hovedformålet ikke er inntektstilknyttet, er fradragsrett ikke aktuelt. Hvis hovedformålet er inntektstilknyttet, må det foretas en ytterligere vurdering, der det er sentralt om inntektstilknytningen er for fjern og avledet. Ved denne vurderingen kan også kostnadens egnethet til å skape inntekt komme inn.»²³

Til tross for at løsningen ikke kan sies å være klar er det gode grunner til å behandle skatteyters formål som et vilkår der inntektsformål er tilknytningskriterium. Dette er i samsvar med lovtekst, nyere avgjørelser fra Høyesterett og skatteevneprinsippet. Når skatteyter pådrar seg en kostnad der formålet er inntektsservervelse, er skatteevnen redusert. Utgangspunktet blir derfor at strukturen i tilknytningsvilkåret er at skatteyters formål er et vilkår i tillegg til at det foretas en helhetsvurdering. Det som taler mot en slik forståelse, er at Høyesterett ikke uttrykkelige har uttalt at skatteyters formål er et vilkår.

2.1.2 Inntektsskapende handling har foranlediget kostnaden

Fradragsretten begrenses ikke til tilfeller der skatteyter har inntektsformål.

Tilknytningskriteriet kan også oppfylles dersom «inntektsskapende handling eller aktivitet har foranlediget kostnaden.»²⁴ Denne formen for tilknytning følger ikke direkte av ordlyden i skatteloven § 6-1, men fremkommer ved at skatteyter får fradrag for ulike kostnader som har nær og saklig sammenheng med inntektsskapende aktivitet.²⁵ Eksempler på fradragsberettigede kostnader er erstatningsansvar pådratt i forbindelse med virksomhet²⁶ eller kostnader som er pådratt som følge av en lovpålagt plikt.²⁷

I Rt-2005-1434 Total kom Høyesterett med noen generelle bemerkninger på kostnader som etter sin art vil være fradragsberettigede: «Det er tilstrekkelig at kostnaden relaterer seg til

²³ Ibid.

²⁴ Henrik Skar, «Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1)», Skatterett nr. 1 2021, s. 3-40 på s. 7-8

²⁵ Ibid.

²⁶ Rt-1987-1184 på s. 1190: «Det er etter mitt syn ikke tvilsomt at Skandia Lloyd A/S vil ha krav på fradrag i inntekten hvis og når inkassokundene får utbetalt beløp de har krav på»

²⁷ Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 222-223

skattepliktig, inntektsskapende aktivitet [...]. Det er alminnelig antatt at eksempelvis kostnader til stiftelse, regnskap, revisjon, emisjon, pålagt rapportering mv. er fradragsberettiget som generalkostnader i virksomheten.»²⁸

Problemstillingen i denne sammenheng er hvilken struktur tilknytningsvilkåret har der inntektsskapende handling eller aktivitet har foranlediget kostnaden. Saksforholdet varierer i de sakene hvor denne formen for tilknytning har vært vurdert av Høyesterett.

I Rt-1962-133 Ahnfelt ble skatteyder kan bli tilkjent fradrag selv om formålet med kostnaden ikke er inntektservervelse. I denne saken bestod tvisten i hvorvidt en lege hadde rett til fradrag for bilutgifter han hadde knyttet til beredskapskjøring. Førstvoterende kom til, med støtte fra de andre dommerne at: «Det kan ikke sees å være logisk og heller ikke rettslig holdbart, når overligningsnemnda bare tar de meget få tilfelle i betraktning da dr. Ahnfelt er blitt tilkalt under slikt «beredskap», fra kino, selskap eller hvor det kan være. Slik kjøring kan ikke regnes som privat, hvis det av hensyn til legearbeidet har vært nødvendig å ta med seg bilen.»²⁹ Det var på det rene at skatteyers formål med bilkjøringen ikke var inntektservervelse. I dommen ble det lagt stor vekt på at det var det nødvendig å ha med seg bilen, og skatteyder ble tilkjent fradrag.

Rt-1991-1182 Brenden er et annet eksempel på at skatteyder ble tilkjent fradrag uten inntektsformål. Spørsmålet i saken var om en lærer skulle få fradrag for utgifter relatert til en studietur til Egypt. I dommen blir det uttalt: «Når stilling og lønn ikke påvirkes av deltagelsen i kurset kan det vanskelig sies at kursutgiftene er pådratt til inntekts ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse. Det må imidlertid anses på det rene etter rettsutviklingen på området at en slik rent språklig forståelse av loven tekst ikke avspeiler rettstilstanden.» I den saken ble det ble det lagt særlig vekt på læreren hadde hatt «...direkte faglig utbytte av turen på flere felter i sin undervisning i samfunnsfagene.»³⁰ Tilknytningsvilkåret var dermed oppfylt, til tross for at kurset ikke var nødvendig for at lønsmottaker skulle beholde sin lønn.

I Ahnfelt-dommen ble det lagt stor vekt på at kostnaden var nødvendig, og skatteyder ble tilkjent fradrag. Kostnaden vanskelig sies å ha vært nødvendig i Brenden-dommen, men det var en direkte tilknytning mellom kostnad og inntektsgivende arbeid. Det er dermed ingenting

²⁸ Rt-2005-1434 avsnitt 25

²⁹ Rt-1962-133 på s. 136

³⁰ Rt-1991-1182 på s. 1187

som tyder på at denne formen for tilknytning oppstiller et grunnvilkår.

Den konkrete vurderingen av om tilstrekkelig nær tilknytning foreligger vil derfor være avgjørende, og momenter som kan bidra til denne vurderingen er særlig relevante her. Disse momentene vil bli drøftet inngående i kapittel 4.

Fradragsrett for kostnader som er foranlediget av inntektsskapende handling kan også begrunnes i skatteevneprinsippet. Skatteevnen reduseres både når skatteyter pådrar seg kostnader som har en nær sammenheng med den inntektsskapende aktiviteten og ved ufrivillige kostnader.

Rettspraksis tyder på at i de tilfeller der skatteyers formål er tilknytningskriterium er strukturen et grunnvilkår i tillegg til en helhetsvurdering. Der inntektsskapende handling eller aktivitet har foranlediget kostnaden må det foretas en konkret helhetsvurdering av om den nødvendige tilknytningen foreligger.

2.2 Tilstrekkelig nær tilknytning

Høyesterett har oppstilt en overordnet forutsetning om at det må være nær sammenheng mellom kostnad og inntekt. Et krav om tilstrekkelig nær tilknytning kan utledes fra lovtekstens bindeord «for å», jf. skatteloven § 6-1 (1). I dette delkapittelet vil det bli redegjort for sammenhengen som kreves mellom kostnad og inntekt.

Det er i Høyesterett brukt ulike formuleringer på hvilken sammenheng det må være mellom kostnad og inntekt for at skatteyter skal bli tilkjent fradrag. En formulering er at det foreligger en «nær og umiddelbar sammenheng» mellom kostnadene og de fremtidige inntektene.³¹ En annen formulering er at det er en «tilstrekkelig nær tilknytning» mellom den pådratte kostnaden og fremtidig inntjening.³²

En naturlig språklig forståelse av «nær og umiddelbar sammenheng» tilsier at det kreves en nærmere tilknytning enn der formuleringen «tilstrekkelig nær tilknytning» er brukt. I HR-2018-580-A Salmar drøfter førstvoterende hvordan tilknytningskravet best kan uttrykkes. I dommens avsnitt 33 heter det:

³¹ Rt-1965-954 på s. 957, Rt-2012-744 avsnitt 60 og Rt-2015-1068 avsnitt 64.

³² Rt-2008-794 avsnitt 47, Hr-2018-570-A avsnitt 36, Hr-2018-580-A avsnitt 51 og Hr-2020-2200-A avsnitt 31.

«I Skagendommen Rt-2012-744 og Kvervdommen Rt-2015-1068 er vilkåret formulert som et krav om «nær og umiddelbar» sammenheng. Det er mulig dette isolert sett kan gi inntrykk av en mer begrenset fradragsrett enn det som faktisk følger av Høyesteretts dommer på området, og at det er mer treffende å sammenfatte praksis slik at det ikke vil være fradragsrett for kostnader som har en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter.»

Høyesterettspraksis må derfor forstås dithen at det ikke er en realitetsforskjell mellom formuleringene. Den nye formuleringen – «tilstrekkelig nær tilknytning» – er mer treffende for terskelen som oppstilt av Høyesterett. Den eldre formuleringen – «nær og umiddelbar sammenheng» – er lite treffende for gjeldende rett.^{33, 34}

Hvis målet med «tilstrekkelig nær tilknytning» – formuleringen var at den skulle passe for alle fradragsberettigede kostnader etter sktl. § 6-1 kan den ikke sies å være helt treffende.³⁵ Formuleringen omtaler tilknytning til fremtidig inntekt eller inntjening. Som tidligere drøftet er det også mulig å oppfylle tilknytningsvilkåret ved at inntektsskapende handling eller aktivitet har foranlediget kostnaden. Dersom skatteyder for eksempel har pådratt seg et erstatningsansvar i forbindelse med virksomhet, kan denne kostnaden vanskelig sies å ha nær tilknytning til fremtidig inntekt eller inntjening. Likevel vil den konkrete vurderingen være avgjørende og ikke hvilken type formulering som er brukt.

Rt-2015-1068 Kverva og HR-2018-580-A Salmar er illustrerende for hvor nær tilknytning som kreves. Begge sakene gjaldt økonomisk støtte til øykommunen Frøya. Den økonomiske støtten fra Kverva skulle brukes til oppføring av kombinert skole og kulturhus. Fra Salmar var det gitt støtte til ulike fritidstiltak. I begge sakene ble det foretatt en konkret vurdering av om tilstrekkelig nær tilknytning forelå, der flere momenter var av betydning. Noe av det som skilte sakene var den saklige sammenhengen mellom kostnaden og inntektsvirkninger. I Salmar-dommen avsnitt 52 ble det foretatt en sammenlikning: «For det første er den saklige sammenhengen mellom kostnaden og inntektsvirkninger fjernere her enn den var i Kvervdommen [Rt-2015-1068]. Der gjaldt tilskuddet en ny videregående skole/kulturhus, der skolen dels skulle ha fokus på oppdrett og marine fag, og der målsettingen var å skape et nasjonalt kunnskaps- og undervisningssenter innen marine fag [...]. I vår sak derimot er det ikke noe krav om at de lag og foreninger som støttes har aktiviteter med saklig tilknytning til

³³ Henrik Skar, 2021, s. 6

³⁴ Fredrik Zimmer 2018, s. 201

³⁵ Henrik Skar 2021, s. 6

Salmar's oppdrettsvirksomhet. En eventuell innvirkning på selskapets inntekter fremstår her som svært indirekte, og en slik virkning måtte utvilsomt forutsette et langsiktig perspektiv.»

Siden det i begge sakene blir foretatt en konkret vurdering, er det ikke bare et forhold som kan sies å ha vært utslagsgivende for at tilknytningsvilkåret utelukkende var oppfylt i Kverva-dommen. Imidlertid kan det antas at det i Kverva var svært sentralt at tilskuddet sikret opplæring av fremtidig arbeidskraft. Sammenhengen mellom kostnad og inntekt synes dermed å være mer direkte i Kverva enn den var i Salmar.

Ulike momenter kan bidra i vurderingen av hvorvidt «tilstrekkelig nær tilknytning» foreligger. Det vil bli redegjort for momentene i kapittel 4.

2.3 Objektiv eller subjektiv vurdering av formål?

Problemstillingen her er hvordan rettsanvender skal vurdere hva som har vært skatteyers formål. Lovtekst og forarbeider gir ingen veiledning om hvordan skatteyers formål skal vurderes. Rettspraksis blir derfor den sentrale rettskilden. Der er det oppstilt to ulike vurderinger av skatteyers formål: subjektiv vurdering og objektiv vurdering. Med den subjektive vurderingen siktes det til skatteyers anførte formål. For å kunne ta stilling til hva som er skatteyers subjektive formål, foretas det en objektiv bevisvurdering av det anførte formålet. Med den objektive vurderingen menes hva de objektive forholdene i saken tilsier.

I de tilfeller der skatteyers formål med kostnaden er uomtvistet, så legges skatteyers anførsler om hva formålet var til grunn. Rt-1981-256 Bjerke Pedersen er et eksempel på dette. I dommen heter det: «Jeg finner innledningsvis grunn til å understreke at kommunen for Høyesterett har akseptert at Bjerke Pedersen inngikk avtalen med det formål å oppnå provisjonsinntekter.»³⁶

En sak der skatteyers formål var omtvistet er Rt-1956-1188 Anth B. Nilsen. Spørsmålet var om skatteyer kunne få fradrag for utgifter til tekstannonser som inneholdt kritikk av den rådende økonomiske politikk. I dommen ble det lagt til grunn at «formålet med den annonsekampanje [...] har vært å fremme firmaets økonomiske interesser». Videre kommer førstvoterende med noen generelle bemerkninger på s. 1189: «Spørsmålet om fradragsrett for

³⁶ Rt-1981-256 på s. 258

de omtvistede annonseutgifter kan nemlig etter mitt skjønn ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag». Høyesterett reserverer seg mot å legge skatteyers påberopte formål til grunn der objektive forhold tilsier at et annet formål har vært viktigere. Dommen stadfester at både objektive og subjektive forhold er av betydning når skatteyers formål skal vurderes.

En annen sak der partene hadde ulik oppfatning om hva som var skatteyers formål er Rt-1965-954 Kosmos. Skatteyer hadde gitt bidrag til oppføring av bygg. Staten mente at hovedmotivet «...har vært å reise et slikt bygg til beste for byen og distriktet i sin alminnelighet».³⁷ Førstvoterende tar utgangspunkt i «...de opplysninger som foreligger...»³⁸ Skatteyers formål fremgikk av en interessentskapsavtale: «...interessefellesskapet hadde til formål å bygge «Hvalfangstens Hus» for «å dekke det behov hvalfangsten og det øvrige næringsliv i byen og distriktet hadde for et slikt bygg».³⁹ At utgangspunkt blir tatt i «...de opplysninger som foreligger...» og en «...interessentskapsavtale...» underbygger at det er de objektive forhold i saken som er av betydning i vurderingen av skatteyers formål med kostnaden.

Også i Rt-2012-744 Skagen var skatteyers formål med kostnaden omtvistet. Skatteyer begrunnet sponsingen av allmenntilgitt organisasjoner i profilering av virksomheten, og markedsføringseffekten av dette.⁴⁰ Staten mente at sponsingen måtte anses som gaver.⁴¹ Skatteyer fikk ikke medhold, og i dommen uttales det: «Ved avgjørelsen av om tilknytningskravet er oppfylt, vil skatteyers formål med kostnaden være et relevant moment, likevel slik at dette «ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag» [...], men ut fra hvorvidt «dei objektive kjensgjerningane rundt investeringa» tilsier at det har vært skatteyers «intensjon å skape inntekt» [...]»⁴² I vurderingen av hva som var skatteyers formål blir de objektive kjennetegn tillagt vekt, herunder hvordan bidragene ble benevnt og avgiftsmessige håndtert.

Utgangspunktet om at objektive forhold er av betydning ved vurderingen av skatteyers formål blir fulgt opp i Rt-2015-1968 Kverva og HR-2018-580-A Salmar, HR-2018-570-A Tandberg og HR-2020-2200-A Skeie Energy.

³⁷ Rt-1965-954 på s. 956

³⁸ Ibid.

³⁹ Ibid.

⁴⁰ Rt-2012-744 avsnitt 21

⁴¹ Ibid. avsnitt 32

⁴² Rt-2012-744 avsnitt 45

Imidlertid kan det virke som at Høyesterett går noe lengre i å klargjøre om det skal foretas en objektiv eller subjektiv vurdering av skatteytters formål i Kverva-dommen. I dommens avsnitt 64 heter det: «...Formålet må vurderes med utgangspunkt i skatteytters utsagn om hva som hovedsiktemålet med investeringen. Hva skatteyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte hovedformålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg...»⁴³ Dommen trekker i retning av at det skal foretas en subjektiv vurdering av skatteytters formål - en objektiv bevisvurdering av det anførte formålet.

Det er uenighet i teorien om det skal foretas en objektiv eller subjektiv vurdering av skatteytters formål. Ifølge Zimmer kan de objektive opplysningene «...brukes mer selvstendig, som basis for å trekke slutninger mht. hva formålet må ha vært, altså mer løsrevet fra hva skatteytters egne opplysninger om formål tilsier.»⁴⁴ Dette må forstås som at det skal foretas en objektiv vurdering.

Bøyum-Folkeseth hevder at: «[m]an må ut fra de objektive kjensgjerningene vurdere om skatteytters snakker sant.»⁴⁵ Høyesteretts vurdering av skatteytters formål i Kverva-dommen begrunner denne tolkningen. Dette tilsier at skatteytters formål må fastsettes etter en subjektiv vurdering. En subjektiv vurdering kan innebære at skatteytters anførte formål tillegges større vekt enn det gjør etter den objektive vurderingen.

Tolkningen Bøyum-Folkeseth legger til grunn, synes å være mest i tråd med nyere Høyesterettspraksis.⁴⁶ Imidlertid er ikke løsningen helt klar, da det kan se ut til at Høyesterett foretar en ren objektiv vurdering i andre saker.⁴⁷ Skatteytters formål med kostnaden gir en god indikasjon på om skatteevnen er redusert. Det er kostnader til inntektsvervelse som reduserer skatteevnen, og det er derfor er det viktig å bevise om skatteyter hadde inntektsformål med kostnaden. En vurdering som er løsrevet fra skatteytters egne opplysninger om formål kan føre til at det blir større avstand mellom vurderingen og skatteytters opplysninger. En konsekvens kan bli at skatteyter ikke får fradrag der det er manglende bevis. Dette tilsier at skatteytters formål bør fastsettes etter en subjektiv vurdering.

⁴³ Rt-2015-1968 avsnitt 64

⁴⁴ Fredrik Zimmer 2018, s. 204

⁴⁵ Odd Anders Bøyum-Folkeseth, «Inntektsfradrag for bidrag til ideelle organisasjoner», Skatterett nr. 1-2 2018, s. 3-14 på s. 11.

⁴⁶ Rt-2015-1968 og HR-2018-580-A

⁴⁷ Blant annet HR-2018-570-A

Det er uklart hvor stor vekt skatteytters påberopte formål kan tillegges i de tilfeller hvor det er vanskelig å bevise hva som har vært det subjektive formålet. Et eksempel på dette er Rt-2012-744 Skagen, der førstvoterende ikke uttrykkelig gir uttrykk for hvilken betydning skatteytters formål skal tillegges, men vurderer hvordan formålet kan bevises.⁴⁸

Imidlertid legges det til grunn i HR-2018-580-A Salmar at det i normaltillfellene er «...en presumsjon for at et selskap som har økonomisk vinning som sitt formål, også har inntektserverv som siktemål når det påtar seg en kostnad.»⁴⁹ Videre legges det til grunn at «[u]tgangspunktet må da naturlig nok være det skatteyter oppgir om bakgrunnen for investeringen.»⁵⁰ Normalt kan det derfor antas at skatteyter har inntektserverv som formål, til tross for at det finnes lite bevis. Dommen kan tas til inntekt for at skatteytters påberopte formål legges til grunn dersom det ikke er objektive holdepunkter for at noe annet har vært formålet.

2.3.1 Vurderingen i omgåelsestilfeller

Omgåelsestilfeller er et annet område i skatteretten hvor spørsmålet om subjektiv eller objektiv vurdering av skatteytters formål er sentralt. I denne sammenheng er det relevant å belyse i hvilken grad vurderingen av skatteytters formål i omgåelsestilfeller er sammenlignbart med tilknytningsvurderingen.

Etter den ulovfestede omgåelsesnormen var skatteytters subjektive formål avgjørende for formålsvurderingen, jf. Rt-2006-1232 Telenor. I denne saken hadde staten anført at hva som er formålet med disposisjonen, må vurderes objektivt.⁵¹ Høyesterett var ikke enig i at det skulle foretas en objektiv vurdering, da det avgjørende var hva «...skatteyteren må antas å ha lagt vekt på. Dette innebærer imidlertid ikke at den begrunnelse skatteyter har gitt for disposisjonen, uten videre legges til grunn. Hva som har vært viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut ifra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken»⁵² Vurderingen synes dermed å ha likhetstrekk med vurderingen av skatteytters formål i

⁴⁸ Fredrik Zimmer 2018, s. 202 drøfter dette i lys av formålets betydning

⁴⁹ HR-2018-580-A avsnitt 34

⁵⁰ HR-2018-580-A avsnitt 36

⁵¹ Rt-2006-1232 avsnitt 50

⁵² Rt-2006-1232 avsnitt 50 og 51

tilknytningsvurderingen: «...Hva skatteyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene [...] tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig...»⁵³

Ved lovfesting av den ulovfestede omgåelsesnormen ble gjeldende rett om at det var et grunnvilkår og en totalvurdering videreført. Grunnvilkåret i skatteloven § 13-2 er oppfylt hvis det er «foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner» som «tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel». En naturlig språklig forståelse av «tilsier» gir uttrykk for at det skal foretas en objektiv vurdering. En slik forståelse får støtte av forarbeidene til § 13-2 som fastslår at «[v]urderingen skal løsrives fra den eller de konkrete beslutningstakerne, og i stedet knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon».⁵⁴ Det må derfor vurderes om skatteyter har foretatt seg noe som objektivt sett tilsier at hovedformålet er en forbedret skatteposisjon. Ved lovfesting av den ulovfestede omgåelsesnormen er derfor formålsvurderingen endret. Selv om vurderingen av om formålet er å oppnå en skattefordel nå skal være objektiv, så kan skatteyers formål ha innvirkning på totalvurderingen, jf. skatteloven § 13-2 (3) bokstav b.

Forutsatt at formålsvurderingen i tilknytningsvurderingen er subjektiv, vil formålsvurderingen i omgåelsestilfeller og tilknytningsvilkåret nå være ulik.

Det kan spørres – de lege ferenda – om vurderingen av skatteyers formål i tilknytningsvurderingen kunne vært mer løsrevet fra den konkrete beslutningstaker, slik som det er gjort i omgåelsestilfeller. Da kunne det blitt foretatt en objektiv vurdering av skatteyers formål som kun et moment i en totalvurdering. Hensynet til konsekvens tilsier at formålsvurderingene bør være like. Imidlertid skal ikke domstolene prøve skatteyers forretningsmessige vurderinger.⁵⁵ En objektiv vurdering kan føre til at det blir større avstand mellom det påberopte forretningskjønnet til skatteyter og vurderingen. Det kan også føre til at skatteyter ikke får fradrag der det ikke er nok bevis. En slik løsning er uheldig, da den kan komme i strid med skatteevne- og nøytralitetsprinsippet.

⁵³ Rt-2015-1068 avsnitt 64

⁵⁴ Prop. 98 L (2018-2019) s. 94

⁵⁵ Rt-2015-1068 avsnitt 64

3 Hovedformåls læren

I det foregående har oppgaven redegjort for betydningen av skatteyters formål og hvordan dette kan være avgjørende for oppfyllelse av tilknytningsvilkåret. I det videre vil oppgaven drøfte løsninger der skatteyster har to eller flere formål som utgangspunkt for pådragelsen av en kostnad.

Dersom en kostnad har flere formål, må det tas stilling til om denne skal behandles etter hovedformåls læren eller om kostnaden skal deles opp. Finner man at kostnaden skal behandles etter hovedformåls læren, får skatteyster enten fradrag eller ikke fradrag. Det er dermed tale om et binært forhold. Dersom kostnaden skal deles opp, vil skatteyster kunne kreve fradrag for den delen av kostnaden som knytter seg til inntektsvervelsen.

Det finnes fordeler og ulemper ved valg av de ulike løsningene. En fordel ved å anvende hovedformåls læren er effektivitet. En ulempe er at den i noen tilfeller vil komme i strid med skatteevneprinsippet. Skatteyster kan få fradrag for en kostnad som dels har et privat formål, og han kan bli nektet fradrag for en kostnad som dels er inntektsrelatert.

3.1 Anvendelsesområdet

Hovedformåls læren er utviklet gjennom rettspraksis. Læren anvendes i tilfeller der skatteyster har to eller flere formål med pådragelsen av en kostnad og kostnaden ikke skal deles opp. Videre må minst et av formålene være inntektstilknyttet og minst et av formålene være noe annet. Hovedformåls læren innebærer at det må foretas en vurdering av hva som er det viktigste formålet. Læren oppstiller ikke absolutt grense for fradragsrett. Som redegjort for i delkapittel 2.1.2 kan skatteyster oppfylle tilknytningsvilkåret uten inntektsformål. Dersom viktigste formål er inntektstilknyttet er det ikke alene tilstrekkelig for fradragsrett – også her må kostnaden ha tilstrekkelig nær tilknytning til inntekt.

I HR-2018-391-A Argentinum avsnitt 64 ble det fremhevet at: «...Læren går i korthet ut på at alle de situasjoner en kostnad har flere formål, vil det viktigste formålet i utgangspunktet være avgjørende for fradragsretten. Er dette et inntektstilknyttet formål, foreligger fradragsrett; er hovedformålet noe annet, foreligger ikke fradragsrett...» Dersom man kommer til at det

viktigste formålet er inntektstilknyttet, taler det for fradragsrett.⁵⁶ I motsatt fall kan fradrag nektes for hele kostnaden dersom det viktigste formålet ikke er knyttet til inntekt.

3.1.1 Forholdsmessig fordeling - merkostnader

I denne delen av oppgaven redegjøres for tilfeller der kostnaden må deles opp forholdsmessig. Hvis kostnaden skal deles opp forholdsmessig, vil skatteyder kunne få fradrag for en del av kostnaden.

I HR-2018-391-A Argentum ble det gitt en generell beskrivelse av når oppdeling av kostnad skal foretas: «Hovedformåls læren er etter min oppfatning reservert de tilfeller der en og samme kostnad har flere formål [...]. Hvor det er tale om en og samme kostnad har rettspraksis valgt en alt-eller-intet løsning. Dette til forskjell fra tilfeller der formålene refererer seg til forskjellige deler av kostnadene.»⁵⁷ Av dommen kan det utledes at der formålene refererer seg til ulike deler av kostnaden, kan bare den delen av kostnaden som knytter seg til inntektservervelse fradras.⁵⁸ Det innebærer at det må foretas en forholdsmessig fordeling der formålene refererer seg til ulike deler av kostnaden.

For noen tilfeller er det lovfestet at det skal kostnaden skal fordeles forholdsmessig. Dette gjelder blant annet for bilkostnader, jf. skatteloven § 6-12. Etter bestemmelsen skal «fradrag for kostnad ved bilhold reduseres med det beløp som faller på bruk av bilen til privatkjøring.» Det innebærer at merkostnader skatteyder får som følge av privat bruk ikke er fradragsberettiget. Et annet eksempel er skatteloven § 6-13 som hjemler fradragsrett for merkostnader grunnet opphold utenfor hjemmet «...av hensyn til arbeidet...» Zimmer hevder at prinsippet i loven må gjelde generelt;⁵⁹ Dersom skatteyder pådrar seg en privatkostnad, men inntektservervelse gjør at det blir en merkostnad, er denne merkostnaden fradragsberettiget.⁶⁰ På den annen side kan et privatformål føre til at det blir en merkostnad på en kostnad som i utgangspunktet er fradragsberettiget. Da gis det ikke fradrag for merkostnaden.⁶¹

⁵⁶ Fredrik Zimmer, Lærebok i Skatterett, s. 215

⁵⁷ HR-2018-391-A avsnitt 65

⁵⁸ Fredrik Zimmer, Lærebok i Skatterett, s. 213

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Fredrik Zimmer, Lærebok i Skatterett, s. 214

⁶¹ Ibid.

En reise som kombinerer jobb og fritid er egnet til å illustrere anvendelse av hovedformåls læren, og tilfeller der private merkostnader ikke er fradragsberettiget. Dersom hovedformålet med reisen er inntektsrelatert, så får skatteyter fradrag for hele kostnaden til reise. Også kostnader for de overnattingene som knytter seg til dager skatteyter skal drive inntektsrelatert aktivitet er fradragsberettiget.⁶² De merkostnadene som skatteyter pådrar seg ved å forlenge oppholdet for å ha ferie, er private merkostnader som ikke er fradragsberettiget.

Når skatteyter får fradrag for hele reisekostnaden, fordi hovedformålet med reisen er inntektsvervelse, heller det mot favorisering av skatteyttere som har mulighet til å kombinere jobb og fritidsreise. En slik løsning er harmonerer i liten med skatteevneprinsippet, da skatteyter i realiteten kan få fradrag for en kostnad som dels har et privat formål.

3.1.2 Grensetilfeller

Høyesterett har i flere dommer tatt stilling til om kostnader skal fordeles forholdsmessig, eller om kostnaden må ses under ett. Rettspraksis blir den sentrale kilden for å drøfte hvilke tilfeller hovedformåls læren kommer til anvendelse.

I Rt-1956-1188 Anth. B. Nilsen var kostnadene skatteyter hadde pådratt seg knyttet til annonser som inneholdt kritikk av den rådende økonomiske politikk, firmanavnet Anth. B. Nilsen & Co Limited A/S og annen informasjon om firmaet. Av overligningsnemnda var firmaet tilkjent fradrag for ca. 1/3 av kostnadene. I denne saken ble formålet bak kostnaden sett under ett, og fradrag ble tilkjent i sin helhet. I dommen heter det: «...Annonsene må etter sitt innhold [...] fremtre som reklame for firmaets spesielle forretningsvirksomhet», og at «...annonsene, sett i sammenheng, tilfredsstillende de fordringer som med rimelighet kan stilles i denne henseende». Da dette var oppfylt, kunne det ikke «...tillegges betydning at også forhåpninger om mer langsiktige resultater kan ha blandet seg inn...».

Av dommen kan det utledes at en kostnad ikke skal deles opp etter formålet størrelse.⁶³

Utgangspunktet om at kostnaden ikke skal deles opp forholdsmessig ble videreført i Rt-1962-133 Ahnfelt. Her ble det fastslått at legen måtte ha med seg bilen på private gjøremål

⁶² Henrik Skar 2021, s. 23

⁶³ Rt. 1956 s. 1188 på side 1190

for å kunne rykke ut på kort varsel. Tilsvarende som i Rt-1956-1188 Anth. B. Nilsen var det ikke aktuelt å dele opp kostnaden legen krevde fradrag for, til tross formålet med bilkjøringen var dels privat.

HR-2018-391-A *Argentum* er illustrerende for når det kan være aktuelt å dele opp kostnaden. Saken gjaldt kostnader knyttet til en fondsinvestering. Fondsforvaltningen dreide seg dels om forvaltning av fond og dels å kartlegge muligheter for aktuelle investeringer. Kostnader til forvaltningsarbeidet er fradragsberettiget etter sktl. § 6-24 (1), men kostnader transaksjonsarbeidet var ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-24 (2). Høyesterett la til grunn at det måtte skje en oppdeling av kostanden fordi formålene «...refererer seg til forskjellige deler av kostnadene [...] der en del er kostnader knyttet til den løpende forvaltning av selskapsporteføljen og en annen er kostnader knyttet til arbeid med kjøp og salg av selskapene i porteføljen».⁶⁴ Dommen kan tas til inntekt for at der formål referer seg til forskjellige deler av kostnaden, og disse behandles skatterettslig forskjellig, må denne deles opp. Dette gjelder også der det er praktisk vanskelig eller umulig å fordele kostnaden. En fordeling må da «...gjøres ved skjønn.»⁶⁵

Av rettspraksis kan det utledes at det er av betydning hvilken del av kostnaden skatteyters formål refererer seg til. Har skatteyter flere formål med en kostnad, må det vurderes om formålene knytter seg til en og samme kostnad, eller forskjellige deler av kostnaden. Der formålene er relatert til forskjellige deler av kostnaden, og disse behandles skatterettslig ulikt, skal kostnaden deles opp. Dette harmonerer godt med skatteevneprinsippet. Dersom hovedformåls læren hadde kommet til anvendelse i slike tilfeller, ville insentivene trukket i retning av å blande fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede kostnader. En slik sammenblanding kan føre til at det blir utfordrende å ivareta prinsippene i skatteretten.

⁶⁴ HR-2018-391-A avsnitt 65

⁶⁵ *Ibid.* avsnitt 63

3.1.3 Ulike former for tilskudd og støtte

Flere av sakene som Høyesterett har behandlet om hovedformålslæren omhandler ulike former for tilskudd eller støtte. I det følgende vil oppgaven drøfte hvorvidt disse behandles etter hovedformålslæren eller om tilskuddene skal deles opp der skatteyter har flere formål.

I Rt-2012-744 Skagen hadde skatteyter kjøpt markedsføringsrettigheter til en hjelpeorganisasjon, og i tillegg støttet organisasjonens arbeid. Høyesterett fulgte skattemyndighetene oppdeling, hvor støtte til hjelpeorganisasjonen og markedsføringskostnader blir behandlet som separate kostnader. Verdsettelsen skjedde etter den oppdelingen på faktura og skatteyter ble tilkjent fradrag for sponsoravgiften som utgjorde 10 % av kostnaden, men ikke for resterende andel da dette var prosjektstøtte. I dommens avsnitt 63 uttaler førstvoterende: «Jeg nevner at ettersom det i avtaleverket er foretatt en oppdeling av ytelsene som er godtatt av ligningsmyndighetene, er den skatterettslige hovedformålslæren ikke relevant for løsningen.»

Imidlertid heter det i dommens avsnitt 53 at: «Jeg ser det etter dette slik at ut fra de ytre, objektive fakta som begrepsbruk, avgiftsmessig håndtering og omtale, har Skagen hatt til formål å forære organisasjonene midler til nærmere angitte utenlandsprosjekter uten å kreve annen motytelse enn å få markedsføre selskapet og det sosiale ansvar foretaket viser på denne måten.» Førstvoterende konkluderer med at hovedformålslæren ikke er relevant for løsningen, samtidig blir to formål blir satt opp mot hverandre: Forære og markedsføre.⁶⁶ Vurderingen for den omtvistede delen av kostnaden synes å ha vært etter hovedformålslæren.⁶⁷

Dommen har blitt kritisert i teorien av Zimmer og Bøyum-Folkeseth. Zimmer hevder at «[a]vvisningen av hovedformålslæren er problematisk [...]. Når det ble lagt til grunn at det også forelå et gaveformål, skulle man tro avveiningen måtte skje etter hovedformålslæren.»⁶⁸

Mye tyder på at skatteyter hadde flere formål med pådragelsen av kostnaden. Det er derfor gode grunner for å anvende hovedformålslæren i et slikt tilfelle. Skatteyters formål med kostnaden helt sentralt i tilknytningsvurderingen. Likevel kan det se ut til at det det inntektstilknyttede formålet blir tonet ned i saken.⁶⁹ Når skatteyters formål blir tonet ned, kan

⁶⁶ Odd Anders Bøyum-Folkeseth 2018, s. 9

⁶⁷ Ibid.

⁶⁸ Fredrik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012» Skatterett nr. 2 2013, s. 124-158 på s. 127

⁶⁹ Ibid.

være i strid med skatteevneprinsippet. Skatteyster har pådratt seg en kostnad der et av formålene har vært markedsføring av selskapet, og skatteevnen er redusert. Hvorvidt skatteyster ville pådratt seg kostnaden dersom selskapet ikke ble markedsført er ikke klart. Imidlertid kan det antas at egen markedsføring var en sentral motivasjon for å pådra kostnaden.

Rt-1965-954 Kosmos og Rt-2015-1068 Kverva gjaldt begge tilfeller der skatteyster hadde gitt tilskudd til oppføring av bygg. Skatteysterne hadde flere formål med tilskuddene; dels å dekning av egne behov og dels samfunnsmessige interesser. Tilskuddene som ble gitt ble behandlet som en kostnad med blandet formål i begge sakene, og hovedformålslæren ble anvendt.

Høyesterettspraksis må forstås dithen at hovedformålslæren anvendes i de tilfeller der skatteyster har flere formål med en og samme kostnad. At hovedformålslæren ikke ble anvendt i Skagen-dommen må derfor tillegges begrenset vekt. Flere nyere rettsavgjørelser fra Høyesterett slår fast at hovedformålslæren kommer til anvendelse der skatteyster har flere formål med en og samme kostnad, og disse formålene behandles skattemessig ulikt.⁷⁰

3.1.4 Alternativ til hovedformålslæren – de lege ferenda

Et alternativ til hovedformålslæren, kunne vært en forholdsmessig fordeling av kostnaden der skatteyster har flere formål med en og samme kostnad. Da kunne skatteyster fått fradrag for den delen av kostnaden som er inntektsrelatert. Reisekostnader kan illustrere problemstillingen. Dersom skatteyster har reisekostnader for en reise som både er inntektsrelatert og privat, blir tilkjent alt eller ingenting i fradrag for flybilletter etter hva som er hovedformålet med reisen. I dette tilfellet ville det være mulig å fordele kostnadene til reisen etter hvor mange dager som anvendes til et inntektsrelatert formål. Hovedformålslæren vil i slike tilfeller tilgodese skatteystere som kombinerer ferie og jobbreiser. En forholdsmessig fordeling ivaretar skatteevneprinsippet bedre enn hovedformålslæren i et slikt tilfelle.⁷¹

Oppdeling av kostnader kunne kanskje vært gjennomført sjablongmessig eller skjønnsmessig. En sjablongmessig fordeling av kostnader med kombinerte formål ivaretar hensynet til forutberegnelighet, da skatteyster har noen konkrete retningslinjer for den skattemessige

⁷⁰ HR-2018-580-A avsnitt 37 og HR-2020-2200-A avsnitt 35

⁷¹ Henrik Skar 2021, s. 23

behandlingen. En utfordring med løsningen er at denne kan være praktisk vanskelig å gjennomføre. Det vil kunne komme i strid med skatteevneprinsippet, da det ikke tas hensyn til det konkrete tilfellet.

En skjønnsmessig fordeling er i tråd med skatteevneprinsippet, da det kan tas hensyn til forhold som gjør seg gjeldende i den enkelte sak. Imidlertid kan dette stride mot nøytralitetsprinsippet, da skatteytere med lik skatteevne kan bli behandlet ulikt.

Det kan oppstå betydelige praktiske utfordringer dersom kostnader pådratt med flere formål skal deles opp. Skattemyndighetene og skatteyter har ikke nødvendigvis samme oppfatning av hvor stor del av kostnaden som har inntektsformål. Videre kan skatteyter oppgi et formål som ikke er reelt. Ved en forholdsmessig fordeling vil det være vanskelig å avdekke slike tilfeller, da skattemyndighetene ikke kan vurdere detaljer i rapporteringen for hver enkelt skatteyter. En forholdsmessig fordeling ivaretar derfor effektivitetsprinsippet på en dårlig måte. Dette underbygger at andre løsninger enn hovedformåls læren også er heftet med betydelige utfordringer og potensielt uheldige utslag.

3.2 Formålenes sammenheng

I dette delkapittelet vil oppgaven drøfte nærmere hvorvidt hovedformåls læren kan anvendes, og i hvilke tilfeller denne læren er mindre egnet. I det følgende forutsettes det at kostnaden ikke skal deles opp forholdsmessig.

I tilfeller hvor skatteyter har flere formål med en kostnad, og minst et av formålene ikke er inntektsrelatert, må formålenes sammenheng vurderes. Er alle formålene inntektsrelaterte, foreligger det ingen motsetning mellom formålene. Da er det ikke nødvendig å vurdere hva som har vært viktigste formål. Høyesterett har gjort et skille mellom tilfeller der skatteyter har flere innbyrdes og uavhengige formål, og tilfeller der skatteyter har innbyrdes avhengige og overlappende formål.

I HR-2018-570-A Tandberg avsnitt 37 og 39 uttales det:

«Dersom én og samme kostnad tjener flere innbyrdes uavhengige formål, blir det avgjørende for fradragsretten om hovedformålet var å «erverve, vedlikeholde eller sikre» inntekt for skattyteren [...]. Er formålene innbyrdes avhengige og overlappende, er imidlertid hovedformåls læren mindre egnet...»

Av dommen kan det utledes at det må vurderes om de aktuelle formålene skatteyter har er innbyrdes uavhengige eller avhengige. Hovedformåls læren er bare egnet der formålene er innbyrdes uavhengige. Imidlertid kan dette skillet være flytende i noen tilfeller, så en klar grense er det vanskelig å sette opp.

3.2.1 Innbyrdes uavhengige formål

Med innbyrdes uavhengige formål menes ulike formål som virker for seg selv. Et eksempel kan være en skatteyter som gir en gave der formålet dels er å berike mottaker og dels markedsføring for å sikre fremtidige inntekter. Dette er to selvstendige formål som ikke overlapper hverandre. Når formålene ikke er overlappende, er det mulig å vurdere hvilket av formålene som er det viktigste.

Eksempler på formål som blir ansett å være innbyrdes uavhengige finnes i Rt-1965-954 Kosmos, Rt-2015-1068 Kverva, HR-2018-580-A Salmar og HR-2018-570-A Tandberg. Formål som ble satt opp mot hverandre var henholdsvis tilskudd for å dekke egne behov eller samfunnsmessige behov/gave. I sistnevnte dom ble selskapsinteressen og aksjonærinteressen ansett å være innbyrdes uavhengige ved salg av aksjer. Dommen vil bli behandlet inngående i neste delkapittel.

3.2.2 Innbyrdes avhengige og overlappende formål

Innbyrdes avhengige formål er formål som naturlig virker sammen. Dette kan være tilfellet for en kostnad med ulike sidevirkninger eller konsekvenser. Det er imidlertid utfordrende å oppstille en klar definisjon, da det naturlig vil være grensetilfeller i forståelsen av formål med en kostnad. Et illustrerende eksempel er prosesskostnader. Hvis skatteyter går til sak for å forsvare eiendomsretten på en eiendom som brukes i virksomhet kan formålene være å sikre fremtidig inntekt og å beskytte eiendomsretten. I et slikt tilfelle er det avgjørende for fradragrett om prosesskostnadene har tilstrekkelig tilknytning til forretningsvirksomhet.⁷² Formålene overlapper, og er derfor ikke naturlig å sette opp mot hverandre.

I Rt-2008-794 Korsvold hadde staten gjort gjeldende at fradrag måtte nektes fordi «...hovedformålet med kostnadene ikke var å sikre As fremtidige inntektsevne, men at han

⁷² Dette var saksforholdet i Rt-1956-980 Løvenskiold II. Det ble ikke vurdert hva som var det viktigste formålet med kostnaden, men om det forelå tilstrekkelig tilknytning.

skulle bli renvasket for beskyldingen om brudd på verdipapirhandelloven.»⁷³ Dette førte ikke frem. I avsnitt 54 uttales det: «Det kan – slik jeg ser det – være gode grunner for å bygge på en slik betraktningssmåte dersom det er tale om å foreta en avveining av innbyrdes uavhengige formål, [...]. I et tilfelle som det foreliggende hvor de formålene som er trukket frem, er innbyrdes avhengige og overlappende, kan en slik betraktningssmåte etter omstendighetene fremstå som mindre treffende. For meg synes det lite fruktbart når staten i denne saken anfører at ønsket om renvaskelse – i motsetning til for eksempel bedret inntektsevne – er det direkte formålet med kostnadene. Det må – slik jeg ser det – være summen av de positive virkninger av henleggelsen som objektivt sett fremstår som formålene med kostnadene.»

Formålene som var trukket frem var dels renvaskelse og dels å sikre fremtidig inntektserverv. For å bli renvasket for beskyldningene, pådro skatteyter seg advokatutgifter. For å sikre fremtidig inntektserverv måtte skatteyter bli renvasket for beskyldningene. Formålene er derfor to sider av samme sak. Dommen kan tas til inntekt for at der formålene overlapper, skal ikke hovedformålet vurderes. I et slik tilfelle er det «summen av de positive virkninger [...] som objektivt sett fremstår som formålene med kostnadene.» Det må derfor vurderes om summen av de positive virkningene samlet sett oppfyller kravet om tilstrekkelig nær tilknytning.

Dette synspunktet ble videreført i HR-2018-570-A Tandberg. I denne saken var et av spørsmålene om selskapsinteressen og aksjonærinteressen var innbyrdes avhengige og overlappende eller om de var innbyrdes uavhengige slik at hovedformåls læren skulle anvendes. I dommes avsnitt 42 uttales det: «Det er altså ikke nødvendigvis noen motsetning mellom aksjonærenes og selskapets interesse, for så vidt som aksjeverdien er avhengig av selskapets evne til verdiskapning. Det er slik sett nærliggende å tale om innbyrdes avhengige og overlappende interesser.»

Imidlertid endret dette seg ved salg av selskapet. Da var det «...nåværende aksjonærenes interesse [...] å få mest mulig igjen for aksjene ved salget.»⁷⁴ Tilretteleggingshonoraret og termineringsgebyret var dermed aksjonærenes interesse, og ikke selskapets.

Selskapsinteressen og aksjonærinteressen ble ansett å være innbyrdes uavhengige. Hovedformåls læren kom til anvendelse, og selskapet ble nektet fradrag for kostnadene.

⁷³ Rt-2008-794 avsnitt 52

⁷⁴ HR-2018-570-A avsnitt 43

Det er uklart hvorfor Høyesterett vurderte interessene til å være er innbyrdes uavhengige ved salg av aksjer. At formål som i utgangspunktet er innbyrdes avhengige blir ansett som innbyrdes uavhengige ved salg illustrerer hvor flytende grensen kan være. En uklar grense gjør det vanskelig for skatteyder å innrette seg etter skattereglene, og det kan stride mot hensynet til forutsigbarhet.

Dommen har blitt mye kritisert i teorien, særlig hva gjelder de ulike formålene som ble satt opp mot hverandre.⁷⁵ I selskapsretten er det antatt at aksjonærinteressen vil være sentral i selskapsinteressen.⁷⁶ I kommentarutgaven til aksje- og allmennaksjeloven legges det til grunn at det uten videre må være på det rene «[a]t aksjeeiernes interesse i å få avkastning for sin investering er det sentrale element i selskapsinteressen...»⁷⁷ Ifølge Zimmer er Høyesteretts «...utvikling av hovedformåls læren for tilfeller hvor det ikke er noen egentlig motsetning mellom inntektstilknnyttede og ikke-inntektstilknnyttede formål [...] mindre heldig»⁷⁸

Dersom selskapsinteressen og aksjonærinteressen er innbyrdes avhengig og overlappende også ved salg av aksjene, er det nærliggende å anta at hovedformåls læren ikke skulle vært anvendt i saken. Da kunne det vært vurdert om «summen av de positive virkninger» for selskapet til sammen oppfylte kravet om tilstrekkelig nær tilknytning. På denne måten kunne skatteyters påberopte formål som lå til grunn for kostnadene vært tillagt mer vekt. Dette ville vært i tråd med skatteevneprinsippet.

I HR-2020-2200-A Skeie Energy, som gjaldt en straffesak om skattesvik, hadde påtalemyndigheten anført at hovedformåls læren måtte anvendes. Etter deres syn var hovedformålet å «...bli tilført hardt tiltrengt likviditet i form av i form av leterefusjon.»⁷⁹ Erverv av inntekt var et biformål med kostnaden.⁸⁰ Forsvarerne anførte at hovedformåls læren ikke kom til anvendelse da «...formålet som ikke er inntektsrelatert er en skattemessig konsekvens av transaksjonen.»⁸¹ Førstvoterende viser til lagmannsretten hva gjelder anvendelse av hovedformåls læren, der det blir vist til Korsvold-dommen i dommens punkt

⁷⁵ Øyvind Hovland, «Høyesteretts dom i Tandbergsaken – kritikk og noen funderinger», Skatterett nr. 3-4 2018, s. 318-347, særlig på s. 322 f.

⁷⁶ Fredrik Zimmer 2018, s. 213-214

⁷⁷ Magnus Aarbakke mfl., Aksjeloven og allmennaksjeloven. Kommentartutgave, 4. utg. (2017), s. 506

⁷⁸ Fredrik Zimmer 2018, s. 217

⁷⁹ HR-2020-2200-A avsnitt 34

⁸⁰ Fredrik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2020», Skatterett nr. 3-4 2020, s. 307-327, på s. 319

⁸¹ HR-2020-2200-A avsnitt 34

8.1.⁸² Det samme synspunktet om innbyrdes avhengige og overlappende formål som ble lagt til grunn i Korsvold-dommen må antas å gjelde her. Kravet om fradrag for kostnader til seismikk og kravet om leterefusjon er innbyrdes avhengige.⁸³ I slike tilfeller er hovedformålslæren mindre egnet.

Prinsippene i skatteretten underbygger at hovedformålslæren er mindre egnet i de tilfeller der formålene er innbyrdes avhengige og overlappende. Der skatteyter pådrar seg en kostnad og formålet er inntektsservelse er skatteevnen redusert. Dersom formål som naturlig virker sammen hadde vært satt opp mot hverandre, kunne det ha vært uheldig. Hvis dette hadde ført til at skatteyter pådro seg en kostnad til inntektsservelse han ikke fikk fradrag for, hadde det vært i strid med skatteevneprinsippet. Ved å se på «summen av de positive virkninger» ivaretas skatteevneprinsippet i høyere grad.

3.3 Hvilket formål er det viktigste?

I denne delen av oppgaven vil det bli undersøkt hvordan rettsanvender finner frem til det viktigste formålet i tilfeller hvor skatteyter har flere formål med en kostnad.

Et spørsmål i denne sammenheng er hvordan flere formål skal vektas mot hverandre.

I utgangspunktet må de formålene som relaterer seg til inntektsservelse legges på den ene siden av vektskålen, og andre formål må legges på den andre siden av vektskålen.⁸⁴ Det er det mest sannsynlige hovedformålet ut fra en alminnelig bevisvurdering som legges til grunn.⁸⁵ Etter en slik vurdering kreves det sannsynlighetsovervekt, jf. Rt-1992-64 på side 70 om overvektsprinsippet i sivile saker.

En sak der hovedformålslæren kom til anvendelse, og Høyesterett dermed skulle vurdere hvilket formål som var det viktigste, er Rt-2005-1434 Total. I den saken var spørsmålet om det kunne gis fradrag for utgifter til juridisk bistand i forbindelse med klagesaker og rettssaker om lignet skatt. Høyesterett uttalte at: «Det primære formålet med å angripe ligningen er ikke å få inntekt i form av renter, men å redusere skatten. At fradrag ikke kan kreves på dette grunnlag følger derfor etter min mening allerede av den alminnelig aksepterte

⁸² HR-2020-2200-A avsnitt 35

⁸³ Fredrik Zimmer 2020, s. 319

⁸⁴ Henrik Skar 2021, s. 30

⁸⁵ Ibid.

hovedformålsbetraktning – hvorvidt utgiftenes tilknytning i inntektsservervet objektivt sett fremstår som det vesentligste.»⁸⁶

Høyesterett har brukt formuleringene «det viktigste formålet»,⁸⁷ «vesentligste»,⁸⁸ «hovedsiktemålet med investeringen»⁸⁹ og «hva som må anses som hovedformålet».⁹⁰ En naturlig språklig forståelse av formuleringene tilsier at inntektstilknyttede formål må utgjøre mer enn halvparten av formålene. Likevel vil det sentrale være hva som anses som det viktigste formålet etter en bevisvurdering. Det er derfor ikke hensiktsmessig å sette opp en brøk eller prosentvurdering av dette. Om skatteyter har et formål med kostnaden som gjør at tilknytningsvilkåret er oppfylt må vurderes konkret.

Denne forståelsen underbygges av HR-2018-580-A Salmar det det heter: «Der situasjonen er slik at skattemyndighetene ikke uten videre kan legge skatteyters opplysninger om formålet til grunn, må det foretas en bredere vurdering av om det er en tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt, hvor flere momenter etter omstendighetene vil inngå.»⁹¹ Ulike momenter kan derfor belyse hva som har vært skatteyters viktigste formål. Disse vil bli drøftet i delkapittel 3.4.

3.3.1 Viktigste formål i omgåelsestilfeller

I omgåelsestilfeller er skatteyters formål av betydning. I denne sammenheng er det sentralt hvorvidt fastsetting av hovedformålet i omgåelsestilfeller oppstiller en høyere terskel enn hovedformålet etter sktl. § 6-1. Skatteyter kan i omgåelsestilfeller ha flere formål med en transaksjon - spare skatt og et annet motiv. I slike tilfeller blir det avgjørende hva som er hovedformålet til skatteyter. I forarbeidene til skatteloven § 13-2 heter det: «...hvor det både foreligger skattemotiver og andre motiver, skal disse avveies mot hverandre og at det skattemessige motivet må være klart større enn det forretningsmessige.»⁹²

Etter hovedformåls læren har spørsmålet i Høyesterett vært «hvorvidt utgiftens tilknytning til inntektsservervet objektivt sett fremstår som det vesentligste.»⁹³ En naturlig språklig forståelse

⁸⁶ Rt-2005-1434 avsnitt 44

⁸⁷ HR-2018-391-A

⁸⁸ Rt-2005-1434 avsnitt 44

⁸⁹ Rt-2015-1068 avsnitt 64

⁹⁰ HR-2018-580-A avsnitt 38

⁹¹ HR-2018-580-A Avsnitt 39

⁹² Prop. 98 L (2018-2019) på s. 94

⁹³ Rt-2005-1434 avsnitt 44

av «klart større» tilsier at det ikke er en ulovlig omgåelse der motivasjonen til skatteyter har vært like mye forretningsmessig som den har vært en lavere skatt. En språklig forståelse av det «vesentligste» tilsier at det er tilstrekkelig at formålet er litt mer inntektsmotivert enn motivert av eventuelle andre formål. Dette taler for at fastsetting av hovedformålet i omgåelsessaker oppstiller en høyere terskel enn fastsetting av hovedformålet i tilknytningsvurderingen. Spørsmålet har ikke vært satt på spissen av Høyesterett eller i forarbeidene, så løsningen er ikke klar. Hensynet til konsekvens tilsier at terskelen for å fastsette et hovedformål bør være lik.

3.3.2 Uønskede tilpasninger

Som det ble redegjort for i delkapittel 2.4, er vurderingen av skatteyters formål i det vesentlige objektivisert. Ved en objektiv bevisvurdering av skatteyters anførte formål, så kan det foretas tilpasninger slik at kostnaden ser inntektsrelatert ut. Formålet skatteyter oppgir er ikke nødvendigvis reelt.⁹⁴

I Rt-2012-744 Skagen ble det i bevisvurderingen lagt betydelig vekt på hva selskapet hadde navngitt bidragene. At bidragene var kalt «prosjektstøtte» indikerte at det forelå et gavemotiv.⁹⁵ Når benevnelse på bidraget tillegges stor vekt, kan det gi et intensiv til å omtale dette med inntektsrelaterte termer. Ved slike tilpasninger kan det være vanskelig å skille mellom tilfeller der kostnaden er inntektsrelatert og der den ikke er det. En ulempe med en objektivisert vurdering av skatteyters anførte formål kan bli at bedrifter forsøker å få slik støtte til å se inntektsrelatert ut.

Kostnader til reklame i inntektsgivende aktivitet er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-1.⁹⁶

Dersom skatteyter vil berike veldedige organisasjoner, kan slike bidrag kamoufleres som reklamekostnader. Dette kan føre til at skatteyter får fradrag som ikke er berettiget.

Imidlertid vil benevnelser skatteyter har brukt om kostnader som er pådratt, bare være et av flere forhold som vil belyses i bevisvurderingen. Dersom skatteyter for eksempel navngir et bidrag for som reklame i stedet for støtte, kan en alminnelig bevisvurderingen lede til at

⁹⁴ Henrik Skar 2021, s. 10

⁹⁵ Rt-2012-744 avsnitt 49

⁹⁶ Skatte ABC 2020/21, om fradragsrett for reklamekostnader

bidraget likevel er å regne som støtte eller gave i skatterettens forstand. Slike tilpasninger kan derfor være mulig å fange opp.

3.4 Momenter for å fastsette viktigste formål

I dette delkapittelet skal det redegjøres for momenter eller omstendigheter som er av betydning for å finne frem til skatteyers hovedformål. Det må presiseres at vurderingen av skatteyers viktigste formål må gjøres konkret. Det innebærer at et moment eller en omstendighet som er relevant i en sak, ikke nødvendigvis er det i et annet tilfelle. Momentene det vil bli redegjort for her er ikke uttømmende. Alle bevismomenter som kan belyse hva som var skatteyers formål kan etter omstendighetene være av betydning.

3.4.1 Nødvendig og/eller egnet kostnad

Høyesterett har vektlagt hvorvidt kostnaden er nødvendig eller egnet for å nå skatteyers inntektstilknyttede formål i vurderingen av hva som er viktigste formål.

Rt-1965-954 Kosmos tas til inntekt for at momentene er av betydning når viktigste formål skal vurderes. I dommen ble det uttalt: «Endelig nevner jeg at det spesielt for A/S Kosmos var nødvendig å skaffe nye kontorer og nye lokaler for selskapets generalforsamlinger». At kostnadene var nødvendige tilsa at skatteyers hovedformål var å fremme egne forretningsinteresser. Kostnadens egnethet ble også tillagt betydning i formålsvurderingen: «Jeg finner også at en medvirkning fra selskapets side til realisering av byggeplanene objektivt sett fremtrer som egnet til å fremme selskapets formål.» Uttalelsene trekker i retning av at kostnadens nødvendighet og egnethet vektlegges når hovedformålet skal vurderes.

I Rt-2008-794 Korsvold var spørsmålet om skatteyer kunne få fradrag for advokater og rådgivere for å imøtegå påstander om brudd på egenhandelsreglene i verdipapirhandelloven. Staten anførte subsidiært at fradrag må nektes fordi hovedformålet med kostnadene ikke var å sikre skatteyers fremtidige inntektsevne, men å bli renvasket for beskyldingen om brudd på verdipapirhandelloven. I dommen blir det uttalt: «Poenget med hovedformålslæren er å foreta en avgrensning mot kostnader som påføres til ikke-inntektsbringende formål, for eksempel privat bruk. Jeg nevner at Zimmer [...] uttaler at denne vurderingen synes relevant å legge vekt på i hvilken grad kostnaden må anses nødvendig og egnet til å for å oppnå de

inntektstilknyttede formål.»⁹⁷ Førstvoterende var enig i en slik betraktningssmåte «...dersom det er tale om å foreta en avveining av innbyrdes uavhengige formål...»⁹⁸ I likhet med Kosmos-dommen trekker denne i retning av at nødvendig eller egnet kostnad vektlegges i vurderingen av viktigste formål.

Dette synspunktet ble videreført i HR-2018-580-A Salmar. Her kunne ikke skattemyndighetene uten videre legge skatteyters opplysninger om formål til grunn. I dommen heter det: «Det må ses hen til om kostnaden var nødvendig og tilstrekkelig for å oppnå formålet»⁹⁹ og at «...en kostnads objektive egnethet kan inngå i vurderingen av tilknytningskravet, og i alle fall der det er snakk om å vurdere hvilket av flere alternative formål som er den reelle bakgrunnen for kostnaden.»¹⁰⁰ I dommen blir det ikke vurdert hva som var skatteyter hovedformål, da det «...uansett er en for fjern og avledet tilknytning mellom overføringene og Salmars inntektsgivende virksomhet.»¹⁰¹ Uttalelsene kan imidlertid tas til inntekt for at kostnadens nødvendighet og egnethet for å oppnå skatteyters formål er av betydning.

Høyesterettspraksis må forstås dithen at kostnadens nødvendighet eller egnethet er av betydning for å vurdere hva som var skatteyters hovedformål med kostnaden. Imidlertid kan det synes å være et innebygget paradoks. Høyesterett er klare på at de ikke skal prøve skatteyters forretningsmessige vurderinger.¹⁰² Samtidig kan det at kostnaden er nødvendig eller egnet til å nå skatteyters formål, bli brukt til å fastsette hva som har vært skatteyters hovedformål med kostnaden. Når Høyesterett skal vurdere om kostnaden er nødvendig eller egnet til å nå skatteyters formål, må kanskje de forretningsmessige vurderingene bli overprøvd til en viss grad.

Et eksempel på at domstolene til en viss grad prøver skatteyters forretningsmessige vurderinger er Rt-2012-744 Skagen. Skatteyter mente at sponsorater var en troverdig profilering av virksomheten,¹⁰³ og at det var forretningsmessig som lå til grunn for hva selskapet mente kostnadene ville kaste av seg.¹⁰⁴ Etter en bevisvurdering fant Høyesterett at

⁹⁷ Rt-2008-794 avsnitt 53

⁹⁸ Ibid. avsnitt 54

⁹⁹ HR-2018-580-A avsnitt 40

¹⁰⁰ Ibid. avsnitt 41

¹⁰¹ Ibid. avsnitt 51

¹⁰² Blant annet lagt til grunn i HR-2018-580-A avsnitt 41

¹⁰³ Rt-2012-744 avsnitt 21

¹⁰⁴ Ibid. avsnitt 23

skatteytters formål var å gi en gave. Skatteyster kan pådra seg en kostnad som etter hans forretningsmessige vurderinger er nødvendig eller egnet til å nå det inntektstilknyttede formål. Rettsanvender kan likevel komme til at et annet formål var viktigere der kostnaden var unødvendig eller uegnet for å nå skatteytters formål. Dersom dette fører til at skatteyster har en kostnad med inntektsformål vedkommende ikke får fradrag for, vil det være i strid med skatteevne- og nøytralitetsprinsippet.

Imidlertid må det bevises hva som har vært skatteytters formål. Som tidligere redegjort for, er det ikke det formålet skatteyster oppgir nødvendigvis reelt. Derfor kan ikke de påberopte forretningsmessige vurderingene legges ukritisk til grunn.

3.4.2 Allmenn og generell virkning

I hvilken grad kostnaden har en allmenn og generell virkning har vært et vektlagt moment i vurderingen av skatteytters hovedformål i rettspraksis. Med allmenn og generell virkning siktes det til om den oppofrede kostnaden kommer andre enn skatteyster til gode.

I Rt-1965-954 Kosmos anførte staten at hovedmotivet var å reise et bygg til beste for byen og distriktet i sin alminnelighet. Det ble foretatt en vurdering av hva skatteytters formål med tilskuddene var. Der ble det tillagt stor vekt at «...de selskaper som deltok i interessentskapet – etter arten av den virksomhet som de drev – hadde savnet et slikt hotell med tilhørende representasjonsrom m.v.»¹⁰⁵ Tilskuddet var nødvendig for å dekke de behovene selskapet hadde for kontor, møterom og representasjonslokaler. Førstvoterende fant det dermed bevist at tilskuddet var gitt for å fremme egne forretningsinteresser. Da kunne det ikke tillegges særlig betydning at generelt var «...vist til byens og distriktets næringsliv.»¹⁰⁶

I HR-2018-580-A Salmar ble generell virkning av kostnaden tillagt stor betydning. I dommens avsnitt 42 ble det uttalt: «At et tiltak kommer andre enn virksomheten til gode, utelukker i utgangspunktet ikke fradrag [...]. Men jo mer allmenn og generell virkningen er, desto lettere vil kostnaden måtte anses primært som en samfunnsnyttig gave og ikke en inntektsrelatert kostnad.»¹⁰⁷ Uttalelsen tyder på at en allmenn og generell virkning er et bevismoment for hva hovedformålet er. Denne forståelsen har støtte i rettsanvendelsen som

¹⁰⁵ Rt-1965-954 på s. 956

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ HR-2018-580-A avsnitt 42

blir foretatt. Riktignok blir det ikke foretatt en vurdering av hva hovedformålet var, men kostnaden ble ansett å ha en veldig generell virkning. Salmars anførsel om at dette tilskuddet skulle sikre bosetning og stabil arbeidskraft, og dermed oppfylle det tilknytningskravet som kreves, førte ikke frem. Formålet ble vurdert til å primært være en samfunnsnyttig gave.

Allmenn og generell virkning av kostnaden kan brukes som bevismoment på hva som har vært skatteytters viktigste formål. Dersom virkningen av kostnaden er generell, kan det trekke i retning at skatteytters hovedformål er knyttet til noe annet enn inntekt. Rt-1965-954 Kosmos illustrerer at momentet tillegges lite vekt der andre bevismomenter kan belyse hva formålet har vært. Dette underbygges av Rt-2015-1068 Kverva, der det blir uttalt: «Det er etter min mening heller ikke holdepunkter i loven for å nekte rett til fradrag fordi tilskuddet ikke bare kommer bidragsyteren, men også andre til gode som «gratispassasjerer». Etter mitt syn er det vanskelig å se hva begrunnelsen for en slik begrensning skulle være.»¹⁰⁸

Vurderingen som er gjort i de ovennevnte dommene tilsier at momentet bør derfor brukes med forsiktighet. Skatteevneprinsippet tilsier at det ikke bør vektlegges om tilskuddet også kommer andre til gode. Har skatteyter pådratt seg en kostnad der formålet er inntektsservervelse, er skatteevnen redusert. Imidlertid kan momentet belyse om formålet er inntektsservervelse. Nøytralitetsprinsippet tilsier også at en generell virkning av kostnaden ikke bør tillegges for mye vekt, da dette kunne favorisert investeringer som ikke har ringvirkninger. Allmenn og generell virkning av kostnaden kan bare tillegges begrenset vekt når det skal vurderes hva som har vært skatteytters viktigste formål.

3.4.3 Etterfølgende omstendigheter

Et annet moment som har vært vektlagt av Høyesterett i vurderingen av hva som er viktigste formål er etterfølgende omstendigheter.

I HR-2018-570-A Tandberg var skatteytters formål omtvistet. Tandberg hadde inngått en avtale med Deutsche Bank 6. oktober 2006. Avtalen innebar blant annet at Deutsche Bank skulle tilrettelegge for salg av aksjene i Tandberg. Førstvoterende gir noen generelle bemerkninger på hvordan skatteytters formål skal vurderes: «Det må foretas en alminnelig bevisbedømmelse der det sentrale vil være hvilket formål man kan slutte seg til [...]. Ved

¹⁰⁸ Rt-2015-1068 avsnitt 77

denne bevisbedømmelsen kan etterfølgende forhold kaste lys over hva som var formålet på det relevante tidspunktet.»¹⁰⁹ Når retten skal ta stilling til hva som var formålet med avtalen, blir etterfølgende omstendigheter tillagt stor vekt; I styremøte 14. januar 2007 og pressemelding 8. februar 2007 er høyest mulig vederlag for aksjene et av forholdene det fokuseres på. Høyesterett kom dermed til at avtalen med Deuche Bank var aksjonærenes interesse, og ikke selskapets. Dette var tilfellet til tross for at avtalen med den finansielle rådgiveren «...holder det nokså åpent hva som skal skje med selskapet.»¹¹⁰

Etterfølgende omstendigheter synes dermed å ha vært noe av det som er avgjørende for å vurdere formålet med avtalen. Dommen kan tas til inntekt for at etterfølgende omstendigheter som kan belyse skatteytters formål, er svært relevant for vurderingen av hovedformålet. Det er gode grunner for å vektlegge etterfølgende omstendigheter der de kan bevise hva som har vært skatteytters formål. Skatteytters formål er helt sentralt i tilknytningsvurderingen, og momenter som kan bevise hva som har vært skatteytters formål bør derfor tillegges vekt.

Imidlertid skal ikke domstolene overprøve skatteytters forretningsmessige vurderinger.¹¹¹

Tandberg mente at de ivaretok selskapsinteressen da de engasjerte Deutsche Bank. Det kan se ut til at skatteytters påberopte formål med kostnaden ble tillagt liten eller ingen vekt.¹¹²

De etterfølgende omstendighetene som talte i skatteytters disfavør tillegges mye vekt, mens de påberopte forretningsmessige vurderingene som lå til grunn for kostnaden blir tonet ned. Når skatteytters formål er så sentralt i tilknytningsvurderingen, ville det kanskje vært rimelig at skatteytters påberopte formål ble vært tillagt noe mer vekt.

¹⁰⁹ HR-2018-570-A avsnitt 36

¹¹⁰ HR-2018-570-A avsnitt 49

¹¹¹ Rt-2015-1068 avsnitt 64

¹¹² HR-2018-570-A avsnitt 36: «...det sentrale vil være hvilket formål man kan slutte seg ut fra de objektive kjennsgjerninger som foreligger»

4 Helhetsvurdering

4.1 Innledning

I vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt, har Høyesterett i flere saker brukt ulike momenter. Disse momentene anvendes for avgjøre om tilstrekkelig nær tilknytning foreligger. En helhetsvurdering av om tilknytningsvilkåret er oppfylt, kan derfor være av betydning der skatteyters formål er tilknytningskriterium, og hvor inntektsskapende aktivitet eller handling har foranlediget kostnaden. Det kan og være aktuelt der skatteyter har et formål med en kostnad, og der skatteyter har flere formål med kostnaden/kostnadene. Videre kan det være aktuelt både der kostnaden blir delt opp forholdsmessig, og hvor hovedformålslæren kommer til anvendelse. Problemstillingen er hvilke momenter som kan inngå i en helhetsvurdering. Det vil bli redegjort for hvilken vekt de ulike momentene kan tillegges.

4.2 Skatteyters formål

Det er i delkapittel 2.1.1 redegjort for at skatteyters formål kan være avgjørende for om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Spørsmålet her er om skatteyters formål også er et moment i en helhetsvurdering. Rettspraksis vil være av betydning når det skal undersøkes om skatteyters formål også er et relevant forhold i denne sammenhengen.

I Høyesterett har skatteyters formål vært omtalt som «et relevant moment»¹¹³ og «et sentralt moment».¹¹⁴ At skatteyters formål blir omtalt som et moment av Høyesterett, trekker i retning av at det også er av betydning i helhetsvurderingen. Likevel vil det sentrale være den konkrete behandlingen av skatteyters formål i Høyesterett.

I Rt-1965-954 Kosmos blir det foretatt en vurdering av hvorvidt tilknytningsvilkåret er oppfylt, etter at retten har kommet til at hovedformålet var inntektstilknyttet. I denne vurderingen heter det: «Men når jeg ser alle momenter i sammenheng, er jeg [...] blitt stående ved at det her foreligger en slik nær og umiddelbar sammenheng mellom selskapets næringsvirksomhet og tilskuddene til reisningen av bygget at vilkårene for så vidt foreligger

¹¹³ Rt-2012-744 avsnitt 45

¹¹⁴ Rt-2015-1068 avsnitt 64 og HR-2018-570-A avsnitt 36

for å kreve fradrag.»¹¹⁵ Henvisningen til «alle momenter i sammenheng» tilsier at skatteyers formål også blir vektlagt i tilknytningsvurderingen. Dommen taler dermed for at skatteyer formål også er av betydning i helhetsvurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt.

Synspunktet ble videreført i Rt-2015-1068 Kverva, der det blir vist til Kosmos-dommen. Denne videreføringen tilsier at «alle momenter i sammenheng» er av betydning for å vurdere om «nær og umiddelbar sammenheng» foreligger. Dette taler for at skatteyers formål også er et moment i en helhetsvurdering. Denne forståelsen bekreftes i avsnitt 75 der det heter: «Ut ifra de formål tilskuddet skal tjene med tanke på stimulering av bosetning og arbeidskraftressurser, gjør ikke den betydelige størrelsen på Kvervas tilskudd tilknytningen til selskapets næringsinteresse mindre nær».

Fra det ovennevnte kan det konkluderes med at Høyesterettspraksis tyder på at skatteyers formål med kostnaden også kan være et moment i en helhetsvurdering. Det er gode grunner for å gi skatteyers formål en fremtredende rolle i tilknytningsvurderingen.

Skatteevneprinsippet blir ivaretatt på en god måte. Det kan også fange opp nyanser der skatteyer har formål om å erverve inntekt i mer eller mindre grad. Der skatteyer har inntektsvervelse som formål, vil grunnvilkåret om inntektsformål være oppfylt, i tillegg til at det taler for at kravet om «...nær og umiddelbar sammenheng...» er oppfylt.

4.3 Nødvendig kostnad

Som redegjort for i delkapittel 3.4.1, er det av betydning hvorvidt en kostnad er nødvendig når skatteyers viktigste formål skal vurderes. Spørsmålet i denne sammenheng er om nødvendig kostnad kan vektlekkes i en helhetsvurdering av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Videre må det vurderes hvor mye vekt det eventuelt kan tillegges. Skatteevnen til skatteyer blir redusert uavhengig av om kostnaden er nødvendig for inntektsvervelse. Skatteevneprinsippet tilsier derfor at det ikke skal skilles mellom kostnader som er nødvendige og kostnader som ikke er det.

Kostandens nødvendighet ble brukt for å vurdere hva som var viktigste formål Rt-1965-954 Kosmos. I vurderingen av om den nødvendige nære sammenheng foreligger heter det: «...når jeg ser alle momenter i sammenheng, er jeg [...] blitt stående ved at det her foreligger en slik

¹¹⁵ Rt-1965-954 på s. 956

nær og umiddelbar sammenheng mellom selskapets næringsvirksomhet og tilskuddene til reisingen av bygget at vilkårene for så vidt foreligger for å kreve fradrag.» Uttalelsen om at «alle momenter» ses i sammenheng, tilsier at kostnadens nødvendighet er et moment i en helhetsvurdering.

I Rt-1991-1182 Brenden var spørsmålet om en lærer kunne få fradrag for en studietur til Egypt. Kommunen hadde anført at turen måtte være «...faglig nødvendig for at deltakerne skal være på høyden i sitt fag.»¹¹⁶ Anførselen ble avvist av Høyesterett: «Det er på det rene at hennes deltakelse i kurset verken medførte at hun fikk høyere lønn eller var nødvendig for at hun skulle beholde sin lønn. [...] Det må imidlertid anses på det rene etter rettsutviklingen på området at en slik rent språklig forståelse av loven tekst ikke avspeiler rettstilstanden.»¹¹⁷ Høyesteretts klare avvisning av at kostnaden måtte være nødvendig, taler mot at kostnadens nødvendighet kan tillegges mye vekt i tilknytningsvurderingen.

På den annen side ble kostnadens nødvendighet tillagt stor betydning i Rt-1962-133 Ahnfelt. Førstvoterende, med tilslutning fra de andre dommerne, mente at den omtvistede kjøringen «...ikke regnes som privat, hvis det av hensynet til legearbeidet har vært nødvendig å ta med seg bilen.»¹¹⁸ At det var nødvendig å ta med seg bilen hadde avgjørende betydning. Dette tilsier at der kostnaden er nødvendig, bør momentet tillegges stor vekt.

Av rettspraksis kan det utledes at kostnadens nødvendighet kan være et moment i en helhetsvurdering. Momentet er særlig av betydning der kostnaden er nødvendig, og det trekker klart i retning av at det foreligger den tilstrekkelige tilknytningen som kreves. Dersom kostnaden er unødvendig, kan det bare helt unntaksvis tale mot at tilknytningsvilkåret er oppfylt.

¹¹⁶ Rt-1991-1182 på s. 1183

¹¹⁷ Rt-1991-1182 på s. 1185

¹¹⁸ Rt-1962-133 på s. 136

4.4 Egnet kostnad

I denne delen av oppgaven vil det undersøkes om kostnadens egnethet er et moment i en helhetsvurdering, og hvilken vekt momentet kan tillegges. Aarbakke hevder at «[n]år det gjelder omkostninger som skatteyteren aktivt har pådratt seg, er det avgjørende for fradragsretten om en slik disposisjon kan anses objektivt sett egnet til å innvinne inntekter.»¹¹⁹ Hensynet til forutberegnelighet tilsier at det ikke kan vektlegges for mye om en kostnad er egnet til å gi inntekt.¹²⁰ Også hensynet til nøytralitet tilsier at det ikke bør legges vekt på kostnadens egnethet, da dette vil favorisere bransjer eller investeringer med liten risiko.¹²¹

I Rt-1965-954 Kosmos ble kostnadens egnethet vektlagt i formålsvurderingen. I vurderingen av om tilstrekkelig nær tilknytning foreligger vises det til «...alle momenter i sammenheng...»¹²² Dette tilsier at kostnadens egnethet også er et moment i en helhetsvurdering av om tilknytningsvilkåret er oppfylt.

I Rt-1981-256 Bjerke-Pedersen dommen hadde kommunen anført at det ikke dreide seg om en utgift i lovens forstand. Skatteyster krevde inntektsfradrag for et beløp han hadde betalt til en «business-promotor», der formålet var å øke sine inntekter. Kommunens hadde anført at det ikke var en utgift i lovens forstand, fordi avtalen var uegnet til å skaffe fremtidig inntekt. På dommens side 258 heter det at: «Heller ikke kan jeg anse utgiftsfradrag utelukkende med den begrunnelse at utgiften ikke var egnet til å realisere formålet. Jeg vil ikke utelukke at en utgift med sikte på å oppnå fremtidige inntekter kan være så uegnet for formålet at den allerede av denne grunn ikke kan aksepteres som utgift til inntektens ervervelse. Men når det – som i denne sak – er uomtvistet at skatteysterens formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det etter min oppfatning bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig. En vurdering av utgiftens egnethet må under enhver omstendighet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådradd.»

Dommen slår fast at vurderingen av om kostnaden er egnet må skje på tidspunktet kostnaden ble pådratt. Det vil derfor ikke være aktuelt å nekte skatteyster fradrag fordi kostnaden i

¹¹⁹ Magnus Aarbakke, Skatt på inntekt, 4. utgave, 1990, s. 244

¹²⁰ Henrik Skar 2021, s. 9-10

¹²¹ Ibid.

¹²² Ibid.

ettertid viser seg å være uegnet. Utgangspunktet er derfor at det ikke være aktuelt å nekte skatteyter fradrag fordi kostnaden er uegnet.

Imidlertid holdes det åpent at en utgift kan være så uegnet for formålet at den ikke kan aksepteres, men at dette bare gjelder «...i rene unntakstilfeller...». Høyesterett vil ikke vil utelukke at det kan bli aktuelt å nekte fradrag fordi kostanden er uegnet til å nå formålet. Dommen kan tas til inntekt for at kostnadens egnethet er et relevant moment i helhetsvurderingen om oppfyllelse av tilknytningsvilkåret.

Synspunktet fra Bjerke Pedersen-dommen har blitt videreført i nyere Høyesterettsavgjørelser.¹²³ Kostnadens egnethet må derfor sies å utgjøre et relevant moment i en helhetsvurdering. Særlig der kostnaden er egnet til skape inntekt, taler det for at tilknytningsvilkåret er oppfylt. Dersom kostnaden er egnet til å nå skatteyters formål om inntektsvervelse bør det tillegges betydelig vekt.

At kostnaden ikke er egnet bør derimot tillegges mer begrenset vekt. Det holdes åpent at kostnaden er så uegnet at tilknytningsvilkåret ikke er oppfylt. Likevel synes ikke kostnadens egnethet å ha vært utslagsgivende i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt i noen Høyesterettsavgjørelser. Dette tilsier at dersom en kostnad er uegnet for å nå formålet, kan det bare unntaksvis tillegges betydning. Et slikt utgangspunkt er i tråd med skatteevne- og nøytralitetsprinsippet. Uttalelsen til Aarbakke om at kostnadens egnethet er av avgjørende betydning, virker derfor ikke å være holdbar.

¹²³ Rt-2015-1068 avsnitt 64 og HR-2018-580-A avsnitt 41

4.5 Tidsmessig nærhet

I denne delen av oppgaven skal det undersøkes om det kreves tidsmessig nærhet mellom kostnad og inntekt for at tilknytningskriteriet skal være oppfylt. Med tidsmessig nærhet menes den tiden som går fra skatteyter pådrar seg en kostnad til det er mulig å se en inntektsvirkning.

I Rt-1949-912 Folketeater krevde andelsselskapet Folketeateret fratrukket et tilskudd som var gitt til Folketeaterforeningen. I dommen kom flertallet til at det ikke er «...en så nær og påtagelig forbindelse mellom utgiften og den påregnede, fremtidige inntekt at den nevnte fradragsregel kan komme til anvendelse». ¹²⁴ Der ble det lagt vekt på at «...en måtte regne med at det ville ta lang tid innen selve teaterdriften kunne begynne» ¹²⁵ Tilskuddet ble gitt i 1939, og i 1940 var det fortsatt arbeid igjen før driften kunne starte. Dommen kan tas til inntekt for at tidsmomentet kan ha betydning når det skal vurderes hvorvidt det foreligger tilstrekkelig nær tilknytning foreligger.

Tidsmomentet ble også nevnt i HR-2018-580-A Salmar. Her ble det uttalt at «[d]ersom inntektsvirkningen først vil vise seg langt fram i tid, kan dette tilsi at tilknytningen er for fjern, selv om det ikke er et vilkår at kostnaden har «korttidsvirkning», jf.

Kvervadorømmen...» ¹²⁶

Hva som ligger i «langt fram i tid» er ikke klart. I Folketeater-dommen ble ikke noen få år god tatt. Tidsmomentet ble ikke nevnt eksplisitt i Kverva-dommen, men det kan antas at det tok noen år før holdingsselskapet fikk en inntektsvirkning av tilskuddet til oppføring av offentlig skole. Momentet ble ikke drøftet nærmere i Salmar-dommen, da det uansett var en «for fjern og avledet tilknytning mellom overføringene og Salmars inntektsgivende virksomhet». ¹²⁷

Ifølge Zimmer må tidsfaktoren som nevnes i Salmar-dommen «...trolig oppfattes mer som et bevissspørsmål enn et substansielt vilkår: Når eventuell virkning ligger langt frem i tid, er det gjerne også tvilsomt om den overhodet vil inntre [...]. Om man på den annen side må legge til

¹²⁴ Rt-1949-912 på s. 916

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ Hr-2018-580-A avsnitt 44

¹²⁷ Hr-2018-580-A avsnitt 51

grunn som relativt sikkert at effekten vil inntre om mange år, er det neppe grunn til å frakjenne dette betydning ved vurderingen bare pga. tidsfaktoren»¹²⁸

Ut fra nyere Høyesterettspraksis kan ikke momentet forstås like strengt som det som ble lagt til grunn i Folketeater-dommen. Dersom inntektsvirkningen viser seg først langt frem i tid, kan det trekke i retning av at tilknytningen er for fjern.

I noen bransjer vil det ta tid før selskapet ser inntektsvirkning av den pådratte kostnaden. Et eksempel som kan nevnes er forskingskostnader, som det kan ta flere år før man ser en inntektsvirkning av.¹²⁹ Dersom det hadde vært en krav om å se inntektsvirkningen kort tid etter at en kostnad til inntektservervelse er pådratt, kunne dette vært uheldig. Et krav om tidsmessig nærhet kunne kommet i strid med nøytralitetsprinsippet. Momentet kan derfor bare tillegges begrenset vekt.

4.6 Konkretisering av fremtidig inntekt

I denne delen av oppgaven vil det drøftes om den fremtidige inntekten må være konkretisert for at tilknytningsvilkåret er oppfylt.

I Rt-2008-794 Korsvold hadde staten anført at fradrag må nektes, da skatteyters siktemål med kostnadene ikke var å oppnå konkretiserte eller identifiserte arbeidsforhold.¹³⁰ Høyesterett var ikke enig at det kunne oppstilles et krav om konkretisering i denne saken. Imidlertid kunne tilknytningskravet vanskelig anses oppfylt «...dersom det bare påberopes generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter...»¹³¹

Synspunktet ble videreført i Rt-2015-1068 Kverva. I denne dommen blir det uttalt at «...det kreves ikke påvisning av at tilskuddet gir inntekter som selskapet ellers ikke ville fått...»¹³² Dommene kan tas til inntekt for at det ikke kreves konkretisering av fremtidig inntekt. Likevel kreves det mer enn generelle og løse utsagn om inntektsmuligheter.

¹²⁸ Fredrik Zimmer 2018, s. 205

¹²⁹ Henrik Skar 2021, s. 32

¹³⁰ Rt-2008-794 avsnitt 45

¹³¹ Rt-2008-794 avsnitt 47

¹³² Rt-2015-1068 avsnitt 64

Ifølge Zimmer må det sondres mellom inntekt og inntektskilde. Kostnader som er knyttet til inntektskilden og ikke selve inntekten eller inntektsskapende aktivitet, har for fjern tilknytning til inntekten¹³³. Dette forklarer også at kostnader til grunnutdanning ikke er fradragsberettiget, men at kostnader for å opprettholde kompetanse innenfor sitt fagfelt er fradragsberettiget. Kostnader til grunnutdannelse er kostnader knyttet til inntektskilden og ikke inntekt. Skatteyder får dermed ikke fradrag for (grunn)utdanningskostnader. Kostnader til å opprettholde kompetanse er derimot knyttet til selve inntekten, og således fradragsberettiget.

Høyesterettspraksis tyder på at det ikke er noe krav om konkretisering av eventuell fremtidig inntekt. Imidlertid må den fremtidige inntekten må være mer enn en hypotetisk mulighet. Det vil derfor være av betydning om den tilsiktede fremtidige inntekten består av en kjede av usikre begivenheter og forutsetninger.¹³⁴ Blir sammenhengen mellom kostnad og inntekt for indirekte taler det mot at tilstrekkelig nær tilknytning foreligger. Det faktum at det ikke kreves konkretisert fremtidig inntekt, harmonerer godt med nøytralitetsprinsippet. For enkelte typer kostnader vil det være vanskelig å identifisere en direkte inntektsvirkning. Oppstilling av konkretisering som et moment ville derfor vært uheldig.

¹³³ Fredrik Zimmer, Lærebok i Skatterett, s. 225

¹³⁴ Henrik Skar 2021, s. 32-33

5 Avslutning

Det har i denne oppgaven blitt redegjort for innholdet i tilknytningsvilkåret og hovedformåls læren. Gjennomgangen belyser at rettspraksis har dannet det viktigste grunnlaget for innholdet i tilknytningsvilkåret og hovedformåls læren.

Videre har det vært redegjort for hvordan tilknytningsvilkåret kan anses oppfylt. Skatteyder må oppfylle et av de alternative tilknytningskriterier; formål om inntektsvervelse eller at inntektsskapende handling eller aktivitet har foranlediget kostnaden. For å finne frem til skatteyders formål foretas det en subjektiv vurdering: en objektiv vurdering av det anførte formålet.

Der skatteyder har flere formål med pådragelsen av en kostnad, må det vurderes om kostnaden skal ses som ett, eller om den skal deles opp. I de tilfeller der kostnaden skal ses under ett, er formålenes sammenheng av betydning. Dersom formålene overlapper, må det vurderes om summen av de positive virkningene samlet sett oppfyller kravet om tilstrekkelig nær tilknytning. Der formålene ikke overlapper, kommer hovedformåls læren til anvendelse. Læren innebærer at det må vurderes hva som har vært skatteyders hovedformål. Her kan flere momenter bidra til å belyse hva som har vært viktigste formål: om kostnaden er egnet, om den er nødvendig, om den har en generell virkning og etterfølgende omstendigheter. I tillegg kan andre momenter som kan kaste lys over denne bevisvurderingen være av betydning.

Videre må det være «tilstrekkelig nær tilknytning» mellom kostnad og inntekt for at skatteyder skal kunne bli tilkjent fradrag. Vurderingen av om vilkåret er oppfylt gjøres konkret. En rekke momenter kan imidlertid inkluderes i vurderingen, med ulik styrke: skatteyders formål kan tillegges stor vekt. Tid fra kostnad til inntektsvirksomhet og konkretisering av fremtidig inntekt har mer begrenset vekt. Kostnadens nødvendighet og egnethet bør tillegges mye vekt der dette er tilfellet. At kostnaden er unødvendig eller uegnet bør derimot tillegges helt begrenset vekt. Fordi vurderingen gjøres konkret, er de gjennomgåtte momenter på ingen måte uttømmende. De er inntatt som illustrasjon på forhold som kan være av betydning i vurderingen.

Litteraturliste

Lover

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

Endringslover og opphevede lover

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

Lov 18.08.1911 nr. 9 Skattelov for byene (Byskatteloven)

Forarbeider

Prop. 98 L (2018-2019) Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven.

NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten

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

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

Ot. Prp. Nr. 35 (1990-91) Skattereformen 1992

Høyesterett

HR-2020-2200-A (Skeie Energy)

HR-2018-580-A (Salmar)

HR-2018-570-A (Tandberg)

HR-2018-391-A (Argentum)

Rt-2015-1068 (Kverva)

Rt-2015-367 (Orkla/Lilleborg)

Rt-2012-744 (Skagen)

Rt-2008-794 (Korsvold)

Rt-2006-1232 (Telenor)

Rt-2005-1434 (Total)

Rt-1991-1182 (Brenden)

Rt-1987-1184 (Skandia Lloyd)

Rt-1981-256 (Bjerke Pedersen)

Rt-1965-954 (Kosmos)

Rt-1962-133 (Ahnfelt)

Rt-1956-980 (Løvenskiold II)

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

Rt-1949-912 (Folketeateret)

Bøker

Benn Folkvord, Skatterett i et nøtteskall, 1. utgave, Gyldendal Norsk forlag AS, 2020.

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

Magnus Aarbakke, Asle Aarbakke, Gudmund Knutsen, Tone Ofstad og Jan Skåre.
Aksjeloven og allmennaksjeloven, Lovkommentar, 4. Utgave, Universitetsforlaget, 2017.

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

Artikler

Fredrik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2020», Skatterett 3-4, 2020, s. 307-327.

Fredrik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2018», Skatterett 3, 2019, s. 200-222.

Fredrik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2015», Skatterett 3, 2016, s. 189-255.

Fredrik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012», Skatterett 2, 2013, s. 124-158.

Henrik Skar, «Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1», Skatterett nr. 1, 2021, s. 3-40.

Odd Anders Bøyum-Folkeseth, «Inntektsfradrag for bidrag til ideelle organisasjoner»,
Skatterett 1-2, 2018, s. 3-14.

Øyvind Hovland, «Høyesteretts dom i Tandbergsaken – kritikk og noen funderinger»,
Skatterett 3-4 2018, s. 318-347.

Oppslagsverk

Skattedirektoratet, Skatte ABC 2020/21, Oslo 2020.

Årsrapport for Skatteetaten 2020, Oslo 2021.