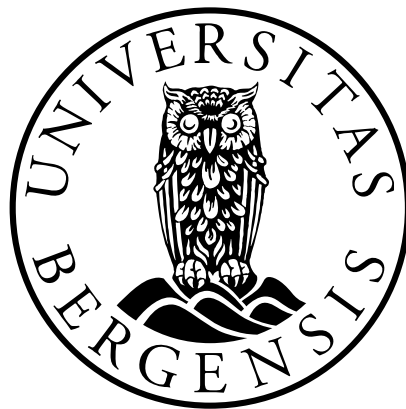


# Tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1

*En nærmere analyse av hvordan formålet  
vektlegges i vurderingen av tilknytningsvilkåret,  
med vekt på hovedformåls læren*

Kandidatnummer: 3

Antall ord: 14 948



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.05.2022



# Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse .....	2
1 Innledning.....	4
1.1 Problemstilling og aktualitet .....	4
1.2 Presisering av oppgavens tema .....	5
1.3 Generelt om fradragsretten.....	5
1.3.1 Oppofrelsesvilkåret .....	6
1.4 Sentrale hensyn og prinsipper .....	7
1.4.1 Provenyhensynet .....	8
1.4.2 Skatteevneprinsippet .....	8
1.4.3 Nøytralitetsprinsippet .....	9
1.5 Fremstillingen videre.....	10
2 Tilknytningsvilkåret .....	11
2.1 Utgangspunkter .....	11
2.1.1 Formålorientert .....	11
2.1.2 Tidsmomentet i tilknytningsvurderingen .....	12
2.1.3 Krav om tilknytning til et konkret inntektsgrunnlag? .....	12
2.1.4 Fjern eller indirekte inntektstilknytning.....	12
2.1.5 Fremtidig inntekt.....	13
3 Formål .....	15
3.1 Formålet betydning i tilknytningsvurderingen .....	15
3.2 Når må et innteksrelatert formål foreligge? .....	18
3.3 Fastleggelse av skattyters formål .....	18
4 Hovedformålslærens anvendelsesområde .....	22
4.1 Utgangspunkt .....	22
4.2 Oppdeling av kostnaden .....	22
4.3 Relevante formål under hovedformålslæren .....	26
4.4 Innbyrdes uavhengige og innbyrdes avhengige formål.....	27
5 Hovedformålslærens innhold .....	30
5.1 Fastleggelsen av hovedformålet med kostnaden.....	30
5.1.1 Nærmere om fastleggelsen av formål.....	32

5.1.2	Skagen .....	32
5.1.3	Kverva .....	33
5.1.4	Salmar.....	33
5.1.5	Dommene sammenholdt.....	34
5.2	Presumsjon for fradrag? .....	38
5.3	Tilstrekkelig nær tilknytning.....	39
6	Relevante momenter i tilknytningsvurderingen .....	42
6.1	Motytelse som argument for fradrag.....	42
6.2	Betydningen av kostnadens egnethet .....	44
6.3	Betydningen av kostnadens nødvendighet .....	46
6.4	Gjelder det et krav om en viss tidsmessig sammenheng? .....	47
7	Avsluttende betraktninger .....	50
	Kilderegister .....	51

# 1 Innledning

## 1.1 Problemstilling og aktualitet

Masteroppgavens tema er fradragsrett etter skatteloven § 6-1.<sup>1</sup> Problemstillingen er en nærmere analyse av hvordan formålet vektlegges i vurderingen av tilknytningsvilkåret, med vekt på tilfeller hvor hovedformålslæren kommer til anvendelse. Skatteloven § 6-1 danner det rettslige utgangspunktet for analysen, hvor tilknytningsvilkåret stiller krav til en sammenheng mellom kostnaden som er pådratt og skattepliktig inntekt. De nærmere forholdene rundt tilknytningsvurderingen generelt, og formålsvurderingen spesielt, er i stor grad utpenslet gjennom rettspraksis.

Spørsmål om tilknytningsvilkåret og hovedformålslæren kommer stadig opp for domstolene, herunder også Høyesterett. Dette viser at det kan være utfordrende å fastlegge grensene for fradragsretten i disse tilfellene. Nyere rettspraksis har i en viss grad gått i retning av at formålet spiller en vesentlig rolle i vurderingen av om fradrag skal innrømmes i relasjon til tilknytningsvilkåret. Samtidig finnes det en relativt ny avgjørelse som skiller seg noe når det gjelder formålets rolle i tilknytningsvurderingen og anvendelsen av hovedformålslæren.<sup>2</sup>

I takt med utviklingen i samfunnet vil formålsvurderingen trolig bli mer komplisert. Aktører i næringslivet inngår stadig mer omfattende og sammensatte avtaler. Det er viktig at tilknytningsvurderingen er tilpasset synet på ulike investeringsmuligheter. I dag er det til eksempel ganske vanlig å se på kostnader til veldedige organisasjoner som en reklamekostnad fordi det skaper god reklameeffekt å bli assosiert med slike organisasjoner.

En konsekvens av at fradragsreglene gjelder for en rekke ulike kostnader, er at det kan være vanskelig å finne en tydelig struktur på formålsvurderingen. Et siktemål med denne avhandlingen er å analysere formålets rolle i tilknytningsvurderingen, slik at sentrale momenter i tilknytningsvurderingen og særlig hovedformålslæren klargjøres. Fremstillingen baseres på en rettsdogmatisk metode. Det vil derfor foretas en analyse av relevante rettskilder basert på juridisk metode, hvor særlig Høyesterettspraksis vil stå sentralt.

---

<sup>1</sup> Lov-1999-03-26-14 om skatt av formue og inntekt. Heretter forkortet Skatteloven/Skttl.

<sup>2</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen).

## 1.2 Presisering av oppgavens tema

Hovedvekten av analysen vil knytte seg til formålsvurderingen under tilknytningsvilkåret. Det avgrenses derfor mot å vurdere i vesentlig grad andre momenter under tilknytningsvilkåret og skatteloven § 6-1 generelt. En kortere beskrivelse av visse forhold i relasjon til fradragsbestemmelsen anses imidlertid som nødvendig for en mer inngående drøftelse av formåletts rolle i tilknytningsvurderingen.

## 1.3 Generelt om fradragsretten

Hovedregelen om fradrag følger av skatteloven § 6-1 første ledd, hvor det gis fradrag for kostnad «som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Bestemmelsen oppstiller to vilkår for fradrag. Oppofrelsesvilkåret stiller krav til at en kostnad er «pådratt» og tilknytningsvilkåret stiller krav til en sammenheng mellom kostnaden som er pådratt og skattepliktig inntekt, ved at formålet med kostnaden er å «erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Det gis i utgangspunktet fradrag både utenfor og innenfor virksomhet såfremt de to vilkårene er oppfylt. Bestemmelsene i §§ 6-10 til 6-32 «presiserer utvider eller innskrenker» hovedregelen om fradrag, jf. § 6-1 annet punktum. Disse spesialbestemmelsene anses ikke å uttømmende regulere fradragsretten, slik at hovedregelen vil kunne komme til anvendelse i tilfeller hvor vilkårene i særbestemmelsene ikke er oppfylt.<sup>3</sup> I den videre fremstillingen vil derfor hovedvekten være på fradragsrettens hovedregel.

Fradragsbestemmelsen må sees i sammenheng med reglene om beskatning av alminnelig inntekt i skattelovens kapittel 5. Målet med fradragsretten er å komme frem til skattyters samlede alminnelige inntekt som er et nettoinntektsbegrep,<sup>4</sup> enten skattyter er en fysisk eller juridisk person. På grunn av reglene om minstefradrag for fysiske personer,<sup>5</sup> får imidlertid fradragsreglene størst betydning for juridiske personer.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> Jf. F.eks. Rt. 1962 s. 614 s. 615 «De spesielle bestemmelser gir bare konkrete eksempler på utgifter som går inn under paragrafens generelt formulerte hovedregel (...)».

<sup>4</sup> Jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 57.

<sup>5</sup> Jf. Sktl. §§ 6-30 flg.

<sup>6</sup> Rt. 2008 s. 794 (Korsvold), viser at Høyesterett i noen tilfeller også må vurdere fradrag for fysiske personer. Den klart største andelen av rettspraksis som omhandler tilknytningsvilkåret knytter seg imidlertid til juridiske personer.

Siden alminnelig inntekt er et nettoinntektsbegrep, innebærer fradragreglene at det gis fradrag i bruttoinntekter for kostnader «som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Skattereglene bygger på at skattyter skattlegges etter skatteevne.<sup>7</sup> Siktet er at det skal foreligge symmetri mellom skattepliktige inntekter og fradragberettigede kostnader. På denne måten vil skattyter skattlegges for det vedkommende faktisk har opptjent i tilknytning til det aktuelle inntektsåret. Dersom det ikke hadde vært slike regler om fradrag for kostnader med tilknytning til skattepliktig inntekt, ville det innebære en skattlegging utover skatteevne og dermed en skattlegging som ikke ville stå i forhold til skattyters reelle inntekter. Ved å gi fradrag for kostnader som har tilkommet i forbindelse med erverv mv. av skattepliktig inntekt, bidrar fradragreglene også til at skattyter oppnår en viss grad av rettferdighet ved skattefastsettelsen.

Beregningen av fradrag knytter seg til hvilke kostnader som er pådratt det aktuelle inntektsår. Det går et skille mellom det som omtales som direkte fradragberettigede kostnader som fradragsføres i inntektsåret, og aktiveringspliktige kostnader. Dette skillet beror i hovedsak på når kostnadene er «pådratt» og hovedregelen om fradrag i § 6-1 er utgangspunktet for vurderingen av fradragretten uavhengig om fradrag gis direkte eller i form av senere avskrivninger. For et helhetlig bilde av fradragretten er det grunn til å kort gjøre rede for når en kostnad er pådratt.

### 1.3.1 Oppofrelsesvilkåret

Oppofrelsesvilkåret utgjør som nevnt ett av to vilkår for fradagsrett etter skatteloven § 6-1 første ledd. Det stilles krav om at det foreligger en kostnad «som er pådratt». Ordlyden indikerer at det er den aktuelle skattyter som må ha pådratt seg kostnaden og at skattyter faktisk må ha hatt en kostnad. Mulige kostnader i fremtiden vil etter en naturlig språklig forståelse falle utenfor bestemmelsens virkeområde.

I Rt. 2015 s. 367 (Orkla/Lilleborg) er oppofrelsesvilkåret formulert som at «det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling» og at «en ren ombytting av verdier» ikke innebærer en oppofrelse.<sup>8</sup> I praksis er spørsmålet om oppofrelsesvilkåret er oppfylt ofte et spørsmål om

---

<sup>7</sup> Frederik, Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 8. utg., Universitetsforlaget, 2018, s. 95.

<sup>8</sup> Rt. 2015 s. 367 (Orkla/Lilleborg) avsn. 32.

det er snakk om kostnader som har bidratt til å skape eller utvikle varige verdier.<sup>9</sup> Det vil si at det ikke har skjedd en oppofrelse dersom kostnadene knytter seg til verdier utover det aktuelle inntektsår. Slike kostnader kan ikke fradragsføres direkte og må aktiveres, men vil kunne komme til fradrag ved en eventuell realisasjon ved at de inngår i gjenstandens inngangsverdi, eller i form av avskrivninger.

I gjensidige bebyrdende avtaler som for eksempel en avtale om kjøp og salg av en bil, vil kjøper ikke ha opplevd en reduksjon i vedkommende sine verdier etter inngåelsen av avtalen da vederlaget sannsynligvis vil ha samme verdi som den ervervede bilen. I tråd med synspunktet om at en ikke skal skattlegges dersom en ikke har hatt inntekter, er det i slike tilfeller ikke rimelig å gi fradrag. Uten en slik avgrensning mot ombyttingstilfellene, ville fradragsretten innebære at skattyter ikke ble skattlagt etter skatteevne.

Siden masteroppgavens tema knytter seg til tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1, avgrenses det mot en nærmere fremstilling av oppofrelsesvilkåret. Fremstillingen av fradragsretten generelt og oppofrelsesvilkåret er ment å danne et utgangspunkt for en mer inngående drøftelse av tilknytningsvilkåret og hovedformåls læren.

## 1.4 Sentrale hensyn og prinsipper

Som på andre rettsområder vil hensyn som rimelighet, rettferdighet, effektivitet og forutberegnelighet kunne få betydning ved utformingen og tolkningen av den enkelte skatteregel. Utformingen av skatteloven av 1999 ble for eksempel begrunnet i et ønske om økt effektivitet i skatteforvaltningen.<sup>10</sup> Videre er det klart at skattereglene kan ha vesentlig betydning for skattesubjektenes mulighet til å råde over egne midler. Forutberegnelighet utgjør derfor et viktig hensyn på skatterettens område.<sup>11</sup> At skattesystemet anses rimelig og rettferdig er også viktig for at skattesubjektene har tillitt til, og et ønske om å etterleve systemet.

Innenfor skatteretten er det visse hensyn og prinsipper som er særlig fremtredende og særegne. Særlig når det gjelder inntektsskattlegging er proveny hensynet, skatteevneprinsippet

---

<sup>9</sup> Jf. for eksempel Rt. 2014 s. 108 (Statoil Angola) avsn. 56.

<sup>10</sup> Jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 5.

<sup>11</sup> Se f.eks. Rt. 1990 s. 1293 s. 1297 «hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må tillegges *betydelig vekt*».



og nøytralitetsprinsippet sentrale hensyn når det gjelder utformingen og tolkningen av reglene på fradragssiden. I de følgende punktene vil det derfor gis en kort redegjørelse av disse.

### **1.4.1 Provenyhensynet**

Det overordnede formålet bak skatteretten er å sikre finansiering av velferdssamfunnet. Provenyhensynet taler derfor for at fradragssretten begrenses slik at skattefundamentet blir størst mulig. Det er derfor naturlig at det ikke gis fradrag for alle typer kostnader en skattyter har. Et for strengt skattesystem vil imidlertid kunne oppleves som lite rimelig og rettferdig. Skatteevneprinsippet bidrar her til en mer rettferdig fordeling av den totale skattebelastningen.

### **1.4.2 Skatteevneprinsippet**

I HR-2018-580-A (Salmar) uttalte Høyesterett om hovedregelen for fradrag i skatteloven § 6-1 at «det overordnede siktemålet med bestemmelsen er å komme fram til skattyters netto inntekt og derved også skatteevnen».<sup>12</sup> Dette blir i teorien omtalt som skatteevneprinsippet og går ut på at skattebelastningen skal fordeles ut fra skattyters evne til å bære den.<sup>13</sup>

Til forskjell fra provenyhensynet kan skatteevneprinsippet både være et argument for og imot fradrag. På fradragssiden innebærer skatteevneprinsippet at det bør gis fradrag for de kostnader som er pådratt med sikte på å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktige inntekter. Dette vil medføre at skattyter blir skattlagt ut fra det vedkommende faktisk har hatt av inntekter det aktuelle inntektsåret. Videre medfører dette at grunnlaget for beskatning er skattyters nettoinntekter, etter at det er gjort fradrag for de kostnader som har en tilknytning til inntektsserverv mv. Når det gjelder kostnader med ulike formål, innebærer skatteevneprinsippet at det bør gis fradrag for den delen av kostnadene som knytter seg til skattepliktig inntekt. I tilfeller hvor hovedformåls læren kommer til anvendelse og det gis fradrag for hele kostnaden ut fra hva som er det vesentligste formålet, vil skattyter kunne få fradrag utover hva skatteevneprinsippet skulle tilsi. Dette taler for at hovedformåls læren bare

---

<sup>12</sup> Jf. HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 30.

<sup>13</sup> Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 8. utg. S. 30.

kommer til anvendelse hvor det ikke er mulig å foreta en oppdeling av de kostnadene som kreves fradragsført.<sup>14</sup>

### **1.4.3 Nøytralitetsprinsippet**

Nøytralitetsprinsippet innebærer et siktemål om at skatt i minst mulig grad påvirkes av skattyters disposisjoner.<sup>15</sup> Prinsippet gjør seg gjeldende på begge sider av fradragsvurderingen og kan bli krenket både dersom fradragsretten strekkes for langt eller for kort. Nøytralitet i fradragsreglene innebærer at skattyter bør kunne anvende sine midler på en velbegrunnet og selskapsmessig fornuftig måte, slik at skattereglene ikke legger en uheldig demper for mulighetene til å generere høyest mulig overskudd. På et overordnet nivå bidrar nøytralitetsprinsippet blant annet til at spørsmål om fradrag skal behandles skattemessig likt uavhengig av valgt disposisjon.

---

<sup>14</sup> Hovedformåls læren redegjøres for under punkt 4.

<sup>15</sup> Innst. O. Nr. 72 (1994-1995) pkt. 1.1.1.

## 1.5 Fremstillingen videre

Det vil i kapittel 2 gjøres rede for tilknytningsvilkåret generelt. Her vil noen overordnede utgangspunkter presenteres før relevante momenter forklares. Dette kapittelet er ment å danne et utgangspunkt for en nærmere redegjørelse av oppgavens hovedproblemstilling.

I kapittel 3 vil det gjøres rede for formålets rolle i tilknytningsvurderingen generelt, herunder hvordan en går frem for å fastlegge skattyters formål. Dette kapittelet danner utgangspunktet for en nærmere drøftelse av et eget typetilfelle under tilknytningsvurderingen i kapittel 4 og kapittel 5.

I kapittel 4 gjøres det rede for hovedformålslærens anvendelsesområde. Det vil foretas en beskrivelse av skillet mellom de tilfeller hvor tilknytningsvurderingen skal skje på bakgrunn av en hovedformålsbetraktning og de tilfeller hvor en kostnad skal deles opp.

I kapittel 5 vil det redegjøres nærmere om hovedformålslærens innhold, herunder hvordan hovedformålet fastlegges.

I kapittel 6 vil det gjøres rede for noen relevante momenter i tilknytningsvurderingen og hovedformålsvurderingen.

## 2 Tilknytningsvilkåret

### 2.1 Utgangspunkter

I denne delen av fremstillingen vil det ses nærmere på tilknytningsvilkåret. Som poengtert i punkt 1.4 utgjør dette ett av to vilkår for å få innvilget fradragsrett etter skatteloven § 6-1.

Oppgavens problemstilling gir grunnlag for en redegjørelse av noen overordnede utgangspunkter.

Tilknytningsvilkåret er formulert som at kostnaden må være pådratt «for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».<sup>16</sup> Ordlyden trekker klart i retning av at «erverve, vedlikeholde eller sikre» er alternative vilkår for å oppnå tilknytning. En forutsetning for at det i det hele tatt er aktuelt å vurdere om tilknytningsvilkåret er oppfylt, er at det foreligger en form for inntektsskapende aktivitet som gir grunnlag for skattepliktige inntekter etter skattelovens kapittel 5.<sup>17</sup> Når det er konstatert blir spørsmålet om formålet bak kostnaden er inntektsrelatert og om det foreligger «en tilstrekkelig nær tilknytning» mellom kostnaden som er pådratt og fremtidig inntektserverv, jf. pkt. 2.1.1.<sup>18</sup> Spørsmålet i den videre fremstillingen blir dermed hva som skal til for at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom en kostnad og skattepliktig inntekt.

#### 2.1.1 Formålsorientert

Bestemmelsen stiller krav til at det må foreligge en tilknytning mellom den pådratte kostnad og erverv mv. av skattepliktig inntekt. Ordlyden «for å» i skatteloven § 6-1, trekker i retning av at skattyter må ha hatt til hensikt eller som formål å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt på det tidspunkt skattyter pådro seg den aktuelle kostnaden.

At formålet bak en pådratt kostnad er et viktig forhold i tilknytningsvurderingen, følger også av rettspraksis. I Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) uttales det for eksempel at «vel må det

---

<sup>16</sup> Jf. Sktl. § 6-1.

<sup>17</sup> Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 8. utg. s. 207.

<sup>18</sup> Se for eksempel HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 33.

være en forutsetning at formålet har vært å fremme forretningsmessige interesser som har en tilstrekkelig håndgripelig sammenheng med inntektsvervningen».<sup>19</sup>

### **2.1.2 Tidsmomentet i tilknytningsvurderingen**

Etter bestemmelsens ordlyd stilles det ikke noe krav til at kostnaden må ha tilknytning til skattepliktig inntekt for det aktuelle inntektsår. Rettspraksis viser imidlertid at tidsperspektivet vil kunne påvirke graden av tilknytning mellom kostnaden og inntektsvervning.<sup>20</sup> Hvor inntektsutsiktene knytter seg til forhold langt frem i tid og det er usikkerhet rundt kostnadens formål, vil det kunne være et moment som trekker i retning av at tilknytningen er for fjern eller avledet. Tidsperspektivet synes først og fremst å få betydning i grensetilfellene.<sup>21</sup>

### **2.1.3 Krav om tilknytning til et konkret inntektsgrunnlag?**

Det er heller ikke noe krav om at kostnadene må knytte seg til et bestemt inntektsgrunnlag eller en konkret inntektskilde. Dette er slått fast i rettspraksis hvor Høyesterett har uttalt at «det er tilstrekkelig at kostnaden relaterer seg til skattepliktig, inntektsskapende aktivitet».<sup>22</sup> Det avgjørende er altså at kostnaden har en tilstrekkelig nær tilknytning til skattesubjektets skattepliktige inntekter generelt.

### **2.1.4 Fjern eller indirekte inntektstilknytning**

Høyesterett har i en rekke saker formulert tilknytningsvilkåret som et krav til en «tilstrekkelig nær og umiddelbar» sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene.<sup>23</sup> I HR-2018-580-A (Salmar) anførte Salmar ASA at formuleringen var misvisende sett i sammenheng med domstolenes nokså liberale anvendelse av vilkåret i tidligere saker.<sup>24</sup>

I Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) fikk et holdingselskap fradrag for tilskudd til et kombinert bygg med videregående skole og kulturtilbud, som blant annet skulle bidra til økt arbeidskraft hos

---

<sup>19</sup> Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) s. 1189. Dommen vil bli nærmere omtalt under pkt. 3.1.

<sup>20</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 44.

<sup>21</sup> Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 8. utg. S. 208.

<sup>22</sup> Rt. 2005 s. 1434 (Total) avsn. 25.

<sup>23</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsn. 60 og Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 64.

<sup>24</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 16.

datterselskapet. Resultatet i dommen underbygger at formuleringen ikke er særlig treffende da kostnaden vanskelig kan sies å ha stått i en «nær og umiddelbar» sammenheng med de fremtidige inntektene til selskapet.

Uttrykksmåten ble derved endret av førstvoterende i HR-2018-580 (Salmar) som uttalte at «(...) det er mer treffende å sammenfatte praksis slik at det ikke vil være fradragsrett for kostnader som har en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter».<sup>25</sup> En slik formulering åpner i større grad opp for fjernere og mer indirekte inntektseffekter. Av dommen fremgår det imidlertid klart at avgrensningen av fradragsretten mot kostnader med en «for fjern eller indirekte tilknytning», først og fremst er ment å avspeile det reelle innholdet av tilknytningsvurderingen. Endringen medfører derfor ikke noen realitetsendring når det gjelder tilknytningsvilkårets innhold.<sup>26</sup>

### 2.1.5 Fremtidig inntekt

Det uttales i en rekke dommer fra Høyesterett at en forutsetning for fradrag er at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom den pådratte kostnaden og «fremtidig inntekt».<sup>27</sup> Spørsmålet er om dette innebærer at det gjelder et krav om at kostnadene må ha til formål å øke inntektene til skattyter. Ordlyden til skatteloven § 6-1, «erhverve, vedlikeholde eller sikre» skattepliktig inntekt, trekker i retning av at reglene om fradrag også kommer til anvendelse hvor kostnadene har til formål å sørge for at inntektene ikke reduseres. Dette vil omfatte kostnader pådratt for å opprettholde inntektene, for eksempel for å beholde arbeidskraft som var et av de anførte formålene med tilskuddene i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva).

Førstvoterende uttalte at «kostnader som har til formål å (...) beholde arbeidskraft og kompetanse, etter sin art har tilknytning til inntektsgrunnlaget for virksomheter som er avhengige av jevn tilgang på arbeidskraft for å kunne operere».<sup>28</sup> Så lenge det foreligger en tilknytning mellom inntektsgrunnlaget til skattyter og den pådratte kostnaden, ser det ikke ut til å ha betydning for fradragsvurderingen om det er snakk om fremtidig inntjening eller

---

<sup>25</sup> Ibid. avsn. 33.

<sup>26</sup> Ibid.

<sup>27</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsn. 44, Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 64 og HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 33. I Salmar-saken brukes riktignok uttrykket «fremtidig inntjening». Dette må etter en naturlig språklig forståelse likestilles med «fremtidig inntekt».

<sup>28</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 74.

forsøk på å opprettholde inntektsgrunnlaget e.l. Høyesteretts uttrykksmåte i disse sakene kan dermed ikke tas til inntekt for at det gjelder et krav om at kostnaden må være pådratt for å øke inntektene til skattyter. Noe annet ville stå i strid med ordlyden i skatteloven § 6-1, «erverve, vedlikeholde *eller* sikre», som klart indikerer at det er tale om alternative vilkår.

På hvilken måte tilknytningsvilkåret formuleres, løser imidlertid ikke utfordringene når grensene for fradragretten skal vurderes i det enkelte tilfellet. Spørsmål om fradrag under tilknytningsvilkåret kommer ikke sjeldent opp i Høyesterett, noe som viser at grensene kan være vanskelige å trekke. Et gjennomgående trekk i rettspraksis er imidlertid at formålet har spilt en viktig rolle i relasjon til tilknytningsvurderingen.

## 3 Formål

### 3.1 Formålets betydning i tilknytningsvurderingen

At formålet med skattyters pådratte kostnader er et relevant vurderingstema i tilknytningsvurderingen følger allerede av ordlyden i skatteloven § 6-1, jf. pådratt «for å» erverve mv. skattepliktig inntekt.<sup>29</sup> Forarbeidene er tause om det nærmere innholdet av formålsvurderingen.<sup>30</sup> Det følger av forarbeidene<sup>31</sup> at bestemmelsen tilsvarer hovedregelen om fradrag i den tidligere skattelovens § 44.<sup>32</sup> Heller ikke i forarbeidene til den tidligere bestemmelsen sies det noe om hva som ligger i tilknytningsvurderingen. De nærmere mangler på holdepunkter i lov og forarbeider har medført at domstolene har hatt en sentral rolle i utviklingen av fradragsretten.

Betydningen av om formålet med en kostnad er innteksrelatert har lenge vært fremhevet i rettspraksis. I Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) var spørsmålet om et selskap kunne fradragsføre utgifter til en annonsekampanje. Høyesterett uttalte at «vel må det være en forutsetning at formålet har vært å fremme forretningsmessige interesser (..)».<sup>33</sup> I Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) som gjaldt spørsmål om fradrag for kostnader til å bygge «Hvalfangstens hus» uttalte Høyesterett at det må ha vært «av vesentlig betydning at det i bygget også skulle bli innredet kontorer for selskapet».<sup>34</sup> Dommene illustrerer at det i lang tid har blitt lagt vekt på hva bakgrunnen for de aktuelle kostnadene som kreves fradragsført er. Hvor stor vekt skattyters formål bak kostnadene skal ilegges i tilknytningsvurderingen har imidlertid kommet til uttrykk på ulike måter. Dette har gjort det uklart hvor stor selvstendig betydning formålet har i spørsmål om fradrag.

I Rt. 2012 s. 744 (Skagen) uttalte førstvoterende at «ved avgjørelsen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt, vil skattyters formål med kostnaden være *et relevant moment* (..)».<sup>35</sup> Uttalelsen indikerer at formålet isolert sett ikke nødvendigvis har så stor betydning og

---

<sup>29</sup> Se også punkt 2.1.1.

<sup>30</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998).

<sup>31</sup> Ibid. s. 6.

<sup>32</sup> LOV-1911-08-18-8 om skatt av formue og inntekt.

<sup>33</sup> Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) s. 1189.

<sup>34</sup> Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) s. 956.

<sup>35</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsn. 45



at andre momenter kan være utslagsgivende. Formuleringen har blitt kritisert for å ikke gjenspeile formåletts reelle betydning i praksis.<sup>36</sup>

I Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) omtalte Høyesterett skattyters formål med kostnadene som et «*sentralt moment*».<sup>37</sup> Også premissene i HR-2018-580-A (Salmar) viser at Høyesterett viet stor oppmerksomhet til skattyters formål bak tilskuddene. Førstvoterende uttalte blant annet at «der situasjonen er slik at skattemyndighetene ikke uten videre kan legge skattyters opplysninger om formålet til grunn, må det foretas en bredere vurdering om det er en tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt».<sup>38</sup> Dette kan tolkes dithen at så lenge det ikke er tvil om et inntektsrelatert formål, vil formålet i seg selv kunne være avgjørende for fradragsretten.

At skattyters formål i visse tilfeller bare er et *relevant* moment synes dermed ikke å være i tråd med gjeldende rett. Bakgrunnen for formuleringen i Skagen-dommen kan også muligens forklares i et forsøk på å få frem at skattyters subjektive formål ikke er avgjørende, men at vurderingen må skje på objektivt grunnlag. I Skagen-saken ser det ut til at Høyesterett la stor vekt på at formålet bak tilskuddene fremsto som et ønske om å berike organisasjonene og at dette var et vesentlig moment som talte mot å gi fradrag. Det heter for eksempel at «ved faktureringen er det altså foretatt begrepsmessige presiseringer som språklig sett bekrefter at Skagen dels vil berike mottakerne med et avgiftsfritt bidrag, dels vil kjøpe avgiftspliktige markedsføringsrettigheter av dem».<sup>39</sup>

At formålet står helt sentralt i fradragsvurderingen viser seg også tydelig i de såkalte «svindeltilfellene». I Rt. 2007 s. 1822 (DSC) hadde selskapet betalt for aksjer som aldri ble overført og det var klart at det var blitt utsatt for svindel. Likevel var det på det rene at «selskapets formål med forsøket på aksjeerverv var å oppnå en skattepliktig inntekt».<sup>40</sup> Det inntektsrelaterte formålet ble ansett avgjørende for retten til fradrag. I Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) ble skattyter utsatt for svindel ved investering i et leilighetskompleks i Spania. De «objektive kjensgjerningane rundt investeringa» tilsa at det var Samdal sin intensjon å skape

---

<sup>36</sup> Blant annet av Zimmer i «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012», *Skatterett* 2013, s. 128.

<sup>37</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 64.

<sup>38</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 39.

<sup>39</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsn. 50.

<sup>40</sup> Rt. 2007 s. 1822 (DSC) avsn. 50.

inntekt og dette ble avgjørende for retten til fradrag.<sup>41</sup> Selv om det i ettertid var klart at investeringene aldri ville medføre erverv, vedlikehold eller sikring av skattepliktig inntekt, fikk det ingen påvirkning for fradragsretten når formålet klart var å skape inntekter. I disse sakene var riktignok investeringenes karakter tydelig inntektsrelatert. I tilfeller hvor formålet er uklart vil det kunne kreves en mer inngående vurdering av bakgrunnen for kostnadene og den nærmere tilknytningen mellom kostnadene og inntektservervet. Det samme vil kunne være tilfellet hvor en kostnad har flere formål. Sakene er likevel illustrerende for formålets sentrale betydning i fradragsvurderingen.

Skatteevneprinsippet tilsier også at formålet bak de pådratte kostnadene bør ha en viss betydning ved spørsmål om fradrag. Dersom skattyter har pådratt seg en kostnad med formål å oppnå inntektsrelaterte virkninger, har skattyter redusert sin skatteevne, noe som i tråd med siktemålet med fradragsretten bør gi rett til fradrag. Provenyehensynet taler imidlertid for at formålsvurderingen ikke bør strekkes for langt, ved at det gis fradrag i alle tilfeller hvor det kan konstateres at skattyter har hatt et formål om inntektservervelse. En slik rettstilstand ville kunne innebære fradragsrett for kostnader som står i en svak saklig sammenheng med fremtidig inntjening og hvor det er stor usikkerhet rundt utsiktene til inntektserverv mv. Det er dermed naturlig at skattyters formål bare utgjør ett, av flere sentrale kriterier for fradrag.

Etter ordlyden i skatteloven § 6-1 og Høyesterettspraksis ser det ut til at skattyters inntektsrelaterte formål bak de pådratte kostnadene utgjør et selvstendig vilkår i tilknytningsvurderingen. Det er imidlertid ikke helt klart om det kreves noe mer ved siden av et inntektsrelatert formål eller om formålet i seg selv kan være avgjørende for at tilknytningsvilkåret er oppfylt. I Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) heter det at det ikke er «tilstrekkelig at hensikten har vært (..) å fremme firmaets trivsel, vekst og virksomhet. Det må komme noe mer til».<sup>42</sup> Det er naturlig å tolke ordlyden «hensikten» samsvarende med «formålet». At det må «komme noe mer til» enn et inntektsrelatert formål, viser seg enda tydeligere i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva). Der slo Høyesterett først fast at formålet bak kostnadene var å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft for datterselskapenes virksomhet. Deretter var spørsmålet «om det foreligger en tilstrekkelig nær sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten».<sup>43</sup> Selv om formålet er inntektsrelatert kreves det altså at

---

<sup>41</sup> Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) avsn. 34.

<sup>42</sup> Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) s. 1190.

<sup>43</sup> Jf. Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 73.

tilknytningen mellom det inntektsrelaterte formålet og kostnadene ikke er «for fjern og avledet».<sup>44</sup>

## 3.2 Når må et inntektsrelatert formål foreligge?

Ordlyden «kostnad som er pådratt for å» i skatteloven § 6-1, tilsier at det ved formålsvurderingen skal tas utgangspunkt i skattyters formål på det tidspunkt da kostnaden ble pådratt. Etterfølgende forhold kan imidlertid være egnet til å kaste lys over hva formålet var på tidspunktet for pådragelsen av kostnaden.<sup>45</sup>

I Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) hadde flere næringslivsaktører inngått en avtale om reisingen av «Hvalfangstens hus» som skulle være et hotell med møterom og representasjonslokaler. Høyesterett påpekte at Kosmos, ved stiftelsen av interessentskapet, ikke regnet med å få kontorlokaler i bygget. Dette var ikke til hinder for at fradrag ble tilkjent da man «allerede på et tidlig tidspunkt under planleggelsen av bygget» tok opp spørsmålet om å få med slike lokaler.<sup>46</sup> Særlig for større avtaler og hvor en kostnad består av flere beløp som betales på ulike tidspunkt, kan det være vanskelig å eksakt fastsette tidspunktet for når et inntektsrelatert formål må foreligge. Etter Kosmos-dommen må det være tilstrekkelig at det inntektsrelaterte formålet foreligger i nær tidsmessig sammenheng med tidspunktet for pådragelsen av kostnaden.

## 3.3 Fastleggelse av skattyters formål

For å vurdere tilknytningen mellom den pådratte kostnaden som kreves fradragført og sammenhengen til skattepliktig inntekt, er det nødvendig å fastlegge hva skattyters formål med kostnadene har vært. Spørsmålet her er hvordan skattyters formål skal fastlegges og hvordan forholdet mellom de subjektive og de objektive omstendighetene påvirker formålsvurderingen.

Som nevnt under punkt 2.2 trekker skatteloven § 6-1 klart i retning av at skattyters formål er av betydning for fradragsvurderingen. Hvordan skattyters formål nærmere skal fastlegges kan

---

<sup>44</sup> Se HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 51.

<sup>45</sup> Jf. blant annet HR-2018-570-A (Ericsson) avsn. 36.

<sup>46</sup> Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) s. 956

imidlertid ikke utledes av bestemmelsens ordlyd. Heller ikke forarbeidene sier noe om hvordan en skal gå frem for å fastlegge formålet. Fremgangsmåten ved fastlegging av skattyters formål har derfor blitt utpenslet i rettspraksis.

En utfordring ved å vektlegge skattyters formål i fradragsvurderingen er at det kan medføre at skattytere som har dokumentert bakgrunnen for de aktuelle kostnadene, i større grad enn andre, får fradrag såfremt dokumentasjonen tilsier at det foreligger et formål om erverv mv. av skattepliktige inntekter. I HR-2018-580-A (Salmar) uttales det for eksempel at «selv om forskjellen nok for en del skyldes at bidragene i vår sak er små sammenlignet med i Kvervadammen, gjør mangelen på tidsnær dokumentasjon at Salmars anførsel om formålet er dårlig underbygd».<sup>47</sup> Dette kan medføre at skattytere gir dokumentasjon som er uriktig eller ufullstendig for å tilpasse seg formålsvurderingen. En objektivisert formålsvurdering vil ta større hensyn til slike utfordringer, ved at også andre forhold enn skattyters egne opplysninger vil være relevante ved fastleggelsen av formålet.

I Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) uttalte førstvoterende at «Spørsmålet om fradragsrett for de omtvistede annonseutgifter kan nemlig etter mitt skjønn ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag».<sup>48</sup> Deretter vurderte Høyesterett hvordan annonsene fremsto utad for allmenheten og særlig de innenfor næringslivet som selskapet vanligvis henvendte seg til. Det ble altså tatt utgangspunkt i opplysningene fra selskapet og videre en vurdering av om de objektive omstendighetene samsvarte med de subjektive. At spørsmålet om fradragsrett ikke «utelukkende» skal avgjøres på subjektivt grunnlag kan etter en ordlydstolkning trekke i retning av at det subjektive grunnlaget har stor vekt. Nyere rettspraksis formulerer seg imidlertid noe annerledes.

I Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) uttales det at det som utgangspunkt forelå en nødvendig tilknytning fordi «dei objektive kjensgjerningane rundt investeringa tilsa at det var Samdal sin intensjon å skape inntekt».<sup>49</sup> Formuleringene her synes å vektlegge en objektiv vurdering i større grad enn det som kommer til uttrykk i Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen). I tråd med rettskildelærens tolkningsprinsipper skal ikke Høyesterettspraksis fintolkes på samme måte som lovttekst. Det bør derfor utvises forsiktighet med å vektlegge enkelte formuleringer uten å

---

<sup>47</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 49.

<sup>48</sup> Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) s. 1189.

<sup>49</sup> Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) avsn. 34.

se det i lys av sakens kontekst. Selv om formuleringen fra Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) kunne synes å legge større vekt på subjektive forhold enn det som følger av Samdal-dommen og senere rettspraksis, er det tydelig at Høyesterett i sin vurdering la stor vekt på annonsenes mulige reklameverdi og hvordan de fremsto utad. Det uttales blant annet at «det var etter omstendighetene all grunn til å regne med at det i vide kretser, men først og fremst blant næringsdrivende, ville skaffe firmaet utstrakt goodwill og hermed forretninger og nye forbindelser (...)».<sup>50</sup>

Det følger altså av nyere rettspraksis at de objektive omstendighetene er det sentrale ved fastleggelsen av skattyters formål bak de kostnader som kreves fradragsført. I Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) kommer forholdet mellom skattyters opplysninger og de objektive omstendighetene tydelig frem. Førstvoterende uttalte at:

*«Formålet må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen. Hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg».*<sup>51</sup>

At det tas utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er formålet bak de aktuelle kostnadene må sies å være naturlig når det er skattyter som krever fradrag. Dette innebærer derved ikke at vurderingen av skattyters formål skal skje på subjektivt grunnlag. Det må foretas en vurdering av om de ytre omstendigheter som foreligger, samsvarer med skattyters opplysninger om det anførte formålet. Dersom de objektive omstendighetene tilsier at formålet ikke hadde tilknytning til erverv mv. av skattepliktig inntekt, vil dette være avgjørende i spørsmål om retten til fradrag.

Skatteevneprinsippet kan også anføres til støtte for en objektivisert formålsvurdering. Dersom det var skattyters egne opplysninger som var avgjørende, ville det kunne åpne for at tilknytningsvurderingen ble strukket lenger enn det som er siktemålet med fradragsretten. Dette vil kunne lede til at det gis fradrag selv om skattyter ikke har hatt noen reduksjon i sin

---

<sup>50</sup> Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) s. 1190.

<sup>51</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn 64.

skatteevne. En objektiv tilnærming skaper også en større forutsigbarhet i overprøvingen av fradragsspørsmål, ved at domstolene kan holde seg til ytre og konstaterbare forhold.

At en objektiv tilnærming er ønskelig ved vurderingen av skattyters formål, kommer også til syne på andre områder innenfor skatteretten. Tidligere ble omgåelsesregelen vurdert på subjektivt grunnlag. Etter lovfestingen av omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2, som rammer disposisjoner hvor hovedformålet var å oppnå en skattefordel, har vurderingen av skattyters formål blitt gjenstand for en helt objektiv vurdering. I forarbeidene til bestemmelsen heter det at «formålet skal bedømmes etter hvordan saken fremstår ut i fra de foretatte disposisjonene» og videre at «bevistemaet vil være de objektive omstendighetene i saken, og ikke skattyters hensikt».<sup>52</sup> Til støtte for en objektiv norm ble det blant annet lagt vekt på at en subjektiv regel er retts teknisk krevende og skaper vanskelige bevisspørsmål.<sup>53</sup>

Disse hensynene gjør seg også gjeldende i spørsmål om fradrag. Ved å ta utgangspunkt i en objektiv vurdering vil det være lettere å overprøve saker, fordi det tas utgangspunkt i konstaterbare forhold. En slik tilnærming vil også kunne gjøre det mer rettferdig og forutberegnelig for skattyterne ved at de lettere kan vurdere sine egne forhold ut fra faktiske omstendigheter og andre liknende saker.

---

<sup>52</sup> Jf. Prop. 98 L (2018-2019) s. 94.

<sup>53</sup> Benn Folkvord i Prop.98 L (2018-2019) s. 51.

# 4 Hovedformålslærens anvendelsesområde

## 4.1 Utgangspunkt

Siktemålet i dette kapitlet er å klargjøre når hovedformålslæren er relevant for spørsmål om fradragsrett for kostnader. Hovedformålslæren vil typisk aktualiseres når en pådratt kostnad kan ha tilknytning til flere formål og hvor noen av formålene er inntektsrelatert samtidig som ett eller flere formål ikke er det. Typiske formål som går igjen i rettspraksis når det gjelder sistnevnte kategori er samfunnsnyttige, politiske og kulturelle formål.<sup>54</sup> I HR-2018-580-A (Salmar) uttales det at:

*«Særlig der det kan tenkes flere alternative begrunnelser for én kostnad, og de forskjellige formålene behandles skattemessig ulikt, er det grunnlag for en nærmere prøving av hva som er hovedformålet med kostnaden».*<sup>55</sup>

Hovedformålslæren kommer til anvendelse i de tilfeller hvor det ikke er aktuelt å foreta en oppdeling av kostnaden og innebærer derfor at det gis fradrag for alt eller ingenting. I Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) kommer dette til syne ved at Høyesterett ga fullt fradrag for kostnaden til annonser, selv om skattemyndighetene kun hadde godkjent fradrag for rundt 1/3 av kostnaden. Dersom en kostnad består av flere deler som kan henføres til formål som behandles skattemessig ulikt, vil det kunne være aktuelt å foreta en oppdeling av kostnaden.

## 4.2 Oppdeling av kostnaden

Siden hovedformålslæren gjør seg gjeldende når kostnaden ikke består av ulike deler som det er mulig å dele opp, legger læren opp til en «alt eller ingenting»-løsning. I tilfeller hvor kostnadene kan deles opp, foretas det en vurdering av tilknytningsvilkåret opp mot den enkelte del og det er derfor ikke aktuelt å vurdere hva hovedformålet bak kostnadene samlet

---

<sup>54</sup> F.eks. Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) hvor skatteklagenemnda hevdet at kostnadene i hovedsak knyttet seg til «samfunnsmessige interesser», jf. avsn. 18, Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) hvor det ble hevdet at formålet var å reise et hotell av hensyn til byen i sin alminnelighet og Rt. 1956 s. 1188 (Anth.B. Nilsen) hvor formålet bak annonsene kunne hevdes å være politisk agitasjon.

<sup>55</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 33.

sett var.<sup>56</sup> Dette innebærer en begrensning i hovedformålslærens anvendelsesområde, noe som gjør det nødvendig å klarlegge i hvilke tilfeller en kostnad skal deles opp.

Situasjonen i Rt. 2012 s. 744 (Skagen) kan være illustrerende som et eksempel på skillet mellom å gi fradrag for alt eller ingenting eller å foreta en fordeling av de ulike deler av kostnaden. Skagen hadde gitt tilskudd til to allmenntilgunnige organisasjoner hvor formålet fra Skagen sin side var at slik sponsering ga gode markedsførings effekter. Førstvoterende uttalte at «(..) et typisk sponserat kan være todelt, og dels bestå av rene bidrag som giveren vil tilgodese organisasjonen med, dels av vederlag for regulære kjøp av eksempelvis markedsføringsrettigheter».<sup>57</sup> På bakgrunn av dette tok Høyesterett utgangspunkt i den tidligere oppdelingen av kostnadene i «prosjektstøtte» og «sponseravgift» og mente at hovedformålslæren ikke kom til anvendelse. Skagen hadde fått fradrag i tidligere instanser for sponseravgiften og ble nektet fradrag av Høyesterett for den delen som var omtalt som «prosjektstøtte».

Selv om det i Skagens dokumenter hadde funnet sted en oppdeling av beløpene, kunne det likevel vært aktuelt for Høyesterett å vurdere mer inngående hva formålene bak prosjektstøtten var. Av premissene ser det ut til at prosjektstøttedelen ble vurdert som én og samme kostnad når det ble tatt utgangspunkt i Skagens oppdeling av bidragene i en avgiftspliktig og en avgiftsfri del. Den avgiftsfrie delen utgjorde 90 prosent av det totale beløpet og det kunne dermed vært nærliggende å vurdere om et av formålene var inntektsrelatert, noe som kunne aktualisert hovedformålslæren. Saken viser imidlertid at det kan være utfordrende å foreta et klart skille mellom hovedformålslærens anvendelsesområde og de tilfeller hvor det skal foretas en oppdeling av kostnadene.

Skatteloven har flere eksempler på at det skal skje en oppdeling av kostnadene i tilfeller hvor de er pådratt dels i tilknytning til inntektsserverv og dels for andre formål. For eksempel følger det av skatteloven § 6-12 om kostnader til bilhold og skatteloven § 6-14 om kostnader til elektronisk kommunikasjon, at det gis fradrag for den del av beløpet som knytter seg til inntektsservervet. Fradraget reduseres derved med den delen som knytter seg til privat bruk.

---

<sup>56</sup> Se f.eks. HR-2018-391-A (Argentum) hvor Høyesterett foretok en oppdeling av fondsforvaltningskostnader i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del.

<sup>57</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsn. 51.



For et lignende tilfelle i avgiftsretten er også utgangspunktet at samlede ytelser skal splittes opp og vurderes hver for seg.<sup>58</sup> Gjennom EU-domstolen er det her utviklet en hovedytelseslære for de tilfeller hvor det skal foretas en samlet vurdering. Hva som er hovedytelsen av den samlede ytelsen, blir da bestemmende for den avgiftsmessige håndteringen.<sup>59</sup> I et brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet var spørsmålet hvordan TV-dekodere skulle avgiftsmessig behandles.<sup>60</sup> Den nærmere problemstillingen var om slike dekodere skulle anses som et selvstendig objekt, eller om dekodeerne skulle anses å inngå som en del av innholdstjenestene og derved avgiftsmessig behandles samlet. Finansdepartementet uttalte at det vil kunne være grunnlag for en samlet avgiftsmessig behandling dersom dekodernes funksjon i det vesentligste knytter seg til å dekode TV-signaler.

Når det foreligger kostnader som er pådratt både for å erverve inntekt mv. og andre ikke-inntektsrelaterede formål, er dermed utgangspunktet etter skatteloven og Høyesterettspraksis<sup>61</sup> at det først må vurderes om kostnadene skal deles opp. Om en oppdeling skal skje beror på om «en og samme kostnad tjener flere innbyrdes uavhengige formål»<sup>62</sup> eller om kostnaden kan deles opp i en fradragsberettiget del og en del som ikke vil være fradragsberettiget.

Skatteevneprinsippet taler også for at det bør skje en oppdeling av kostnadene når det foreligger et blandet formål. På den måten blir skattyterne i størst mulig grad skattlagt etter deres skatteevne. Hensynet til en praktikabel regel, tilsier imidlertid at det bør begrenses til de tilfeller hvor det er praktisk, og hvor en kostnad har nokså klare adskillbare deler.

I HR-2018-391-A (Argentum) var spørsmålet om et forvaltningshonorar skulle bedømmes som en kostnad til en samlet tjeneste eller om den kunne deles opp i en fradragsberettiget del og en ikke-fradragsberettiget del. Argentum gjorde gjeldende at det ikke var naturlig eller mulig å skille delene fra hverandre. Til dette uttalte førstvoterende:

*«Jeg er ikke enig i at disse praktiske vanskelighetene kan være avgjørende for den skatterettslige bedømmelsen. Ettersom honoraret klart dekker to typer kostnader som behandles skatterettslig forskjellig, kan sammenveving ikke føre til at det ses bort fra*

---

<sup>58</sup> Lov-2009-06-19-58 om merverdiavgift § 4-1 og Rt. 2014 s. 486 avsn. 38 gir uttrykk for dette.

<sup>59</sup> Guri Lindblad, «Hovedytelseslæren, mer enn bare hovedytelser?», *Skatterett* 2020, s. 3-27.

<sup>60</sup> Finansdepartementet, «§ 4-1: Brev fra Finansdepartementet vedrørende avgiftsbehandlingen der flere ytelser leveres samlet eller i sammenheng», tolkningsuttalelse, 2021.

<sup>61</sup> Jf. blant annet HR-2018-391-A (Argentum) avsn. 60-63.

<sup>62</sup> Jf. for eksempel HR-2018-570-A (Ericsson) avsn. 37.

*skatteloven § 6-24 som bygger på en oppdeling av kostnadstyper. Når de respektive andeler ikke lar seg måle nøyaktig, må fordelingen gjøres ved skjønn».*<sup>63</sup>

Selv om det kan være praktisk vanskelig, er utgangspunktet etter dommen at det uansett skal foretas en oppdeling av de ulike kostnadstypene. I mange tilfeller vil det være svært vanskelig å fastsette skjønnsmessig hvilken del som refererer seg til inntektsserverv og ikke, da det ofte er snakk om forhold som er vanskelige å måle og etterprøve. Dersom hovedformåls læren ikke kom til anvendelse i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva), ville det for eksempel vært utfordrende å fastslå hvor mye som knyttet seg til berikelsesdelen og hvor stor del som knyttet seg til selskapets forsøk på å tiltrekke og beholde arbeidskraft. At oppdeling også skal skje når det er snakk om vanskelige målbare forhold, støttes av løsningen for reklameutgifter i FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift § 6-21-5 (2) 4. pkt., hvor fradragsretten begrenses «til den reelle reklameverdien for virksomhetsutøveren».<sup>64</sup>

Selv om en skjønnsmessig fordeling kan være utfordrende å forutse for skattyter, kan det etter dette ikke være avgjørende for å la hovedformåls læren komme til anvendelse. Zimmer er enig med førstvoterende i Argentum-dommen og mener at et annet resultat ville ført til vanskelige grensespørsmål.<sup>65</sup> Videre stilte han spørsmålet «hvor vanskelig skal det være å skille kostnadene fra hverandre for at hovedformåls læren skal gjelde?».<sup>66</sup> Dersom man lot hovedformåls læren komme til anvendelse i slike tilfeller ville det også klart ført til vanskelige grensedragninger. Skatteevneprinsippet taler for en oppdeling når det er snakk om et beløp med ulike kostnadstyper. En skjønnsmessig fordeling kan imidlertid føre til at skatteevneprinsippet til en viss grad krenkes når det ikke er mulig å eksakt fastsette hvilket beløp som hører til hvilken kostnadstype. Det er likevel gode grunner for at hovedformåls lærens anvendelsesområde er begrenset til de tilfeller hvor det foreligger en og samme kostnad. Vanskeligheter ved å skille de ulike kostnadene fra hverandre må derfor holdes atskilt fra de tilfeller hvor en og samme kostnad kan ha flere formål.

Hvordan den skjønnsmessige fordelingen skal gjennomføres i tilfeller hvor kostnadene ikke består av enkelt kvantifiserbare deler er ikke helt klart. I Skagen-dommen fikk selskapet

---

<sup>63</sup> HR-2018-391-A (Argentum) avsn. 63.

<sup>64</sup> Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

<sup>65</sup> Zimmer, «Høyesterettsdommer i Skattesaker 2018», s. 208.

<sup>66</sup> Ibid.

fradrag for den delen av kostnadene som utgjorde reklameverdien, basert på hva annonsering i aviser og på internett av samme omfang ville ha kostet. Utgangspunktet for verdsettelsen ser ut fra dette til å være hva en liknende tjeneste eller produkt ville ha kostet skattyter, og ikke nødvendigvis hvilken verdi ytelsene har hatt for skattyter.<sup>67</sup>

### 4.3 Relevante formål under hovedformåls læren

Hovedformåls læren aktualiseres først i de tilfeller hvor det er snakk om en og samme kostnad og hvor kostnaden er pådratt dels for skattepliktig inntektserverv mv. og dels for andre ikke inntektsrelaterte formål. Sistnevnte gruppe kjennetegnes ved at de mangler en tilknytning til skattepliktig inntekt. Siktemålet her er å klargjøre nærmere hvilke formål som er relevante under hovedformåls læren da det får betydning for når læren gjør seg gjeldende.

I rettspraksis hvor hovedformåls læren har kommet til anvendelse har det typisk vært tale om disposisjoner skattyter har foretatt seg for å sikre inntektsgrunnlaget til sin virksomhet, samtidig som disposisjonen også har kommet andre til gode.<sup>68</sup> I utgangspunktet skulle hovedformåls læren tilsi at alle typer formål er relevante så lenge det dreier seg om flere formål som blir behandlet skattemessig ulikt. Videre gjelder hovedformåls læren ikke bare for kombinasjoner av inntektsrelaterte og ikke-inntektsrelaterte formål for samme skattyter. I HR-2018-570-A uttales det at «hovedformåls læren også må gjelde dersom en kostnad pådratt av en skattyter for å erverve egen inntekt, skulle ha til formål å fremme også andre skattyteres inntekt. Fradragsretten må da avhenge av om hovedformålet var å fremme denne skattyterens inntekt».<sup>69</sup>

I rettspraksis har imidlertid Høyesterett, når det gjelder skattemessige forhold, foretatt en nærmere vurdering av om slike formål er relevante ut ifra en hovedformåls betraktning.

HR-2020-2200 var en straffesak, men Høyesterett tok også opp spørsmålet om hovedformåls læren kom til anvendelse i vurderingen av fradrag for kostnader til kjøp av seismikk. Påtalemyndigheten mente at hovedformåls læren førte til at tilknytningsvilkåret ikke var oppfylt da det viktigste formålet var av skattemessig art, «å bli tilført hardt tiltrengt

---

<sup>67</sup> Helge Neraal, «Retten til inntektsfradrag for utgifter til sponning» *Skatterett* 2013, s. 238.

<sup>68</sup> For eksempel Rt. 1965 s. 954 (Kosmos), Rt. 2015 s. 1068 (Kverva).

<sup>69</sup> HR-2018-570-A (Ericsson) avsn. 38.

likviditet i form av leterefusjon».<sup>70</sup> Høyesterett sa seg enig med lagmannsretten i at hovedformåls læren ikke kom til anvendelse når det formålet som ikke er inntektsrelatert, er en skattekonssekvens av transaksjonen. Førstvoterende uttalte at «så vel størrelsen som tidfestingen av skattene er følgelig en integrert -og ofte viktig- del av en investors beslutningsgrunnlag. Dette er som det klare utgangspunkt legitimt og legges til grunn som et viktig premiss ved utformingen av skatteregler».<sup>71</sup> At skattemessige formål har vært sentralt for en investering er dermed helt naturlig, og det ser ut til at slike formål ikke anses som selvstendige, uavhengige formål. I tilfeller hvor skattemessige forhold har vært motiverende for en transaksjon, synes omgåelsesregelen å være bedre egnet for om fradrag likevel skal tilkjennes.<sup>72</sup> Skattemessige formål faller etter dette utenfor hovedformåls lærens virkeområde.

## 4.4 Innbyrdes uavhengige og innbyrdes avhengige formål

I Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) anførte staten at fradrag måtte nektes fordi hovedformålet med kostnadene til blant annet advokatbistand ikke var å sikre skattyters inntektsevne, men å renske han for beskyldninger for brudd på verdipapirhandelloven. Høyesterett mente på sin side at hovedformåls læren ikke kom til anvendelse fordi det var tale om et tilfelle hvor formålene var «*innbyrdes avhengige og overlappende*», men at det kunne være gode grunner til å anvende hovedformåls læren dersom det er snakk om å foreta en avveining av «*innbyrdes uavhengige formål*».<sup>73</sup>

Hva som ligger i formuleringene «*innbyrdes avhengige og overlappende*» og «*innbyrdes uavhengige*» er ikke helt klart. Skillet tyder på at hovedformåls læren først og fremst er aktuell når det er snakk om formål av ulik karakter og når det ene inntektsbringende formålet ikke er en direkte konsekvens av formål av privat eller annen ikke-inntektsrelatert karakter. I Korsvold-dommen var renskingen så tett knyttet opp mot å sikre inntektskilden til skattyter, slik at det ikke ble ansett naturlig å foreta et klart skille av de forhold som måtte ha vært motiverende for oppofrelsen av kostnadene.

---

<sup>70</sup> HR-2020-2200-A avsn 34.

<sup>71</sup> Ibid. avsn. 37.

<sup>72</sup> Jf. sktl. § 13-2.

<sup>73</sup> Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) avsn. 54.

Som eksempel på tilfeller hvor hovedformåls læren vil kunne være relevant, viser førstvoterende i Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) til Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen).<sup>74</sup> Saken gjaldt annonser med politiske budskap, hvor formålet dels kunne være å gi uttrykk for misnøye med politiske synspunkter, og dels reklame av hensyn til firmaets trivsel, vekst og virksomhet. I denne saken kan det kanskje sies at formålene var mer uavhengige av hverandre enn i Korsvold-dommen, hvor renvaskingen ble sett på som en nødvendig betingelse for sikring av inntektsevnen. I Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) synes det ikke å ha vært noen inntektsrelatering opp mot det politiske budskapet i seg selv, men at annonsene med dets innhold og plassering, var egnet til å skape en reklameeffekt for selskapet.

Det er likevel vanskelig å skille tilfellene klart fra hverandre og anvende formuleringene i Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) på andre saker når tilfellene ofte vil være veldig forskjellige og dermed utfordrende å sammenlikne. Grunnen til at det i Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) ikke ble ansett treffende å anvende hovedformåls læren kan kanskje forklares i at renvaskingen ikke ble sett på som et egentlig formål, men mer som omstendigheter som måtte ligge til grunn for å oppnå formålet om å sikre inntektsevnen. Det ble lagt til grunn at det er «summen av de positive virkninger av henleggelsen som objektivt sett fremstår som formålene med kostnadene».<sup>75</sup> Siden hovedformåls læren først kommer til anvendelse når det er snakk om flere formål av inntektsrelatert og ikke-inntektsrelatert karakter, er det klart at læren ikke er like treffende når det i Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) fremstår som ett «samlet» formål.

Dommens overføringsverdi kan kanskje sies å være noe begrenset når førstvoterende uttaler at en slik betraktningssmåte kan «etter omstendighetene fremstå som mindre treffende» når det er snakk om innbyrdes avhengige og overlappende formål.<sup>76</sup> Hva som ligger i «etter omstendighetene» er ikke helt klart. Videre må saken kunne sies å ha vært noe spesiell ettersom beskyldningene var nært knyttet opp til skattyters arbeidsforhold. Dersom det ikke hadde vært tilfellet, ville det vært mer naturlig å vurdere om det forelå andre formål bak kostnadene til advokatbistand, som å ivareta sitt omdømme, personlige forhold eller liknende. Det er først og fremst i situasjoner hvor det foreligger formål av ulik karakter og det er uklart om formålet har vært inntektserverv mv. at hovedformåls læren kommer på spissen. I Rt. 2008

---

<sup>74</sup> Jf. Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) avsn. 54.

<sup>75</sup> Ibid. avsn. 59.

<sup>76</sup> Ibid. avsn. 54.

s. 794 (Korsvold) var det «utvilsomt tale om nødvendige og egnede omkostninger» og da ble det ikke ansett som nødvendig å foreta en mer inngående drøftelse av andre mulige formål.

Situasjonene i Rt. 2012 s. 744 (Skagen), Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) og HR-2018-580-A (Salmar) er mer typiske grensetilfeller hvor kostnadene som ble krevd fradragsført helt klart kunne ha flere formål. Selv om formålet i Rt. 2012 s. 744 (Skagen) ble skjøvet mer i bakgrunnen enn i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) og HR-2018-580-A (Salmar), ligger typetilfellene i grenseland av hva som skal anses som fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede kostnader. Formålene her kan også sies å ha vært delvis avhengige av hverandre. I Kverva-dommen var for eksempel formålet om å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft på Frøya, avhengig av et tilskudd til kommunen som også nødvendigvis ville føre til en berikelse av andre enn selskapene selv.

Det er derfor ikke noe helt tydelig skille mellom tilfellet i Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) og tilfellene i disse tre nyere dommene.<sup>77</sup> Det fremstår som at de ulike formålene i de sistnevnte sakene var mer fremtredende og dermed bedre egnet for en bredere vurdering under hovedformåls læren enn de anførte formålene i Rt. 2008 s. 794 (Korsvold). Når flere mulige formål enkelt kan påvises, ligger hovedformåls vurderingen nært.

---

<sup>77</sup> Se også Henrik Skar, «Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1», *Skatterett* 2021, s. 30.

## 5 Hovedformålslærens innhold

I HR-2018-391-A (Argentum) gir Høyesterett følgende beskrivelse av hovedformålslæren:

*«Læren går i korthet ut på at i de situasjoner én kostnad har flere formål, vil det viktigste formålet i utgangspunktet være avgjørende for fradragsretten. Er dette et inntektstilknyttet formål, foreligger fradragsrett; er hovedformålet et annet, foreligger ikke fradragsrett».*<sup>78</sup>

I denne delen av fremstillingen vil det gjøres nærmere rede for innholdet i hovedformålslæren, basert på eksempler fra rettspraksis. Det vil særlig vies plass til tre nyere Høyesterettsdommer, hvor formålet spilte en sentral rolle i relasjon til tilknytningsvurderingen.<sup>79</sup> Siktemålet er å klargjøre hvordan hovedformålslæren gjør seg gjeldende og hvilke momenter som er relevante i tilfellene hvor det foreligger én kostnad med blandet formål.

### 5.1 Fastleggelsen av hovedformålet med kostnaden

Når det er grunnlag for å anta at en oppførelse har flere formål enn inntektservervelse mv. er det nødvendig å fastlegge hvilke formål som foreligger og hvilket formål som utgjør hovedformålet. Formålene fastlegges på grunnlag av en objektiv vurdering, se punkt 3.3. I HR-2018-580-A (Salmar) uttales det at «avgjørelsen av hva som må anses som hovedformålet med kostnaden må i slike tilfeller tas ut fra en objektivisert vurdering basert på faktum i saken».<sup>80</sup>

Ved vurderingen av om en kostnads hovedformål er inntektsrelatert, er det klart at dette innebærer at formålet må utgjøre en større del enn det ikke-inntektsrelaterte formålet. Spørsmålet her er om det kreves at det inntektsrelaterte formålet utgjør en viss andel av de samlede formålene for at tilknytningsvilkåret skal være oppfylt, eller om det er tilstrekkelig at det utgjør den største delen av det blandede formålet.

---

<sup>78</sup> HR-2018-391-A (Argentum) avsn. 64.

<sup>79</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen), Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) og HR-2018-580-A (Salmar).

<sup>80</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 38.

Omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 rammer disposisjoner hvor hovedformålet har vært å oppnå en skattefordel. I forarbeidene fremgår det at det skattemessige motivet må være «klart større» enn det forretningsmessige.<sup>81</sup> Etter denne regelen, som også knytter seg til det objektive formålet bak en disposisjon, er det altså ikke tilstrekkelig at det skattemessige motivet utgjør mer enn halvparten av de totale skattemessige og ikke-skattemessige motivene. Spørsmålet er om det samme må gjelde under hovedformålsvurderingen.

Aarbakke mener at det avgjørende for fradragsretten er om tilknytningen til det inntektsrelaterte formålet er det «*vesentligste*».<sup>82</sup> Zimmer uttaler at det skal legges vekt på det formålet som er det «*viktigste*».<sup>83</sup> Dette tilsier at det er tilstrekkelig at tilknytningen til skattepliktig inntekt er større enn tilknytningen til ikke-skattepliktige inntekter. I Kverva-dommen og Salmar-dommen brukes uttrykkene «*hovedformålet*» og «*hovedsiktemålet*» bak kostnadene. Det ble ikke foretatt noen nærmere vurdering av hvor stor del de inntektsrelaterte og ikke inntektsrelaterte formålene utgjorde, annet enn en fastleggelse av hva som måtte anses å være det primære siktemålet bak tilskuddene. Etter dette er det ikke grunnlag for å oppstille en slik terskel som gjør seg gjeldende for omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2.

Omgåelsesregelen er ment å ramme illojale og klanderverdige disposisjoner og det kan dermed være større grunn til å stille en høyere terskel der enn for fradragsspørsmål, hvor en disposisjon normalt vil være like redelig uavhengig av om det tilkjennes fradrag eller ikke.

I praksis gjennomføres det aldri finberegninger hvor man prosentvis ser hvordan formålene stiller seg opp mot hverandre. Når hovedformålslæren kommer til anvendelse for én og samme kostnad, er det på det rene at det ikke er mulig å konkret måle hvor store de ulike formålene er. Vurderingen må ta utgangspunkt i spørsmålet om de objektive kjensgjerningene rundt kostnadene tilsier at det var skattyters primære motiv å erverve mv. skattepliktig inntekt. I Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) ble det for eksempel ikke vurdert hvor stor del av tilskuddet som måtte anses pådratt for å berike kommunen. Høyesterett sluttet seg til lagmannsrettens vurdering hvor det heter at «det kan ut fra den begrunnelse Kverva har gitt for tilskuddet, vanskelig hevdes at ikke formålet også har vært å sikre egen inntekt».<sup>84</sup> På bakgrunn av de omstendigheter som forelå, fremsto det klart at Kvervas primære siktemål

---

<sup>81</sup> Jf. Prop. 98 L (2018-2019) s. 94.

<sup>82</sup> Magnus, Aarbakke, *Skatt På Inntekt*, 4. utg. Universitetsforlaget, 1990, s. 245.

<sup>83</sup> Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 8. utg. s. 215.

<sup>84</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 70.



med tilskuddet var å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet.

### 5.1.1 Nærmere om fastleggelsen av formål

Rt. 2012 s. 744 (Skagen), Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) og HR-2018-580-A (Salmar) er tre sentrale og relativt nye Høyesterettsdommer innenfor fradragsretten som knytter seg til vurderingen av tilknytningsvilkåret for tilskudd til samfunnsnyttige formål og sponing. Selv om hovedformålslæren ikke kom til anvendelse i Skagen-dommen, er den godt egnet til en sammenlikning av formålsvurderingen i Rt. 2015 s. 1068 og HR-2018-580-A hvor hovedformålslæren sto sentralt. På bakgrunn av disse dommene er siktemålet å drøfte hvordan Høyesterett nærmere går frem ved fastleggelsen av formålet i tilknytningsvurderingen.

### 5.1.2 Skagen

I Rt. 2012 s. 744 (Skagen) hadde Skagen inngått avtaler med to allmennyttige organisasjoner hvor betalingene besto i en del som var omtalt som «sponsoravgift» og en del som var omtalt som «prosjektstøtte». Det var kostnadene knyttet til prosjektstøtten som var gjenstand for Høyesteretts behandling. Spørsmålet var «om kostnader til oppfyllelse av profileringsavtaler med allmennyttige organisasjoner er pådratt for å sikre skattepliktig inntekt etter skatteloven § 6-1 og derfor er fradragsberettiget(..)». <sup>85</sup> Skagen anførte at dersom sponsormidlene inneholder et gave-element, har hovedformålet vært å markedsføre selskapet og at det etter hovedformålslæren da må gis fradrag for hele beløpet og ikke bare for markedsføringskostnadene. Høyesterett tok utgangspunkt i Skagens dokumentasjon av bakgrunnen for kostnadene og la stor vekt på den tidligere oppdelingen som var foretatt i avtaleverket. Til dette uttalte førstvoterende at «ettersom det i avtaleverket er foretatt en oppdeling av ytelsene som er godtatt av ligningsmyndighetene, er den skatterettslige hovedformålslæren ikke relevant for løsningen». <sup>86</sup> Høyesterett nektet dermed fradrag på bakgrunn av at kostnadene ble ansett å ha som formål å berike organisasjonene og at tilknytningen i alle tilfeller var for løs.

---

<sup>85</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsn. 1.

<sup>86</sup> Ibid. avsn. 63.

### 5.1.3 Kverva

I Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) hadde et holdingselskap gitt et tilskudd på 50 millioner kroner til Frøya kommune til oppføring av et kombinert bygg med kulturhus og videregående skole, som var særlig rettet mot havbruksnæringen. Spørsmålet om fradrag ble vurdert etter skatteloven § 6-24, men det fremgår av dommen at tilknytningsvilkåret er det samme som etter § 6-1. Kverva var hovedeier i Salmar og anførte at formålet med tilskuddet var å sikre inntektsgrunnlaget til datterselskapet, ved å sikre en økende bosetting på Frøya og utvikling av arbeidskraft for Salmar. Spørsmålet var om det forelå en tilstrekkelig nær sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten. Under henvisning til dokumenter fra styrebeslutningen, tildelingsbrevet til kommunen og vedlegget til selskapets selvangivelse, sa Høyesterett seg enig med lagmannsretten i at det ikke kunne være tvilsomt at Kverva hadde en «åpenbar økonomisk interesse i lønnsom drift av datterselskapene».<sup>87</sup> Høyesterett kom til at det forelå en saklig sammenheng mellom tilskuddet og Kvervas inntektserverv slik at tilknytningsvilkåret var oppfylt. Dommen ble avsagt med dissens (4-1), hvor annenvoterende mente at virkningene for Kverva var for «indirekte og diffus».<sup>88</sup>

### 5.1.4 Salmar

I HR-2018-508-A (Salmar) hadde Salmar gitt tilskudd til blant annet idrettslag og kulturarbeid på Frøya, hvor virksomheten til Salmar holdt til. Spørsmålet var «om bidragene er å anse som inntektsrelaterte kostnader» som derved oppfyller tilknytningsvilkåret.<sup>89</sup> Salmar anførte at bidragene var gitt for å sikre selskapets fremtidige inntjening, ved å beholde stabil arbeidskraft på et lite og avsidesliggende sted. Ved fastleggelsen av formålet vurderte Høyesterett at tilskuddene sett utad fremsto som «ren støtte».<sup>90</sup> Videre ble det lagt vekt på at det ikke forelå noen «tidsnære bevis som kaster lys over formålet».<sup>91</sup> Mangelen på dokumentasjon medførte at det var vanskelig å underbygge et slikt inntektsrelatert formål som Salmar anførte. Noen nærmere vurdering av formålet bak kostnadene ble ikke foretatt da førstvoterende kom til at det uansett var «en for fjern og avledet tilknytning mellom

---

<sup>87</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 68.

<sup>88</sup> Ibid. avsn. 96.

<sup>89</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 1

<sup>90</sup> Ibid. avsn. 46.

<sup>91</sup> Ibid. avsn. 47.

overføringene og Salmars inntektsgivende virksomhet».<sup>92</sup> Høyesterett kom til at tilknytningen til skattepliktig inntekt var fjernere enn i Kverva-saken og at «inntektstilknytningen er så fjern og indirekte at vilkårene for fradrag ikke er oppfylt».<sup>93</sup>

### 5.1.5 Dommene sammenholdt

I Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) hadde Kverva dokumentert bakgrunnen for tilskuddet godt. Dette synes å ha fått stor betydning for fradragsretten, sett i sammenheng med tilfellet i HR-2018-580-A (Salmar), hvor mangelen på «*tidsnære bevis*» gjorde det vanskelig å underbygge at formålet var inntektsrelatert.

I Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) sa Høyesterett seg enig med lagmannsretten i at det hadde «formodningen mot seg at Kverva ville yte et så vidt stort tilskudd, uten noe siktemål om at dette skulle gi noe tilbake til selskapet».<sup>94</sup> At kostnadens størrelse i seg selv er relevant under formålsvurderingen synes ikke å harmonere godt med regelens innhold, og det vil kunne medføre at fradragsretten slår ulikt ut for skattytere med ulike inntektsgrunnlag.<sup>95</sup> Det er klart at fradrag må tilkjennes uavhengig av kostnadens størrelse så lenge hovedformålet er inntektsrelatert og tilknytningen til skattepliktig inntekt ikke er for fjern.

Høyesterett kommenterer videre Skatteklagenemndas vurdering av hovedformålet som ivaretagelse av samfunnsmessige interesser. Til dette uttaler førstvoterende at «nemnda synes ved sin vurdering å ha lagt avgjørende vekt på sin egen – og ikke selskapets – vurdering av hva som er hovedformålet. Skatteklagenemndas vedtak bygger etter dette på et galt utgangspunkt for bedømmelsen».<sup>96</sup> Uttalelsen bidrar til å klargjøre at skattyters formål er et subjektivt vilkår, men at det er grunnlag for en objektiv vurdering, basert på de ytre omstendighetene, når en skal fastlegge hva skattyters formål må ha vært ved pådragelsen av den aktuelle kostnaden.

---

<sup>92</sup> Ibid. avsn. 51.

<sup>93</sup> Ibid. avsn. 56.

<sup>94</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 70.

<sup>95</sup> Uttalelsen er kritisert av blant annet Hauge i revregn, Nr. 8, 2015, s. 43. «I en sak hvor man skal trekke opp grensen mellom sponing og gaver uten tilstrekkelig inntektstilknytning, er en slik betraktning etter min mening mindre treffende».

<sup>96</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 72.

I Rt. 2012 s. 744 (Skagen) er skattyters formål viet mindre oppmerksomhet enn i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva). Her omtales formålet kun som et «*relevant moment*» i tilknytningsvurderingen. På samme måte som i Kverva-dommen, tar Høyesterett utgangspunkt i skattyters dokumentasjon av bakgrunnen for kostnadene, men førstvoterende tolker ordlyden i Skagens avtaler mer inngående. Det legges stor vekt på at kostnaden omtales som «*støtte*» i avtaleverket og at dette tilsier at det foreligger en berikelseshensikt, som ikke er inntektsrelatert. Videre legges det stor vekt på at Skagen i deres dokumenter tidligere hadde foretatt en oppdeling av kostnadene og at hovedformålslæren for prosjektstøtte-delen derfor ikke var relevant for spørsmålet.

Ut fra «de ytre, objektive kjennetegn i saken» legges det imidlertid til grunn at Skagen hadde til formål å berike organisasjonene<sup>97</sup> og «å få markedsføre selskapet og det sosiale ansvar foretaket viser på denne måten».<sup>98</sup> Det ser dermed ut til at også Høyesterett i utgangspunktet mente at det forelå et blandet formål for prosjektstøtten alene. Når denne delen blir sett på som én og samme kostnad skulle derfor hovedformålslæren være like treffende for løsningen av fradragsspørsmålet som det den var i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) og HR-2018-580-A (Salmar). At hovedformålet kunne tenkes å knytte seg til berikelsen av organisasjonene eller at tilknytningen til inntektserverv mv. måtte anses å være for fjern og avledet er en annen side av tilknytningsvurderingen, og innebærer ikke en avgrensning av hovedformålslærens anvendelsesområde.

Dommen er kritisert av blant annet Zimmer hvor det uttales at avvisningen av hovedformålslæren er «problematisk».<sup>99</sup> Det vises blant annet til førstvoterendes håndtering av den tidligere oppdelingen av kostnadene og at det er påfallende at førstvoterende ikke foretar en nærmere vurdering av skattyters opplysninger omkring oppdelingen. Jeg mener også at det er rom for å stille seg kritisk til Høyesteretts argumentasjon på dette punkt. Når det fremstår som at Høyesterett selv vurderte det slik at prosjektstøttedelen kunne være begrunnet i flere formål, er det grunn til å foreta en nærmere vurdering. Ved å legge så stor vekt på de reelle forholdene rundt Skagens oppdeling, fremstår formålsvurderingen noe tilfeldig og svakt begrunnet.

---

<sup>97</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsn. 49

<sup>98</sup> Ibid. avsn. 53.

<sup>99</sup> Frederik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012» *Skatterett* 2013, s. 127.

Det kan se ut til at Høyesterett tar samme, uriktige, utgangspunkt som Skatteklagenemnda senere gjorde i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva). Førstvoterende poengterte der at å legge avgjørende vekt på sin egen, og ikke selskapets vurdering av hva som er formålet er et galt utgangspunkt for bedømmelsen. Skattyters formål er et subjektivt vilkår, riktignok basert på en objektiv vurdering. Ved å ikke ta utgangspunkt i hva skattyters formål med oppdelingen var, basert på deres forklaringer, blir vurderingen i stor grad basert på andre omstendigheter. Det blir da vanskelig å komme frem til hva som faktisk var skattyters formål bak de pådratte kostnadene, når det vies så stor oppmerksomhet til kun en av flere mulige inntektsrelaterte tilknytningsformer.

Sett i sammenheng med tilfellene i Rt. 2012 s. 744 (Skagen) og Rt. 2015 s. 1068 (Kverva), markerer HR-2018-580-A (Salmar) en tydeligere grense for fradragsretten når det gjelder tilskudd til allmenntilgunnige formål. Til forskjell fra særlig Skagen-dommen, er vurderingen av formålet mer løsrevet fra partenes begrepsbruk. I HR-2018-580-A (Salmar) retter førstvoterende større oppmerksomhet mot spørsmålet om de aktuelle tilskuddene har en tilstrekkelig nær tilknytning til Salmars virksomhet. Det uttales at «gaver ikke gir fradragsrett, med mindre de har inntektstilknytning for skattyter».<sup>100</sup> Det er etter dommen klart at det for formålsvurderingen ikke i seg selv har betydning om en disposisjon skal betegnes som en gave, sponing eller liknende. Dommen klargjør at det avgjørende for fradragsretten er hvorvidt kostnaden har «en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter».<sup>101</sup>

Hovedformålsvurderingen får en tydeligere plass i førstvoterende sin vurdering hvor det følger at det særlig er grunn til å foreta en nærmere vurdering av hovedformålet til en kostnad «der det kan tenkes flere alternative begrunnelser (...)».<sup>102</sup> En slik nærmere prøving var aktuell i HR-2018-580-A (Salmar) da det var «tvil om kostnaden har primær karakter av en samfunnsnyttig gavetransaksjon eller av å være en utgift til inntektsvervelse».<sup>103</sup> Til forskjell fra Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) var det imidlertid vanskelig å underbygge at formålet var inntektsrelatert på grunn av mangel på dokumentasjon. Førstvoterende gikk da ikke nærmere inn på formålenes mulige inntektsrelaterte tilknytning ettersom det uansett var «en for fjern og avledet tilknytning mellom overføringene og Salmars inntektsgivende

---

<sup>100</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 32.

<sup>101</sup> Ibid. avsn. 33.

<sup>102</sup> Ibid. avsn. 37.

<sup>103</sup> Ibid.

virksomhet». Selv om tilskuddene i HR-2018-580-A (Salmar) kunne ha en viss positiv effekt for Salmars virksomhet, var det klart en svakere saklig sammenheng til inntektsgrunnlaget enn tilfellet i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) som var spesielt rettet mot havbruksnæringen.

Et fellestrekk i de tre sakene synes å være at Høyesterett legger stor vekt på skattyters dokumentasjon og opplysninger ved fastleggelse av formålet. Det kan være uheldig dersom fradragsretten slår ulikt ut, avhengig av i hvilken grad skattyter har lyktes å dokumentere sitt anførte formål. Dette kan favorisere ressurssterke aktører, samt at det legger til rette for at dokumentasjonen tilpasses formålsvurderingen. Dette til tross for at skattyter ikke nødvendigvis hadde til formål å oppnå inntektsrelaterte virkninger.

Likevel er det naturlig at Høyesterett vurderer andre omstendigheter når det er uklart om formålet er inntektsrelatert eller ikke. Da blir det som nevnt i HR-2018-580-A (Salmar), behov for en nærmere prøving hvor også andre momenter som kostnadens egnethet eller nødvendighet kan komme inn i en helhetsvurdering. Det er noe uklart om de nevnte momentene i HR-2018-580-A (Salmar) knytter seg til formålsvurderingen eller om det utgjør en mer selvstendig vurdering av om inntektstilknytningen er for fjern. Dette vil drøftes nærmere nedenfor under punkt 5.3.

Utgangspunktet for vurderingen må likevel være skattyters opplysninger om bakgrunnen for kostnadene, og om de objektive omstendighetene i saken tilsier at dette faktisk var formålet. Det er først «dersom det er omstendigheter i saken som tilsier noe annet, eller det oppgitte formålet ikke stemmer med hvordan transaksjonen fremstår utad» at det er behov for å foreta en bredere vurdering.<sup>104</sup>

Under punkt 4.4 foran er det redegjort for innbyrdes uavhengige og innbyrdes avhengige formål og hvilken betydning denne sontringen har ved anvendelsen av hovedformåls læren. En slik vurdering ble ikke gjort i Rt. 2012 s. 744 (Skagen), Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) eller HR-2018-580-A (Salmar). I disse sakene tok vurderingen utgangspunkt i hva som var formålet bak kostnadene og om det forelå en tilstrekkelig nær tilknytning til erverv mv. av skattepliktig inntekt. At formålene i en viss grad kan være avhengige av hverandre synes

---

<sup>104</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 36.

derfor ikke nødvendigvis å innebære en avgrensning av hovedformålslærens anvendelsesområde.

## 5.2 Presumsjon for fradrag?

I HR-2018-580-A (Salmar) heter det at «i normaltilfellene er det uansett en presumsjon for at et selskap som har økonomisk vinning som formål, også har inntektsserverv som siktemål når det pådrar seg en kostnad».<sup>105</sup> Spørsmålet er om dette betyr at det gjelder en presumsjon for fradragsrett for alle selskaper som krever en kostnad fradragsført, og at det dermed i utgangspunktet ikke skal foretas en prøving av om formålet er inntektsrelatert eller ikke.

I de følgende avsnittene i dommen heter det at «skattemyndighetene ikke uten videre kan legge opplysningene til grunn dersom det er omstendigheter i saken som tilsier noe annet (..)».<sup>106</sup> Dette trekker i retning av at det foreligger en slik presumsjon for fradrag.

En slik presumsjon grenser imidlertid mot de tilfeller hvor omstendighetene tilsier at det kan foreligge andre formål, og særlig i de tilfeller hvor det foreligger ulike formål som behandles skattemessig ulikt. Da er det i følge førstvoterende i HR-2018-580-A (Salmar) «grunnlag for en nærmere prøving av hva som er hovedformålet med kostnaden».<sup>107</sup>

I saker som gjelder tilskudd til samfunnsnyttige formål, som i de tre dommene gjennomgått under pkt. 5.1.1, er det vanskelig å komme utenom det synspunkt at det kan foreligge ulike formålstyper. Tilskuddene bærer preg av et ønske om å berike noen, samtidig som de også kan få en viss betydning for selskapenes inntektsgrunnlag. I situasjoner med blandede formål vil det ofte være behov for en nærmere prøving siden det kan være uklart hvilket formål som er det vesentligste. I slike tilfeller kan en derfor vanskelig presumere at hovedsiktemålet har vært inntektsserverv og at fradrag skal tilkjennes uten en nærmere vurdering.

Effektivitetshensyn taler også for at det bør gjelde en slik presumsjon for fradrag så lenge skattyters opplysninger om formålet er troverdig. Det ville vært svært ressurskrevende om

---

<sup>105</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 34.

<sup>106</sup> Ibid. avsn. 36.

<sup>107</sup> Ibid. avsn. 37.

skattemyndighetene måtte foreta en nærmere vurdering i alle tilfeller.<sup>108</sup> Videre er det først og fremst når det anførte formålet trekkes i tvil eller tilknytningen synes å være for svak, at det er et behov for å vurdere nærmere om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Etter dette gjelder det en presumsjon for fradragsrett i de tilfeller hvor det ikke foreligger omstendigheter som tilsier at det kan være tale om flere formål eller hvor tilknytningen av andre grunner synes tvilsom.

### 5.3 Tilstrekkelig nær tilknytning

Strukturen for tilknytningsvurderingen har i Høyesterettspraksis vært nokså varierende og det er vanskelig å trekke ut en helt klar linje for hvordan en skal gå frem i vurderingen av om fradrag skal innrømmes. Et spørsmål her er om det er tilstrekkelig at det foreligger et inntektsrelatert hovedformål for at tilknytningsvilkåret er oppfylt.

I Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) kom Høyesterett frem til at Kosmos sitt hovedformål med reisingen av hotellet med blant annet kontorlokaler, var «å dekke sine egne behov».<sup>109</sup> Formålet ble altså ansett å være inntektsrelatert. Likevel gikk Høyesterett videre og vurderte om det forelå «den nødvendige sammenheng mellom utleggene og næringsutøvelsen slik at fradrag kan kreves».<sup>110</sup>

Også i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) fant Høyesterett at Kverva sitt hovedformål med tilskuddet var å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapene. På tross av dette gikk førstvoterende videre til en vurdering av «om det foreligger en tilstrekkelig nær sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten».<sup>111</sup> Dommene tilsier at det ikke nødvendigvis er tilstrekkelig for fradragsretten at det foreligger et inntektsrelatert hovedformål og at det må foretas en selvstendig vurdering av graden av tilknytning til det inntektsrelaterte formålet.

I HR-2018-580-A (Salmar) heter det at «det ikke vil være fradragsrett for kostnader som har en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter».<sup>112</sup> Her synes

---

<sup>108</sup> Dette er en av begrunnelsene bak reglene om minstefradrag for fysiske personer etter skatteloven §§ 6-30 flg, se Zimmer, *Lærebok i skatterett*, s. 233 og Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 97-98.

<sup>109</sup> Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) s. 956.

<sup>110</sup> Ibid. s. 957.

<sup>111</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 73.

<sup>112</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 33.



tilknytningsvurderingen imidlertid å være nærmere knyttet opp mot selve formålsvurderingen når det uttales at:

*«der situasjonen er slik at skattemyndighetene ikke uten videre kan legge skattyters 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».*<sup>113</sup>

Etter HR-2018-580-A (Salmar) fremstår det som at en slik vurdering kan få betydning for selve formålsvurderingen, samt som ledd i en bredere vurdering av om tilknytningen er for fjern eller indirekte. Spørsmål rundt kostnadens egnethet for å oppnå det aktuelle formålet og den tidsmessige sammenhengen, er momenter som går igjen i rettspraksis i relasjon til tilknytningsvurderingen.<sup>114</sup> I Salmar-dommen blir kostnadens egnethet vist til som et relevant moment ved fastleggelsen av hva som var formålet bak kostnaden, mens tidsmomentet kan ifølge førstvoterende tilsi at tilknytningen er for fjern.<sup>115</sup> Dette viser at momentene kan spille ulike roller i relasjon til tilknytningsvurderingen, avhengig av hva som er problematisert. De ulike resultatene i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) og HR-2018-580-A (Salmar) synes heller ikke i utgangspunktet å kun være knyttet til om det forelå et inntektsrelatert formål eller ikke. Det avgjørende for at det ikke ble tilkjent fradrag i Salmar-saken synes å være at den saklige sammenhengen til Salmars virksomhet var fjernere, samtidig som at det var vanskelig å underbygge et inntektsrelatert formål.

Vurderingen av skattyters formål og graden av tilknytning synes dermed å inngå i en helhetsvurdering, og ikke som to selvstendige vilkår, i tilfeller hvor det er usikkerhet rundt formålet. I Kverva-dommen fant førstvoterende det «klart» at formålet til selskapet var inntektsrelatert, og det var dermed ikke nødvendig med en slik bredere vurdering som det var i Salmar-dommen. I de tilfeller hvor formålet er relativt klart, som i Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) og Rt. 2015 s. 1068 (Kverva), synes graden av tilknytning å utgjøre en mer selvstendig vurdering hvor de samme momentene vil kunne være relevante.

---

<sup>113</sup> Ibid. avsn. 39.

<sup>114</sup> En nærmere redegjørelse av disse momentene foretas under fremstillingens kapittel 6.

<sup>115</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 41 og 44.

Sett i lys av resultatet i Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) og Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) synes likevel ikke kravet til en tilstrekkelig nær sammenheng å innebære noen stor begrensning av fradragsretten. De aktuelle kostnadene kan vanskelig sies å ha hatt en spesielt nær tilknytning til selskapenes inntektsgrunnlag. Når en ut fra en objektivisert vurdering kommer frem til at skattyters formål klart er inntektsrelatert, er det vanskelig å se at graden av tilknytning får noen særlig betydning for utfallet.

Under henvisning til HR-2018-580-A (Salmar), uttaler Zimmer at uttalelsene om en bredere vurdering gir inntrykk av at «dersom den objektiviserte vurderingen av formålet gir som svar at hovedformålet var inntektstilknyttet, er fradragsretten klar, slik at det da ikke kreves noen vurdering som den i avsnitt 39 flg.».<sup>116</sup> Tilfellene i en rekke andre saker, herunder Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) og Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) tilsier imidlertid at det kreves noe mer enn et inntektsrelatert hovedformål. Det fremstår dermed noe uklart hvordan sammenhengen mellom hovedformålet og kravet om en tilstrekkelig nær tilknytning skal forstås.

Etter dommene er det imidlertid klart at skattyters formål er det mest sentrale, men at det kan være grunnlag for å foreta en nærmere vurdering av relevante momenter i tvilstilfellene. I slike tilfeller kan momentene under pkt. 6 og graden av tilknytning være egnet til å kaste lys over hva som må ha vært hovedformålet.

---

<sup>116</sup> Frederik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2018», *Skatterett* 2019, s. 203.

## 6 Relevante momenter i tilknytningsvurderingen

Rettspraksis viser at en rekke momenter kan være relevante både når det gjelder fastleggelsen av formålet i tilknytningsvurderingen, samt som ledd i en bredere vurdering hvor også graden av tilknytning vil inngå.<sup>117</sup> Spørsmålet om skattyter skal tilkjennes fradrag eller ikke, vil naturligvis bero på de konkrete omstendighetene i den enkelte sak. Hvilke momenter som er relevante vil derfor variere ut fra saksforholdet. Visse momenter går imidlertid igjen i en rekke saker, og det vil derfor gjøres rede for noen av disse. Siktemålet er å gå mer i dybden på relevante omstendigheter i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Videre vil det i tråd med oppgavens overordnede problemstilling, undersøkes om det kan trekkes ut holdepunkter fra rettskildene som sier noe om hvordan de enkelte momentene stiller seg i forhold til formålet.

### 6.1 Motytelse som argument for fradrag

At en kostnad må være pådratt «for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt»<sup>118</sup> tilsier at skattyter, ved å pådra seg en kostnad, må ha hatt som formål å få noe tilbake. I tilfeller hvor det ikke er avtalt noen konkret motytelse for et tilskudd vil dette typisk komme på spissen. Mangel på motytelse kan indikere at det foreligger en gave, som ofte ikke vil være fradragsberettiget fordi det mangler en slik tilknytning til givers inntektsgrunnlag som skatteloven § 6-1 krever.<sup>119</sup>

I Rt. 2012 s. 744 (Skagen) ble mangelen på motytelse anvendt som et argument for at formålet til Skagen var å berike organisasjonene. Det uttales at

*«fraværet av motytelser som lar seg verdsette fører til at det er vanskelig å etablere den type tilknytning mellom kostnaden og sikring mv. av skattepliktig inntekt som § 6-1*

---

<sup>117</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 39.

<sup>118</sup> Sktl. § 6-1.

<sup>119</sup> Se for eksempel HR-2018-580-A (Salmar) avsn 32: «Det følger av disse utgangspunktene at gaver ikke gir fradragsrett, med mindre de har inntektstilknypning for skattyter».

*krever. Det er jo da ikke avtalt at mottakeren skal prestere noe som gir giveren grunnlag for inntekt».*<sup>120</sup>

Tilskuddene i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) og HR-2018-580-A (Salmar) kunne også ha blitt karakterisert som gaver hvor det ikke forelå en direkte motytelse fra mottakerne. De eventuelle virkningene av slike tilskudd kan vanskelig måles eller verdsettes, og virkningene vil først sees etter lang tid. Et krav om at det må være avtalt en form for motytelse for et tilskudd vil derfor i en del tilfeller være lite hensiktsmessig.

Det følger av Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) at «noe egentlig krav om motytelse kan imidlertid ikke utledes av tilknytningskravet».<sup>121</sup> Når mangelen på motytelse ble brukt som argument i Skagen-dommen, var det etter førstvoterendes syn fordi det «var vanskelig å se hvilket grunnlag tilskuddet skulle gi for inntekt på giverens hånd».<sup>122</sup> Uttalelsene i Rt. 2012 s. 744 (Skagen) må dermed sees i lys av at det var vanskelig å konstatere et inntektsformål for den delen som knyttet seg til prosjektstøtten, og at tilskuddet dermed ble sett på som en gave som ikke var fradragsberettiget.

At mangelen på motytelse ikke er et krav etter tilknytningsvilkåret kan også forutsetningsvis utledes av premissene i HR-2018-580-A (Salmar), hvor det uttales at «det følger av disse utgangspunktene at gaver ikke gir fradragsrett, med mindre de har inntektstilknytning for skattyter».<sup>123</sup> Det avgjørende er om skattyter har hatt et inntektsformål ved pådragelsen av slike kostnader, og eventuelt dersom formålet er vanskelig å fastlegge, om det etter en «bredere vurdering» foreligger en tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og skattepliktig inntekt.

Det kreves etter dette ikke at det avtales noen motytelse for et tilskudd, for at fradrag kan innrømmes. Som nevnt under punkt 5.1.5, synes likevel Høyesterett å legge stor vekt på partenes dokumentasjon. Selv om det ikke gjelder et krav om at det avtales en motytelse, kan det avtales, og dermed dokumenteres, slik at dokumentasjonen kan anvendes til å underbygge et inntektsrelatert formål.

---

<sup>120</sup> Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsn. 56.

<sup>121</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 78.

<sup>122</sup> Ibid.

<sup>123</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 32.

## 6.2 Betydningen av kostnadens egnethet

Som tidligere nevnt under punkt 3.1, er det ikke noe krav om at en kostnad faktisk må lede til skattepliktige inntekter for at kostnaden skal være fradragberettiget. I flere saker for Høyesterett har likevel kostnadens egnethet blitt anvendt som et moment i formålsvurderingen, og under spørsmålet om tilknytningen likevel er for fjern.

I HR-2018-580-A (Salmar) uttales det for eksempel at det vil «svekke tilknytningen om kostnaden i liten grad kan anses egnet eller effektiv». <sup>124</sup> Videre uttales det at «også en kostnads objektive egnethet til å skape inntekt kan inngå i vurderingen av tilknytningskravet, og i alle fall der det er snakk om å vurdere hvilket av flere alternative formål som er den reelle bakgrunnen for kostnaden». <sup>125</sup> Spørsmålet er her om det gjelder et visst krav til kostnadens egnethet for at et inntektsrelatert formål kan sies å foreligge.

Aarbakke synes å oppstille kostnadens egnethet som et krav for fradrag. Det uttales at «når det gjelder kostnader som skattyteren aktivt har pådratt seg, er det avgjørende for fradrag retten om en slik disposisjon kan anses objektivt egnet til å innvinne inntekter i skattelovens forstand». <sup>126</sup> Zimmer argumenterer for at det ikke gjelder et generelt krav til egnethet, men at en kostnads egnethet særlig kan få betydning i tilfeller hvor det foreligger et blandet formål. <sup>127</sup>

En sentral dom om kostnadens egnethet i relasjon til formålsvurderingen er Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen). Saken gjaldt spørsmål om fradrag for kostnader til en «business-promotor» i henhold til en joint venture-avtale. Formålet med avtalen var å oppnå nye forsikringer og dermed provisjonsinntekter. Saksøker, Oslo kommune, anførte at avtalen var uegnet til å skaffe fremtidige inntekter og at fradrag derfor skulle nektes. Til dette uttalte Høyesterett:

*«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 skattyterens formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det etter min oppfatning*

---

<sup>124</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 40

<sup>125</sup> Ibid. avsn. 41.

<sup>126</sup> Aarbakke, *Skatt på inntekt*, 4. utg. s. 244

<sup>127</sup> Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 8. utg. s. 211.

*bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig».*<sup>128</sup>

Etter dette er det klart at det ikke kan oppstilles et generelt krav om at kostnaden må være egnet til å realisere det inntektsrelaterte formålet for at kostnaden skal være fradragsberettiget. Selv om joint venture-avtalen var «risikofylt» og rettet mot «høyst usikre fremtidsutsikter» ble fradrag tilkjent fordi det ble lagt til grunn at formålet bak kostnaden var å oppnå skattepliktige inntekter.<sup>129</sup> Når det er klart at formålet er inntektsrelatert, ser det ut til at kostnadens egnethet spiller en svært begrenset rolle i tilknytningsvurderingen.

Dommen åpner opp for at fradrag kan nektes i tilfeller hvor kostnaden åpenbart er uegnet for formålet på tidspunktet når kostnaden ble pådratt. Førstvoterende tar imidlertid et tydelig forbehold når det uttales at «jeg vil ikke utelukke (...)». Premissene kan således ikke anvendes som et grunnlag for å nekte fradrag alene basert på manglende egnethet.

Det ser ikke ut til at det er noen eksempler i rettspraksis hvor en kostnad har blitt nektet fradragsført alene basert på manglende egnethet. Det følger av blant annet Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) at domstolene ikke skal sensurere skattyters forretningskjønn.<sup>130</sup> Terskelen for å avskjære fradrag i slike tilfeller må derfor sies å være svært høy. Det kan tenkes at det vil kunne være aktuelt i tilfeller hvor skattyter selv har vært fullt klar over at kostnaden ikke var egnet til å realisere formålet, men at siktemålet var å oppnå en skattefordel i form av fradrag. I slike tilfeller vil imidlertid ikke formålet være inntektsrelatert, og avskjæringen av fradrag kan dermed begrunnes på bakgrunn av at det ikke foreligger et inntektstilknyttet formål. Manglende egnethet alene som argument for å avskjære fradrag synes derfor å spille en begrenset rolle.

I tilfeller hvor det er uklart om formålet bak en kostnad er inntektsrelatert eller ikke, vil kostnadens egnethet kunne spille en større rolle som argument for at det inntektsrelaterte formålet er bakgrunnen for kostnaden. I HR-2018-580-A (Salmar) kommer dette til syne når førstvoterende uttaler at kostnadens objektive egnethet «i alle fall» kan inngå i vurderingen når det er snakk om å vurdere hvilket av flere formål som er det reelle formålet.<sup>131</sup> Dersom

---

<sup>128</sup> Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen) s. 258

<sup>129</sup> Ibid.

<sup>130</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 64.

<sup>131</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 41.

kostnaden er egnet til å realisere det angitte inntektsrelaterte formålet vil det altså være et moment som underbygger at formålet er inntektsrelatert.

Å bruke momentet om kostnadens egnethet som et argument mot at det ikke er det inntektsrelaterte formålet som er hovedformålet, kan imidlertid komme i konflikt med at domstolene ikke skal sensurere skattyters forretningskjønn. En inngående vurdering av en disposisjons egnethet vil kunne legge en demper på aktørenes disposisjoner, noe som kan være uheldig ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv. Selv om provenyehensynet taler for strenge fradragsregler, vil en for restriktiv praktisering av reglene kunne slå uheldig ut for næringslivet. Dette taler for at det bør utvises forsiktighet ved å bruke manglende egnethet som et moment i retning av å nekte fradrag.

Når egnethet kan spille en rolle ved fastleggelsen av hvilket formål som var det reelle formålet bak kostnaden, fungerer momentet først og fremst som et slags bevismoment. I situasjoner hvor det er uklarhet rundt formålet ser det altså ut til at momentet kan spille en viktig rolle ved fastleggelsen av det reelle formålet. Rettskildebildet på området kan imidlertid ikke tas til inntekt for at det gjelder et krav om en viss grad av egnethet for at tilknytningsvilkåret er oppfylt.

### **6.3 Betydningen av kostnadens nødvendighet**

Når det ikke kan stilles et generelt krav til en kostnads egnethet som vilkår for fradragsrett, kan det heller ikke gjelde et krav om at kostnaden må ha vært nødvendig for å realisere formålet. Spørsmålet her er om kostnadens grad av nødvendighet for å oppnå det inntektsrelaterte formålet, likevel kan ha betydning i tilknytningsvurderingen.

I HR-2018-580-A (Salmar) følger det at kostnadens nødvendighet er ett av flere momenter som kan inngå i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Det heter at «det må ses hen til om kostnaden var nødvendig og tilstrekkelig for å oppnå formålet».<sup>132</sup> Når det er uklart om det angitte formålet er det reelle, vil altså graden av nødvendighet etter omstendighetene kunne bidra til å underbygge skattyters opplysninger om bakgrunnen for kostnaden. Dersom

---

<sup>132</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 40.

kostnaden er helt nødvendig for å realisere et inntektsrelatert formål, vil det videre vanskelig kunne sies at tilknytningen ellers er for fjern eller avledet.

I Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) uttaler førstvoterende at «det må legges stor vekt på at en utkantkommune som Frøya neppe hadde kunnet gjennomføre disse tiltakene uten bidragene fra Kverva». <sup>133</sup> Siden virksomheten var avhengig av stabil arbeidskraft, ble tilskuddet ansett som en nødvendig betingelse for å realisere dette formålet. Dommen viser at kostnadens nødvendighet for å sikre inntektsgrunlaget kan få stor vekt i tilknytningsvurderingen.

Likevel vil ikke mangel på nødvendighet i utgangspunktet tilsi at fradrag ikke skal tilkjennes. Dersom skattyter har pådratt seg en kostnad med sikte på å erverve mv. skattepliktige inntekter, har skattyter redusert sin skatteevne og fradrag bør da tilkjennes uavhengig av om kostnaden var nødvendig eller ikke. Momentet vil derfor først og fremst ha betydning i grensetilfellene, hvor tilknytningen ellers kan synes tvilsom.

Dersom en kostnad har vært nødvendig, er det vanskelig å se at momentet om kostnadens egnethet får noen selvstendig rolle i helhetsvurderingen. Det kan vanskelig sies at en kostnad har vært nødvendig for å oppnå en inntektsvirkning uten at den også har vært egnet. Nødvendighet er imidlertid klart noe mer enn egnethet. Dersom kostnaden har vært nødvendig for å realisere det inntektsrelaterte formålet vil det være et tungtveiende argument for at det foreligger en tilstrekkelig tilknytning.

## **6.4 Gjelder det et krav om en viss tidsmessig sammenheng?**

Spørsmålet her er om det gjelder et krav om en viss tidsmessig sammenheng mellom kostnaden som er pådratt og realiseringen av det inntektsrelaterte formålet, for at det skal kunne sies å foreligge en tilstrekkelig nær tilknytning til skattepliktig inntekt.

I Rt. 1949 s. 912 (Folketeatret) ble Folketeatret nektet fradrag for kostnader til igangsettelse av teaterdrift. Høyesterett uttalte at «det er ganske visst på det rene i saken at selskapet i 1940 sto rede til å sette i gang innredningen av teatersalen i Nytorget 2. Det var imidlertid et stort arbeid som her skulle utføres, og en måtte regne med at det ville ta lang tid innen selve

---

<sup>133</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 75.



teaterdriften kunne begynne».<sup>134</sup> Uttalelsene kan tas til inntekt for at det gjelder et slikt krav til en viss tidsmessig sammenheng for at det skal kunne sies å foreligge en tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnad og inntekt.

Nyere rettspraksis synes imidlertid ikke å legge like stor vekt på hvorvidt inntektsvirkningene først vil vise seg om noe tid. Tidsmomentet vil imidlertid kunne være et relevant moment i de tilfeller hvor det er behov for «en bredere vurdering av om det er en tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt (...)».<sup>135</sup>

I HR-2018-580-A (Salmar) uttales det at «dersom inntektsvirkningen først vil vise seg langt frem i tid, kan det tilsi at tilknytningen er for fjern, selv om det ikke er et vilkår at kostnaden har «korttidsvirkning».<sup>136</sup> Dette tilsier at det ikke kan oppstilles et generelt krav om en viss tidsmessig sammenheng mellom kostnaden og realiseringen av de angitte inntektsvirkninger.

I HR-2018-580-A (Salmar) ble tidsmomentet brukt som ett av flere momenter som medførte at det var vanskelig å underbygge et inntektsrelatert formål. Førstvoterende uttalte at «en eventuell inntektsvirkning for selskapets inntekter fremstår her som svært indirekte, og en slik virkning måtte utvilsomt forutsette et langsiktig perspektiv».<sup>137</sup> Her var det altså usikkert om hovedformålet var inntektsrelatert, samtidig som virkningene forutsatte et langsiktig perspektiv.

Tidsmomentet må sees i sammenheng med etterprøvbareheten til det angitte inntektsrelaterte formålet.<sup>138</sup> Dette tilsier at dersom inntektsvirkningen er lett etterprøvable, vil tidsmomentet få mindre betydning i tilknytningsvurderingen. Likevel er det klart at jo lenger frem i tid en inntektsvirkning først vil kunne vise seg, jo vanskeligere vil det være å si at effekten er etterprøvable. Tilknytningsvurderingen foretas på grunnlag av de omstendigheter som forelå på tidspunktet for pådragelsen av kostnaden. Å vurdere graden av etterprøvablehet før inntektsvirkningene har blitt realisert, vil ofte være vanskelig og lite hensiktsmessig. Dersom det er usikkert om kostnaden vil ha noen virkning for skattyters inntekter overhodet, samt at

---

<sup>134</sup> Rt. 1949 s. 912 (Folketeatret) s. 916

<sup>135</sup> HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 39

<sup>136</sup> Ibid. avsn. 44.

<sup>137</sup> Ibid. avsn. 52.

<sup>138</sup> Se HR-2018-580-A (Salmar) avsn. 44 hvor førstvoterende uttaler i relasjon til hvorvidt effekten er etterprøvable at «her kommer også tidsmomentet inn».

det er snakk om effekter som vil vise seg langt frem i tid viser imidlertid rettspraksis at tidsmomentet kan være relevant i helhetsvurderingen.

Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) viser likevel at tidsmomentet ikke anvendes strengt i tilknytningsvurderingen. Selv om det var snakk om virkninger som «vil inntre langsomt og først etter noe tid», var kostnaden egnet til å sikre stabil arbeidskraft for virksomheten på Frøya.<sup>139</sup> Når formålet «klart» var inntektsrelatert fikk tidsmomentet svært liten betydning i vurderingen.

Skatteevneprinsippet taler også for at det ikke bør legges for stor vekt på tidsmomentet. Dersom skattyter har pådratt seg en kostnad, vil vedkommende ha redusert sin skatteevne og bør tilkjennes fradrag selv om inntektsvirkningene først kan realiseres langt frem i tid. Provenyhensynet taler imidlertid for at det ikke bør tilkjennes fradrag for «generelle og løse utsagn om inntektsmuligheter».<sup>140</sup>

Det er etter dette klart at det ikke kan oppstilles et krav om en viss tidsmessig nærhet mellom kostnad og inntekt. Dersom tilknytningen synes tvilsom, vil tidsmomentet likevel kunne ha en viss vekt i helhetsvurderingen hvor også andre momenter vil inngå.

---

<sup>139</sup> Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 74.

<sup>140</sup> Jf. blant annet Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsn. 64.

## 7 Avsluttende betraktninger

Gjennomgangen under punkt 3.1 viser at formålet spiller en viktig rolle i tilknytningsvurderingen. Spesielt i situasjoner hvor det foreligger blandet formål, viser kapittel 4 og 5 at formålet vil ha en helt sentral rolle i spørsmål om det skal tilkjennes fradrag eller ikke. Fremstillingen under punkt 5.3 viser likevel at fastleggelsen av et inntektsrelatert (hoved)formål ikke alene vil være tilstrekkelig for at tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1 er oppfylt. Det kan også være nødvendig å foreta en selvstendig vurdering av om graden av tilknytning mellom kostnaden og skattepliktig inntekt er tilstrekkelig. Disse vurderingene vil imidlertid kunne gli over i hverandre, hvor relevante momenter som nevnt i punkt 6 kan knytte seg både til fastleggelsen av formålet og graden av tilknytning.

Fremstillingen under punkt 5.1.5 viser også at graden av dokumentasjon er et helt sentralt tema. Det er slående at graden av dokumentasjon kan påvirke vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt i en slik grad som gjennomgangen viser. Når partenes dokumentasjon får stor betydning i spørsmål om fradrag, vil dette kunne favorisere ressurssterke aktører, samt legge til rette for tilpasninger. Skattytere som har til formål å oppnå inntektsrelaterte virkninger bør på grunn av dette ta sikte på å dokumentere bakgrunnen for en kostnad så godt det lar seg gjøre.

Oppgaven har tatt sikte på å vurdere hvordan og i hvilken grad formålet vektlegges i tilknytningsvurderingen. Gjennomgangen har vist at formålet vektlegges i vesentlig grad i en vurdering av hvorvidt tilknytningsvilkåret er oppfylt.

# Kilderegister

## Lover og forskrifter

Lov om skatt av formue og inntekt (opphevet) LOV-1911-08-18-8

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

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

Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14. (FSSD)

## Forarbeider

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

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

Prop. 98 L (2018-2019) Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)

Innst. O. nr. 72 (1994-1995) Innstilling frå finanskomiteen om evaluering av deler av skattereforma

## Rettspraksis

### Høyesterettsavgjørelser

Rt. 1949 s. 912 (Folketeatret)

Rt. 2005 s. 1434 (Total)

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

Rt. 2007 s. 1822 (DSC)

Rt. 1962 s. 614

Rt. 2008 s. 794 (Korsvold)

Rt. 1965 s. 954 (Kosmos)

Rt. 2009 s. 1473 (Samdal)

Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen)

Rt. 2012 s. 744 (Skagen)

Rt. 1990 s. 1293

Rt. 2014 s. 108 (Statoil Angola)

Rt. 2014 s. 486	HR-2018-570-A (Ericsson)
Rt. 2015 s. 367 (Orkla/Lilleborg)	HR-2018-580-A (Salmar)
Rt. 2015 s. 1068 (Kverva)	HR-2020-2200-A
HR-2018-391-A (Argentum)	

## **Litteratur**

### Bøker

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

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

### Artikler

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

Lindblad, Guri, «Hovedytelseslæren, mer enn bare hovedytelser?», *Skatterett* 2020, s. 3-27.

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

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

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

Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2018», *Skatterett* 2019, s. 200-222.

### Tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet

Finansdepartementet, «§ 4-1: Brev fra Finansdepartementet vedrørende avgiftsbehandlingen der flere ytelser leveres samlet eller i sammenheng», Tolkningsuttalelse, 2021. (lest 15.04.22).  
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/-4-1-brev-fra-finansdepartementet-vedrorende-avgiftsbehandlingen-der-flere-ytelser-leveres-samlet-eller-i-sammenheng/id2838563/>

