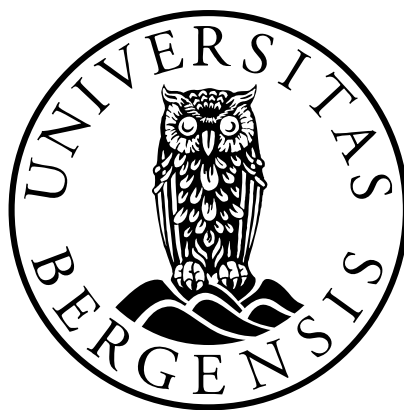


# Hovedformålslæren

*En nærmere utredning av hovedformålslæren i  
tilknytningskravet i skatteloven § 6-1.*

Kandidatnummer: 125

Antall ord: 14 709



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

[10.12.2018]



# Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse .....	2
1 Innledning.....	4
1.1 Presentasjon av tema .....	4
1.2 Overordnet problemstilling .....	5
1.3 Oppgaven videre .....	6
2 Metodiske betraktninger.....	7
2.1 Metode innen skatterett .....	7
2.2 Betydningen av at staten er motpart .....	7
2.3 Rettskildebildet for hovedformåls læren .....	8
3 Tilknyningsvilkåret .....	10
3.1 Innledning.....	10
3.2 Inntekt og inntektskilde .....	10
3.3 Tilknyningsvurderingen .....	11
4 Hovedformåls lærens anvendelsesområde .....	14
4.1 Utgangspunktet.....	14
4.2 Forholdsmessig fordeling .....	14
4.3 Én kostnad, flere formål .....	16
4.3.1 Innledning.....	16
4.3.2 Innbyrdes uavhengig og ulike formål.....	16
4.3.3 Innbyrdes uavhengige, likeartede formål .....	17
4.4 Innbyrdes avhengige og overlappende formål .....	18
4.5 Betenkning .....	20
4.5.1 Enten/eller .....	20
4.5.2 Positive virkninger istedenfor hovedformåls læren .....	22
5 Hovedformålet.....	24
5.1 Innledning.....	24
5.2 Objektiv vurdering .....	24
5.2.1 Innledning.....	24
5.2.2 En objektiv vurdering av et subjektivt formål.....	25
5.2.3 Ikke utelukkende objektive holdepunkter .....	25
5.2.4 Uønskede tilpasninger ved en objektiv vurdering.....	27

5.3	Relevante momenter og omstendigheter .....	28
5.3.1	Objektive omstendigheter rundt kostnaden.....	28
5.3.2	Kostnadens egnethet.....	30
5.3.3	Allmenn og generell interesse .....	32
5.3.4	Indirekte effekt .....	33
5.3.5	Nødvendig kostnad.....	34
5.3.6	Etterfølgende forhold .....	34
5.3.7	Generelle og løse utsagn om fremtidig inntekt .....	35
5.3.8	Betydningen av en motytelse ved fastsettingen av hovedformålet .....	35
5.4	Hva utgjør det «viktigste formålet» .....	36
5.4.1	To innbyrdes uavhengige formål.....	36
5.4.2	Flere innbyrdes uavhengige formål.....	38
6	Kverva vs. SalMar.....	40
6.1	Innledning.....	40
6.2	Kverva .....	41
6.3	SalMar .....	43
6.4	Likheter og ulikheter i dommene .....	44
6.5	Betydningen av SalMardommen.....	46
7	Hovedytelseslæren i merverdiavgiftretten .....	47
7.1	Innledning.....	47
7.2	Nærmere om hovedytelseslæren .....	48
7.3	En sammenligning.....	50
	Litteraturliste .....	52

# 1 Innledning

## 1.1 Presentasjon av tema

I lov om skatt av formue og inntekt<sup>1</sup>, heretter kalt skatteloven, følger en rett til fradrag etter skatteloven § 6-1 ved beregning av alminnelig inntekt. Alminnelig inntekt er et nettoinntektsbegrep, noe som betyr at alminnelig inntekt består av brutto inntekt minus berettiget fradrag.<sup>2</sup>

Hovedregelen for fradrag er inntatt i skatteloven § 6-1 første ledd. Etter bestemmelsen vil en kostnad være fradragsberettiget dersom den er «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Etter ordlyden følger det to vilkår for rett til fradrag; oppofrelsesvilkåret<sup>3</sup> og tilknytningsvilkåret.<sup>4</sup>

At en kostnad er oppofret vil for direkte fradragsrett innebære at den ikke kan aktiviseres og på den måten ikke er gjenstand for å få verdien igjen på et senere tidspunkt. Aktiviseringsplikt innebærer derimot at fradrag kan tilkjennes etterhvert som gjenstanden oppofres, altså faller i verdi.<sup>5</sup> Poenget er at en oppofrelse innebærer en reduksjon i formuesstillingen. Skoleeksempelet på en oppofret kostnad er reparasjoner av en gjenstand brukt i næringsvirksomhet.

Tilknytningsvilkåret innebærer at kostnaden må ha en tilstrekkelig nærhet til den skattepliktige inntekten. Dette innebærer at hvis kostnaden relaterer seg til private formål, vil ikke kostnaden knytte seg til skattepliktig inntekt. Det resulterer i at tilknytningen til skattepliktig inntekt er ikke-eksisterende.

Hensynet til symmetri gjør seg særlig gjeldende innen fradragsrett. Med symmetrihensynet menes blant annet at hvor en inntekt ikke er skattepliktig, vil hensynet til symmetri, tilsa at kostnader knyttet til denne inntektsposten ikke er fradragsberettiget. Dette vil i

---

<sup>1</sup> LOV-1999-03-26-14

<sup>2</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, Oslo 2014, s. 92

<sup>3</sup> Oppofrelsesvilkåret faller utenfor oppgavens problemstilling.

<sup>4</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 182

<sup>5</sup> Typisk ved slit og elde.

utgangspunktet være en hovedregel. Et unntak fra dette er eksempelvis skatteloven § 6-24 første ledd.<sup>6</sup>

Skatteloven bygger i hovedsak på skatteevneprinsippet.<sup>7</sup> Skatteevneprinsippet går ut på at skattyter ikke belastes utover evnen til å bære den skattebyrde skattyter blir ilagt, noe som innebærer at det må foreligge en inntekt for at denne kan beskattes.<sup>8</sup> Prinsippet gir også uttrykk for en rett til fradrag for kostnader som knytter seg til inntekt. Ved beregning av skatt vil fastsettelsen av skattbar inntekt knytte seg til nettoinntekt.

Innenfor tilknytningsvilkåret kommer spørsmålet om fradrag på spissen hvor flere formål knytter seg til en kostnad. Det er i disse tilfellene utarbeidet en hovedformåls lære for å ta stilling til hvilket formål beslutningen om fradrag skal tas etter. Hva som er hovedformålet må til en viss grad vurderes skjønnsmessig. Momenter av relevans for fastsettingen av hovedformålet, fremkommer av ulovfestet rett. Rettspraksis fra Høyesterett og juridisk teori er dermed sentrale rettskilder i fastsettelsen av hovedformåls lærens nærmere innhold.<sup>9</sup> En kostnad har gjerne flere formål bak seg, men som i mindre grad gjør seg aktuelle ettersom det er klart eller uomtvistet at kostnaden knytter seg til skattepliktig inntekt. Læren vil derfor i utgangspunktet ligge bak og har betydning for vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt.

## 1.2 Overordnet problemstilling

Hovedformåls læren aktualiseres i de tilfeller hvor det knytter seg flere formål til en kostnad. Den er ulovfestet og konstruert med sikte på å avgjøre hva som er hovedformålet bak kostnaden. Læren tilordnes under tilknytningsvilkåret ettersom fastsettelsen av formålet bak kostnaden vil være avgjørende for om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Som det er nevnt i punkt 1.1 vil fastsettelsen av hovedformålet til en viss grad være skjønnsmessig. I avhandlingen vil den overordnede problemstillingen knytte seg til en nærmere redegjørelse av hovedformåls læren. Fokuset blir for det første lagt på anvendelsesområdet til læren, og for det

---

<sup>6</sup> I skatteloven § 6-24 første ledd heter det: «Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er *fritatt for skatteplikt* etter § 2-38.» (min utheving). Når en inntekt er fritatt for skatteplikt, vil ikke symmetrien være intakt.

<sup>7</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 178

<sup>8</sup> *Ibid.* s. 31-32

<sup>9</sup> *Ibid.* s. 205

andre hvilke kriterier man ser på for å avgjøre hvilket formål som er hovedformålet bak en kostnad.

### **1.3 Oppgaven videre**

Først og fremst skal jeg ta for meg noen metodiske betraktninger på skatterettens område, herunder hvilken særstilling enkelte rettskilder har i forhold til andre rettsområder. Det skal, i kapittel 2, gis et innblikk i hvordan det rettslige landskapet til hovedformåls læren ser ut.

Det skal gis en oversikt over tilknytningsvilkåret i kapittel 3. Fremstillingen i kapittelet tar sikte på en overordnet redegjørelse og er på ingen måte uttømmende for vilkåret.

I kapittel 4 vil anvendelsesområdet til hovedformåls læren stå i fokus. Kapittelet vil fokusere på hvilke tilfeller hovedformåls læren skal anvendes, og i hvilke tilfeller læren må avgrenses, selv om tilfellet tilsynelatende faller inn under anvendelsesområdet. Det vil videre foretas noen betenkninger rundt anvendelsen av læren.

I tillegg til kapittelet om anvendelsesområdet vil kapittel 5 utgjøre selve kjernen i oppgaven. Her skal det redegjøres for hvilke vurderingsmomenter og vurderingstema som kan utledes fra teori og rettspraksis ved fastsettelsen av hovedformålet bak kostnaden.

Videre vil det i kapittel 6 redegjøres for Kvervadoommen og SalMardoommen. Her blir dommene presentert nærmere og analysert før de sammenlignes.

Til slutt skal det foretas en presentasjon av hovedytelseslæren innen merverdiavgift. Denne læren har tilsynelatende fellestrekk med hovedformåls læren slik at det blir naturlig å sammenligne lærene med hverandre. Avslutningsvis se om det er noen trekk i den ene læren som kan være relevant for den andre.

## 2 Metodiske betraktninger

### 2.1 Metode innen skatterett

Alminnelig juridisk metode vil i hovedsak gjelde på skatterettens område. Skatterett hører inn under spesiell forvaltningsrett. Dette resulterer i at det gjelder et legalitetsprinsipp på skatterettens område. Det innebærer blant annet at rettsanvenderen må være tilbakeholden med innskrenkende og utvidende tolkninger av ordlyden til ugunst for skattyter.

Likhetshensyn er svært viktig innen forvaltningsrett, herunder spesiell forvaltningsrett. Dette innebærer at forvaltningspraksis, eller skatteforvaltningspraksis som det kalles innen skatteretten, har stor betydning ved presiserende tolkning.<sup>10</sup> Nygaard fastslår at forvaltningspraksis på skatterettens område blir tillagt relativ stor vekt.<sup>11</sup> Han henviser til Rt.1992.1263 hvor førstvoterende uttaler på side 1270; «[d]et foreligger etter dette en langvarig og fast praksis for å ta hensyn til faktiske inntekter i henhold til langsiktige kraftleveranseavtaler, en praksis som er forankret i de øverste ligningsmyndigheters oppfatning av innholdet i lovens verdsettelsesprinsipp. Denne ligningspraksis har etter min oppfatning en kvalitet som gir den karakter av en rettslig bindende norm».<sup>12</sup> Uttalelsen oppsummer i grunn hvilken betydningen langvarig og fast praksis kan få.

### 2.2 Betydningen av at staten er motpart

Skatte- og avgiftsretten skiller seg ut fra mange rettsområder ved at det er staten som er motpart. Med lov om skatteforvaltning<sup>13</sup> ble det innført et selvdeklareringsprinsipp også for inntektsskatten. Men det vil alltid være staten ved skatteetaten som foretar en myndighetsfastsettelse dersom de ikke er enig i skattyters egen fastsettelse. Skattyter må dermed stevne staten skulle skattyter være uenig i myndighetsfastsettelsen. Derfor er stat alltid motpart. Tilsvarende prinsipp gjelder ved fastsetting av merverdiavgift og går ut på at skattyter selv oppgir grunnlaget for skattevurderingen. Tidligere var det

---

<sup>10</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 54

<sup>11</sup> Nils Nygaard, Rettsgrunnlag og standpunkt, 2. utgåve, Bergen 2004, s. 214

<sup>12</sup> *Ibid.*

<sup>13</sup> LOV-2016-05-27-14



ligningsmyndighetene<sup>14</sup> som fastsatte grunnlaget for skattevurderingen basert på opplysninger fra skattyter og andre tredjeparter.<sup>15</sup>

Dette aktualiserer spørsmålet om hvilken rettskildemessig vekt en rettskraftig dom avsagt av en tingrett har når dommen ikke har gitt staten medhold. Staten har i utgangspunktet uttømmende midler, slik at det ikke er økonomiske hensyn som avgjør om dommen skal ankes.

I utgangspunktet skal rettskraftige dommer i tingretten, ikke skille seg fra andre dommer som er avsagt av tingretten. Dette selv om staten har valgt å ikke anke dommen. Det er Høyesterett sin rolle å avklare rettstilstanden, ettersom det er Høyesterett som dømmer i siste instans, jf. Grunnloven § 88.

Spørsmålet er likevel interessant. Likhets hensyn kan medføre at en rettskraftig tingrettsdom får atskillig vekt. En slutning man kan trekke ved at staten velger å ikke anke en dom, kunne vært at de ser seg enig i resultatet. Hvis staten deretter fortsetter som før, hvilken betydning vil en rettskraftig tingrettsdom ha for etterfølgende tilfeller?

Nygaard synes ikke å ha tatt opp problemstillingen i sin lærebok. Det han imidlertid tar for seg er at tingrettsdommer i utgangspunktet ikke er styrende for Høyesterett, men kan i enkelte tilfeller ha rettskildemessig vekt i form av argumentets tyngde eller når den er uttrykk for etablert praksis.<sup>16</sup> Det foreligger et prinsipp i forvaltningen om at like tilfeller ikke skal behandles ulikt. Dette resulterer i at de konkrete omstendighetene i en dom, avsagt i tingretten, vil ha relevans ved behandlingen av en sak med tilsvarende premisser.

Det kan antageligvis anføres at en rettskraftig dom avsagt av tingretten i beste fall kan medføre et avvik i en eventuell fast praksis fra ligningsmyndighetene. Dette vil i så fall bare svekke vekten av ligningspraksisen for det aktuelle spørsmålet.

## 2.3 Rettskildebildet for hovedformåls læren

Hovedformåls læren hører under tilknytningsvilkåret og utledes fra skatteloven § 6-1 første ledd. Det følger av skatteloven § 6-1 første ledd første punktum at det «gis fradrag for kostnad

---

<sup>14</sup> Før ligningsloven ble opphevet.

<sup>15</sup> Prop. 38 L (2015-2016) s. 107

<sup>16</sup> Nils Nygaard, s. 210 flg.

som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.»

Tilknytningsvilkåret leses ut ifra ordlyden «pådratt for å erverve ...» og begrunnes ut ifra symmetrihensyn, noe som for øvrig følger av lovteksten ved «... erverve, vedlikeholde eller sikre *skattepliktig inntekt*» (min utheving). Symmetrihensynet medfører et videre fradragsbegrep i tråd med en videre tolkning av inntektsbegrepet, forutsatt at tilknytningen foreligger mellom «kostnad» og «erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».

Av ordlyden «pådratt *for å* erverve ...» (min utheving) fremkommer det en formålsbetraktning. Selv om det foreligger en kostnadspost, er det ikke gitt at denne er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1, uten at målet med kostnaden knytter seg til å «erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».

Hovedformåls læren er i stor grad utviklet gjennom rettspraksis og teori. Jeg oppsummerer ikke dommene her, men tar de fortløpende i teksten videre.

Som det fremkommer av punkt 2.1 har skatteforvaltningspraksis er sentral rolle innen skatteretten på bakgrunn av prinsippet om at like tilfeller ikke skal behandles ulikt.

Skattedirektoratet utarbeider hvert år et oppdatert eksemplar av «Skatte-ABC» som er et oppslagsverk til bruk ved forståelsen av enkeltregler som skal gi uttrykk for forvaltningspraksis for å oppnå en enhetlig praksis.

# 3 Tilknytningsvilkåret

## 3.1 Innledning

For å få en bedre forståelse av hovedformålsloven, er det viktig å ha kontroll på tilknytningsvilkårets generelle betydning. Under dette kapittelet skal tilknytningsvilkåret redegjøres for.

Fradragsrett utledes fra hovedregelen i skatteloven § 6-1 første ledd som sier at det «gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.» Det følger av forarbeidene<sup>17</sup> til skatteloven at bestemmelsen er en videreføring og modernisering fra skatteloven av 1911<sup>18</sup> § 44 første ledd.<sup>19</sup> Ut ifra ordlyden «kostnad ... pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre ...» tilkjennes fradrag dersom to vilkår er oppfylt. For det første må det foreligge en oppofrelse ved at det foreligger en kostnad som reduserer formuesverdien til skattyter<sup>20</sup> og for det andre må kostnaden ha tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt ved at kostnaden er pådratt *for å* erverve, vedlikeholde eller sikre inntekten.

## 3.2 Inntekt og inntektskilde

Under dette punkt, vil spørsmålet være hva kostnaden må ha tilknytning til. Det må sondres mellom inntekt og inntektskilde, ettersom skatteloven § 6-1 første ledd ikke tilkjenner fradrag for kostnader knyttet til inntektskilden. Tilsvarende for inntekt foreligger det et krav til at inntekten er innvunnet, slik at inntektsmuligheten ikke skattlegges. Innvinningsstidspunktet innebærer et skjæringspunkt for når en inntekt er skattepliktig (forutsatt at de øvrige vilkår for skatteplikt er oppfylt). Det er vanlig å snakke om realisasjon som innvinningskriterium. Dette innebærer at når en gjenstand er realisert (typisk solgt), oppstår det en eventuell skattepliktig gevinst. Realisasjon som innvinningskriterium må ikke sammenblandes med realisasjon som tidfestingsregel (realisasjonsprinsippet), som bestemmer hvilket inntektsår inntekten skal

---

<sup>17</sup> Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 58

<sup>18</sup> LOV-1911-08-18-8

<sup>19</sup> Resultatet blir at tidligere rettspraksis fortsatt er aktuelt ved tolkningen av skatteloven av 1999 § 6-1 første ledd.

<sup>20</sup> Dette innebærer blant annet at skattyter ikke kan få fradrag når en annen står med kostnaden, ettersom vedkommende sin formuesreduksjon ikke innebærer en formuesreduksjon for skattyter. En nærmere redegjørelse av oppofrelsesvilkåret faller utenfor oppgavens fremstilling.

skattlegges.<sup>21</sup> Realisasjonsprinsippet utledes av skatteloven § 14-2 første ledd og innebærer at inntekten skal tilordnes det skatteår hvor skattyter får «en ubetinget rett til ytelsen».

Inntektskilden er i teorien beskrevet som grunnlaget for inntekten eller den inntektsskapende aktiviteten.<sup>22</sup> Det klassiske eksempelet er grunnskolekostnader. Utdanningskostnadene er grunnlaget for en senere inntektservervelse, men disse kostnadene er ikke fradragberettiget ettersom tilknytningen til skattepliktig inntekt normalt er for fjern til senere inntektserverv.

Zimmer gir uttrykk for at det i prinsippet gjelder et vilkår for fradrag at kostnaden ikke gjelder inntektskilden.<sup>23</sup> Han skriver videre at «[k]ostnader som knytter seg til selve inntektskilden ... har gjennomgående for fjern tilknytning til inntekten og kan derfor ikke fradras.»<sup>24</sup> Med dette synes han å mene at inntektservervet er for langt frem i tid og at de kostnader som faktisk foreligger gjennomgående har for vag tilknytning til et senere inntektserverv ettersom denne ikke kan konkretiseres nærmere på utdanningstidspunktet.

### 3.3 Tilknytningsvurderingen<sup>25</sup>

Når det er avklart at en kostnad ikke knytter seg til inntektskilden, er spørsmålet videre om kostnaden har tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt.

I vurderingen av om det er tilstrekkelig tilknytning er det overordnede vurderingstema etter lovens ordlyd om kostnaden er «pådratt *for å* erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.» (min utheving). En naturlig språklig forståelse av ordlyden «for å» gir en indikasjon på at det må foreligge en tilstrekkelig nær tilknytning i tid og rom mellom kostnaden og skattepliktig inntekt. De nærmere kravene til tilknytningen er utpenslet i rettspraksis.<sup>26</sup>

I kartleggingen av vurderingsmomentene er det naturlig å ta utgangspunkt i formålet bak kostnaden ettersom formålet vil gi en indikasjon på om hensikten var å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.<sup>27</sup> Det er likevel ikke et avgjørende moment. Vurderingen må

---

<sup>21</sup> Frederik Zimmer (red.), *Bedrift selskap og skatt*, 6. utgave, Oslo 2014, s. 59

<sup>22</sup> Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, s. 215

<sup>23</sup> *Ibid.* s. 198

<sup>24</sup> *Ibid.* s. 215

<sup>25</sup> Sett fra skatteetatens ståsted.

<sup>26</sup> Se eksempelvis Rt.2012.744 avsnitt 43 hvor førstvoterende sier «[f]or fradrag kreves imidlertid ... at det er en tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnaden og erverv mv. av inntekt.». Dette er gjentatt i senere rettspraksis og må anses som sikker rett.

<sup>27</sup> Formål som relevant moment er blant annet lagt til grunn i Rt.2012.744 avsnitt 45; «Ved avgjørelsen om tilknytningskravet er oppfylt, vil skattyters formål med kostnaden være et relevant moment ...».

skje etter objektive holdepunkter siden et formål er subjektivt for skattyter og derav mangler en nødvendig etterprøvnbarhet. Spesielt i de tilfeller hvor andre omstendigheter tilsier noe annet enn det subjektive formålet, uttrykt av skattyter.

I et tenkt eksempel hvor en bokhandler kjøper plass til å reklamere for den nye lokallitterære boken i lokalavisen, vil det være åpenbart at reklamekostnaden er inntektsrelatert og fradragsberettiget. Annerledes vil eksempelet stille seg dersom bokhandleren istedenfor å kjøpe reklameplass i lokalavisen, kjøper en TV for å tilfredsstille de ansattes behov i lunsjpausen. TVen har i utgangspunktet ingen tilknytning til bokhandlerens virksomhet ettersom det er mer nærliggende at TVen er et gode for de ansatte. Skulle bokhandleren derimot kjøpe klær til sine ansatte kan spørsmålet komme på spissen. Her vil eksempelvis formålet bak være relevant. Hvis formålet med kjøpet var å sette på bokhandlerens logo for å reklamere, kan det være tale om en tilstrekkelig nær tilknytning til inntektsservervet.<sup>28</sup> Hvis kleskjøpets formål var å gi de ansatte gratis klær, uten å reklamere for bedriften, taler det mot tilstrekkelig tilknytning mellom kostnad og inntektsserverv.

Den tidsmessige nærheten kostnaden har til inntektsservervet kan videre være av betydning for vurderingen av tilknytningsvilkåret. Tidsmomentet er ikke et vilkår for fradragsrett, men kan være et relevant moment av betydning for tilknytningsvurderingen. I dette ligger det at inntektsservervet må ha en tilstrekkelig nærhet i tid. Skulle eksempelvis kostnaden relatere seg til en potensiell inntekt, som først realiserer seg etter noen år, kan det få betydning for tilknytningsvurderingen hvor reell inntekten er. Dette fordi tilknytningsvurderingen skjer på kostnadstidspunktet og ikke når den potensielle inntekten er innvunnet. Tilknytningen er klart til stede selv om inntekten ikke realiserer seg før noen år frem i tid, forutsatt at det knytter seg klare signaler på at inntekt faktisk er reelt.

Tidsperspektivet kan og gi føringer i skille mellom hobby og virksomhet. Aktiviteter som genererer inntekt og som kan regnes som hobby er ikke skattepliktig. Tidsmomentet vil her være av relevans som vilkår for om det foreligger en virksomhet, dersom aktiviteten vedvarer over en lengre periode (lengden på denne perioden vil variere ut ifra ulike typetilfelle).

---

<sup>28</sup> Her kan det nevnes at skatteetaten ikke skal føre kontroll av forretningskjønnet bak kostnaden. Det er likevel et relevant moment i vurderingen av hvilket formål som er hovedformålet, se nedenfor i punkt 5.3.2.

Bjerke Pedersen-dommen<sup>29</sup> er illustrere for tidsperspektivet. I dommen ble en joint venture-avtale inngått og spørsmålet var om tapet avtalen medførte for Bjerke Pedersen var fradragsberettiget. Førstvoterende uttalte at «[s]elv om «joint venture»-avtalen måtte sies å være risikofyllt og rettet mot høyst usikre framtidsutsikter, ... [har] skattyter satset dette beløp ut fra egen avveining av risikoen mot de provisjonsinntekter som kunne oppnås ved et heldig utfall.»<sup>30</sup> Med andre ord tillegger ikke Høyesterett usikkerheten stor vekt, forutsatt at inntekten faktisk er realiserbar.

Skulle usikkerheten knyttet til fremtidig inntekt være stor kan det etter omstendighetene være et argument mot tilstrekkelig tilknytning. Dette synes å grense mot en egnethetsvurdering av kostnaden og vil trolig gå inn i vurderingen av en kostnads egnethet. Det resulterer i at tilknytningsvilkåret ikke knytter seg til om kostnaden er forretningsmessig egnet til inntekts ervervelse, men det kan kaste lys over det reelle formålet bak kostnaden.

Selve tilknytningsvurderingen er en helhetsvurdering hvor relevante momenter kommer inn. Det er i utgangspunktet ikke rom for å vurdere om egnetheten av en kostnad til å oppnå inntekt er så fjern at tilknytningsvilkåret ikke kan anses oppfylt på dette grunnlag. Dette på grunn av at skattyters forretningsmessige vurderinger ikke skal overprøves. Hovedformåls læren er videre en lære som kommer inn under tilknytningsvilkåret, for å vurdere tilfellene med flere innbyrdes uavhengige formål knyttet til én kostnad.

---

<sup>29</sup> Rt.1981.256

<sup>30</sup> *Ibid.* s. 258

# 4 Hovedformålslærens anvendelsesområde

## 4.1 Utgangspunktet

Ved vurderingen av om en kostnad er fradragsberettiget er det normalt ikke flere formål bak kostnaden. Spørsmål er hva som skjer når det foreligger flere formål bak én kostnad som henholdsvis knytter seg til et fradragsberettiget formål og et ikke fradragsberettiget formål, typisk private eller politiske formål.<sup>31</sup>

Zimmer synes i utgangspunktet å skille mellom de tilfeller hvor kostnaden lar seg dele forholdsmessig, typisk ved at en i utgangspunktet privat kostnad har en merkostnad som knytter seg til en inntektsskapende aktivitet og de tilfeller der to eller flere formål knytter seg til én kostnad.<sup>32</sup> Det er det sistnevnte tilfelle som er av interesse i denne oppgaven.

## 4.2 Forholdsmessig fordeling

På generelt grunnlag kan formålet bak en kostnad være avgjørende ved vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Dersom formålet bak en kostnad ikke knytter seg til inntektsskapende aktivitet, foreligger som regel ikke fradragsrett for kostnaden. I de tilfeller hvor det foreligger flere formål som kan knytte seg til ulike deler av kostnaden, er spørsmålet om fradragsretten lar seg dele forholdsmessig.

I Rt.1956.1188 var spørsmålet om firmaet Anth. B. Nilsen & co. Ltd. A/S skulle få fradrag for sine kostnader knyttet til annonser. Disse annonsene inneholdt firmaets logo og annen informasjon om firmaet, samt kritikk til datidens økonomiske politikk. Oslo overligningsnemnd hadde tilkjent firmaet ca. 1/3 av kostnadene for annonsene som fradragsberettiget. Høyesterett ga firmaet medhold i at annonsekostnadene var fradragsberettiget i sin helhet. Formålet bak kostnaden ble dermed fastsatt i sin helhet og ikke

---

<sup>31</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 204

<sup>32</sup> *Ibid.*

forholdsmessig. Dommen tok et standpunkt på at en forholdsmessig oppdeling av en kostnad basert på formålets størrelse ikke var aktuelt.<sup>33</sup>

Dette synspunktet er videreført i senere praksis. I Ahnfelt-dommen<sup>34</sup> var spørsmålet om en vakthavende gynekolog sin bruk av bil var fradragsberettiget. Gynekologen var nødt til å bruke bilen ved private gjøremål. Dette på grunn av et beredskapsbehov for å rykke ut på kort varsel. Det er klart det foreligger flere formål, både privat og inntektsrelatert. Høyesterett la her, som i Anth. B. Nilsen-dommen, til grunn at forholdsmessig fradragsfordeling ikke var aktuelt.<sup>35</sup>

Utgangspunktet synes derfor å være at hovedformåls læren avgjør hvilke(t) formål som er viktigst, som deretter kan avgjøre om kostnaden er fradragsberettiget. Spørsmålet videre er om det finnes tilfeller hvor forholdsmessig tildeling allikevel er aktuelt.

Det følger alt av loven noen tilfeller hvor fradrag skal fordeles forholdsmessig. Av eksempler kan nevnes skatteloven § 6-12 første ledd som regulerer at de deler av bilbruken som faller utenfor yrkeskjøring – altså privat bruk – ikke vil være fradragsberettiget. Tilsvarende vil skatteloven § 6-13 første ledd gi fradragsrett for de merkostnader som påfaller skattyter grunnet opphold utenfor hjemmet «av hensyn til arbeidet». Zimmer uttaler at prinsippet loven gir uttrykk for må gjelde generelt.<sup>36</sup>

Et annet tilfelle som ikke må forveksles med forholdsmessig fordeling på bakgrunn av formålenes betydning, er de tilfeller hvor formålene refererer seg til ulike deler av kostnaden. Dette har en betydning for avgrensningen av hovedformåls læren.

Argentum mfl.<sup>37</sup> kan illustrere det ovenfor nevnte skillet. Dommen omhandlet spørsmålet om et forvaltningshonorar kunne deles opp i henholdsvis fradragsberettiget forvaltningsdel og en ikke fradragsberettiget transaksjonsdel. Førstvoterende konkluderte med at «... formålene refererer seg til forskjellige deler av kostnadene ...».<sup>38</sup> Selv om totalkostnaden blir presentert som én kostnad, er det ikke avgjørende dersom det i realiteten innebærer flere kostnader.

---

<sup>33</sup> Se punkt 4.5.1

<sup>34</sup> Rt.1962.133

<sup>35</sup> I etterkant av dommen er det inntatt en sjablongordning, der «yrkesbil» til privat bruk, ikke er fradragsberettiget. Sjablongregelen fremkommer av skatteloven § 6-12.

<sup>36</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 204

<sup>37</sup> HR-2018-391-A

<sup>38</sup> *Ibid.* avsnitt 65



Grunnlaget for hovedformåls læren faller dermed bort ettersom formålene refererer seg til ulike deler av kostnaden. Zimmer synes å være klar i sin oppfatning av at de tilfellene hvor formålene referer seg til forskjellige deler av kostnaden, skal delene skattemessig vurderes isolert sett, blant annet på bakgrunn av de bakenforliggende formål.<sup>39</sup>

Zimmer synes videre å legge til grunn at det er et vilkår for at hovedformåls læren skal komme til anvendelse at kostnaden ikke kan deles opp på bakgrunn av at formålene refererer seg til ulike deler av kostnaden.<sup>40</sup> Poenget er at man ikke kan avgjøre hva som er hovedformålet bak en kostnad når formålene ikke refererer seg til samme (del av) kostnaden.

## **4.3 Én kostnad, flere formål**

### **4.3.1 Innledning**

I dette underkapittelet skal betydningen av formålenes stilling ovenfor hverandre redegjøres for. Det skilles mellom innbyrdes uavhengige og ulike formål og innbyrdes uavhengige men likeartede formål. Forskjellen mellom disse ligger i at innbyrdes uavhengige og ulike formål innebærer at to eller flere formål isolert sett har ulik tilknytning til skattepliktig inntekt.

### **4.3.2 Innbyrdes uavhengig og ulike formål**

Foreligger det ikke hjemmel til å fordele fradraget forholdsmessig etter formållets betydning, vil utgangspunktet bli at hovedformåls læren kommer til anvendelse. Som nevnt i punkt 4.2 er det fastsatt i rettspraksis at fradragsrett vil bero på hovedformålet til kostnaden.

Etter hovedformåls læren vil kostnadens fradragsrett basere seg på en enten/eller modell. For at dette skal være aktuelt må det for det første foreligge flere formål bak kostnaden. Det må deretter være forskjell på formålene. Er alle formålene inntektsrelaterte har ikke hovedformåls læren noen betydning ettersom det ikke foreligger noe motstrid mellom formålene, slik at formålene isolert sett, og samlet uansett er fradragsberettiget.

---

<sup>39</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 204-205

<sup>40</sup> *Ibid.* s. 205

Videre må det være snakk om én kostnad. Foreligger det flere kostnader skal disse vurderes individuelt, noe som resulterer i at hovedformålslæren ikke kan anvendes.

I rettspraksis synes hovedformålslæren å være aktuell utelukkende i de tilfeller hvor det foreligger to eller flere formål bak én kostnad. Typetilfellene som gjerne aktualiserer seg mest i nyere tid er sponning. Et eksempel er SalMardommen<sup>41</sup> som tok for seg spørsmålet om sponning av ulike fritidstilbud i kommunen var en gave eller et fradragsberettiget bidrag. SalMar anførte at tilskuddene hadde tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt, ved at det bidro til trivsel og tilflytning til kommunen, slik at bedriftens behov for stabil arbeidskraft ble ivaretatt. Det forelå altså to formål bak kostnaden slik at Høyesterett måtte benytte seg av hovedformålslæren i spørsmålet om hvilket av formålene som skulle anses som det viktigste.

Ved avgrensningen av rekkevidden til hovedformålslæren er Ericsson Televisjon<sup>42</sup> illustrerende. Dommen omhandlet spørsmålet om hovedformålet bak kostnadene, ved salg av selskapets aksjer var i selskapets eller aksjonærenes interesse. Førstvoterende påpeker at selv om det i de nevnte tilfellene er da hovedformålslæren tidligere er blitt vært anvendt, så kan man «... imidlertid ikke slutte fra dette til at hovedformålslæren bare gjelder i disse tilfellene. Det avgjørende for fradragsretten er om det foreligger tilstrekkelig nær tilknytning til den aktuelle skattyters inntekt.»<sup>43</sup> Dette resulterer i at læren ikke er utelukket hvor et eller flere av formålene knytter seg til en annen skattyters inntekt. Med andre ord kan kostnaden ha til formål å dekke et behov hos en skattyter, og ett annet behov hos en annen skattyter.

Dette står i stil med hovedformålslærens grunntanke, nemlig avklaringen av hovedformålet. Det at et formål knytter seg til å fremme en annen skattyters inntekt er således ikke fradragsberettiget for den aktuelle skattyter. Sett at det alternative formålet er fradragsberettiget, vil spørsmålet naturlig falle inn under hovedformålslæren ettersom avgjørelsen beror på det viktigste formålet. Skulle saken endt med at hovedformålet var inntektsrelatert for den aktuelle skattyter, vil den annen skattyters gevinst være en bivirkning av hovedformålet.

### **4.3.3 Innbyrdes uavhengige, likeartede formål**

---

<sup>41</sup> HR-2018-580-A

<sup>42</sup> HR-2018-570-A

<sup>43</sup> *Ibid.* avsnitt 38

Foreligger det et tilfelle der det knytter seg flere innbyrdes uavhengige formål til én kostnad, men at formålene er likeartede, vil det neppe være aktuelt å benytte seg av hovedformåls læren. Forutsatt at de aktuelle formålene isolert sett er fradragsberettiget vil det være ganske naturlig å ikke benytte seg av læren ettersom det ikke foreligger noen motsetninger mellom formålene. Er begge formålene inntektsrelatert, er fradrag berettiget uavhengig av hvilke formål som anses som det viktigste.

Hvis en virksomhetsutøver eksempelvis kjøper inn en vare som skal fungere som visningseksemplar ovenfor kunder, i tillegg til å være til salgs, vil det knytte seg to formål bak kostnaden som begge er inntektsrelatert.

## 4.4 Innbyrdes avhengige og overlappende formål

Kjernen av hovedformåls læren er de tilfeller hvor formålene er innbyrdes uavhengige. Spørsmålet er hvordan hovedformåls læren står seg i de tilfeller hvor formålene er innbyrdes avhengige og overlappende.

Forskjellen ligger i at formål som er innbyrdes uavhengige retter seg mot vidt forskjellige formål, mens innbyrdes avhengige og overlappende formål går inn i hverandre og er vanskelig å skille mellom.

En sentral dom er Korsvold-dommen<sup>44</sup>, hvor spørsmålet var om skattyters kostnader til juridisk bistand, for å tilbakevise statens påstander om brudd på verdipapirhandelloven, var fradragsberettigede. Formålene bak advokatkostnadene, var todelt. Det første formålet var å tilbakevise påstandene, slik at skattyteren ble renvasket. Det andre formålet var at skattyter, ved å bli renvasket, kunne tiltre tilsvarende lederjobb, en jobb han måtte trekke seg fra grunnet statens påstander. Formålene til skattyter var således to sider av samme sak. For å få tilsvarende lederjobb som før, var han avhengig av å bli renvasket.<sup>45</sup> Uten å bli renvasket kunne han dermed ikke sikre sine fremtidige inntekter i samme grad, slik at de to formålene som er fremhevet i saken avhenger av og overlapper hverandre..

---

<sup>44</sup> Rt.2008.794

<sup>45</sup> *Ibid.* avsnitt 10

Høyesterett sa videre at «[i] et tilfelle som det foreliggende hvor de formålene som er trukket frem, er innbyrdes avhengige og overlappende, kan en slik betraktningssmåte etter omstendighetene fremstå som mindre treffende».<sup>46</sup>

Om hva som gjorde hovedformåls læren mindre egnet ved innbyrdes avhengige og overlappende formål, uttalte Høyesterett at «[f]or meg synes det lite fruktbart når staten i denne saken anfører at ønsket om renvaskelse – i motsetning til for eksempel bedret inntektsevne – er det direkte formålet med kostnadene.»<sup>47</sup> Poenget synes å ligge i at det vanskelig lar seg skille mellom formålene når de klart går inn i hverandre. Dette bøter Høyesterett på ved å gi føringer for hva som er utslagsgivende i slike situasjoner: «Det må ... være summen av de positive virkninger av henleggelsen som objektivt sett fremstår som formålene med kostnadene.»<sup>48</sup> Ved å gå etter de «positive virkninger ... som objektivt sett ...» synes Høyesterett å gå vekk fra hovedformålet og heller se på de positive virkningene ved kostnaden som en helhet. Hvis disse virkningene utgjør en tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt, vil kostnaden være fradragsberettiget.

At hovedformåls læren er mindre egnet ved innbyrdes avhengige og overlappende formål, er gjentatt i rettspraksis, blant annet i Ericsson Televisjon.<sup>49</sup> Dommen omhandlet, som nevnt i punkt 4.3.2, spørsmålet om hovedformålet bak kostnadene relatert til salg av selskapets aksjer, var i selskapets eller aksjonærenes interesse. Hovedformålet ville således ha betydning for fradragsretten til selskapet. I dommen ble det vurdert om formålene bak kostnadene var innbyrdes avhengige, noe som kunne resultere i at hovedformåls læren ikke skulle anvendes.<sup>50</sup>

Avslutningsvis kan det stilles spørsmål om hva Høyesterett legger i «... fremstå som mindre treffende». Vil det faktum at det foreligger innbyrdes avhengige og overlappende formål tilsi at hovedformåls læren i alle slike tilfeller ikke er anvendelig?

Ut ifra Høyesteretts formuleringer synes ikke hovedformåls læren å være utelukket i alle tilfeller. I Korsvold-dommen er formuleringen at læren kan «... etter omstendighetene fremstå

---

<sup>46</sup> *Ibid.* avsnitt 54

<sup>47</sup> *Ibid.* avsnitt 54

<sup>48</sup> *Ibid.*

<sup>49</sup> HR-2018-570-A avsnitt 39

<sup>50</sup> HR-2018-570-A avsnittene 39-44. **Avsnittene tok for seg vurderingen om det forelå innbyrdes avhengige og overlappende formål, før det i avsnitt 45 ble konkludert med at slik situasjonen var i saken, ikke var treffende å kategorisere tilfellet som innbyrdes avhengige og overlappende formål.**

som mindre treffende.»<sup>51</sup> Hvilke omstendigheter som eventuelt gjør læren treffende er ikke godt å si, men Høyesterett har nok sikret seg ved å ikke avgrense sin egen mulighet til å anvende læren ved en senere anledning.

Tilsvarende gir Ericsson Televisjon uttrykk for at innbyrdes avhengige og overlappende formål ikke avgrenser anvendelsen av hovedformåls læren ved å henvise til Korsvold-dommen og si at «... der dette synspunktet [innbyrdes avhengige og overlappende formål] ble utslagsgivende for ikke å bruke hovedformåls læren.»<sup>52</sup> At det er «utslagsgivende» innebærer på ingen måte at slike formål i seg selv utelukker anvendelse av hovedformåls læren, men er etter alt å dømme et sterkt argument mot en slik betraktningssmåte.

## 4.5 Betenkning

### 4.5.1 Enten/eller

Hovedformåls læren opererer med en enten/eller modell. Dette innebærer at hovedformålet avgjør fradragsberettigheten av en kostnad, som igjen utelukker en forholdsmessig fordeling av fradragsretten til kostnaden.

Enten/eller modellen går et stykke tilbake.<sup>53</sup> I Anth. B. Nilsen ble spørsmålet om fradrag skulle tilkjennes forholdsmessig eller i sin helhet behandlet.<sup>54</sup> Selv om Høyesterett ikke eksplisitt uttalte at forholdsmessig fordeling i det foreliggende tilfellet ikke var aktuelt, kommer det indirekte frem ved at de vurderer kostnaden i sin helhet når de uttaler «[j]eg vil være tilbøyelig til å anta at man var kommet utenfor området for fradragsberettigede driftsutgifter hvis annonsene, uansett utstyr, plassering m.v., ... måtte oppfattes som næringspolitisk agitasjon ... Det foreligger imidlertid ikke holdepunkter for å anta at dette har vært oppfatningen, i hvert fall ikke når det gjelder næringsdrivende i bransjen, ... deres mening som i denne forbindelse har avgjørende betydning.»<sup>55</sup>

Modellen er gjentatt i blant annet Ahnfelt-dommen.<sup>56</sup>

---

<sup>51</sup> Rt.2008.794 avsnitt 54

<sup>52</sup> HR-2018-570-A avsnitt 45

<sup>53</sup> Magnus Aarbakke, Skatt på inntekt, 4. utgave, Oslo 1990, s. 245

<sup>54</sup> Se punkt 4.2

<sup>55</sup> Rt.1956.1188 s. 1190

<sup>56</sup> Se punkt 4.2

En rettspolitisk betraktning om hva som utgjør at en enten/eller modell er best egnet i tilfeller med innbyrdes uavhengige formål, skal redegjøres for i det følgende.

Først og fremst kan det nevnes retts tekniske hensyn. En modell som tar utgangspunkt i hovedformålet, synes å gjøre jobben lettere å avgjøre fradragsrett enn ved å skulle ta stilling til hvilke deler av kostnaden som er fradragsberettiget. En slik inndeling vil ikke bare være vanskelig å utmåle, men også bevis teknisk tung. SalMardommen er egnet som et eksempel. Spørsmålet i dommen var om kostnader knyttet til ulike økonomiske bidrag til lag og foreninger var fradragsberettiget. Skatt Midt-Norge mente de økonomiske bidragene var å anse som gaver<sup>57</sup>. Er hele kostnaden å anse som gave, er det ikke rom for en forholdsmessig vurdering. Forutsatt at det foreligger et gaveelement, vil en forholdsmessig vurdering av hvor stor del av bidragene som eventuelt ville vært fradragsberettiget, i så fall bero på hvor stor del som knyttet seg til skattbar inntekt. Å beregne størrelsen på fradraget vil kunne by på tekniske problemer ved å måtte legge opp til større kompliserte utregninger, i tillegg til at dette skal bevises med klar sannsynlighet. Å bevise størrelsen av bidragene som kan knytte seg til skattbar inntekt, kan være en omfattende prosess.

Rettste kniske hensyn på legalitetsprinsippets område, taler sterkt i retning av enkle og praktiserbare regler. Spesielt når det er tale om en forvaltning av et stort antall saker, vil betydningen av enkle og praktiserbare regler være en fordel. Ved å slippe kompliserte utregninger av størrelsen på slike kostnader, vil det spare både private og offentlige aktører for unødig ressursbruk. Videre vil det kunne medføre en fare for skjeve vurderinger, og slik kollidere med hensynet om at like tilfeller ikke skal behandles ulikt.

En tydelig fordel ved å benytte en enten/eller modell synes å være at en del slike problemer som nevnt ovenfor kan bli eliminert. Det er ikke gitt at alle tilfeller vil medføre teknisk vanskelige utregninger, men antallet slike tilfeller er gjerne mer og mer aktuelt gjennom for eksempel sponing av ulike personer, lag eller foreninger for reklameeffekten.

På merverdiavgiftens område gjelder det ved beregning av utgående avgift en hovedytelseslære ved sammensatte ytelser.<sup>58</sup> Her gjelder det et overvektsprinsipp som angir

---

<sup>57</sup> En gave er i utgangspunktet ikke skattepliktig, jf. skatteloven § 5-50 tredje ledd. Symmetrihensynet medfører dermed en begrensning på fradragssiden. Det er likevel verdt å bemerke at gavebegrepet på skatterettens område, er snevrere enn tradisjonell begrepsbruk. Førstvoterende i SalMardommen ga uttrykk for i avsnitt 32: «Det følger av disse utgangspunktene at gaver ikke gir fradragsrett, med mindre de har inntektstilknytning for skattyter.» Et eksempel er at en gave fra arbeidsgiver er skattepliktig for mottaker og fradragsberettiget for giver.

<sup>58</sup> Se punkt 7.1

hvilken av ytelsene som utgjør hovedytelsen. Fordelen her er den samme som for hovedformålslæren ved at det legges til rette for en retts teknisk enklere løsning.

Metodisk vil det å forholde seg til en hovedregel og heller ved lov regulere de tilfeller som særlig tilsier å deles opp forholdsmessig, gjøre jussen i det hele mer håndterlig.

#### **4.5.2 Positive virkninger istedenfor hovedformålslæren**

Det kan spørres om de positive virkningene ved innbyrdes uavhengige formål er en mer hensiktsmessig fremgangsmåte enn hovedformålslæren, slik som ved innbyrdes avhengige og overlappende formål.

Problemet ligger i at vurderingen da utelukkende vil ta for seg de objektive virkningene av en kostnad som videre kan resultere i at skatteforvaltningen vurderer det forretningsmessige skjønnet. Dette vil fort stride med begrunnelsen for fradragsretten, ettersom fradrag ikke er avhengig av hvilke virkninger kostnadene faktisk får.

Dette grenser mot at forretningskjønnet ikke skal sensureres. I Bjerke Pedersen<sup>59</sup> kom spørsmålet om kostnadens egnethet opp. Dommen omhandlet spørsmålet om omkostninger tilknyttet en spekulativ joint venture-avtale var fradragsberettiget. Høyesterett uttalte «[h]eller ikke kan jeg anse utgiftsfradrag utelukkende med den begrunnelse at utgiften ikke var egnet til å realisere formålet.»<sup>60</sup> Egnetheten av en kostnad knytter seg til hvilke vurderinger skattyter har gjort i forhold til fremtidig inntekt. Slike vurderinger kan resultere i høyt risikable investeringer som resulterer i tap, men på den annen side kan det også resultere i gevinst.

Sensurering av skattyters disposisjoner skal som et utgangspunkt ikke skje. Høyesterett uttalte imidlertid at «[j]eg vil ikke utelukke at en utgift ... kan være så uegnet for formålet at den allerede av denne grunn ikke kan aksepteres som utgift til inntektens ervervelse.»<sup>61</sup>

Høyesterett legger dermed til grunn at i tilfeller hvor kostnaden er «uegnet for formålet», kan uegnetheten være et moment ved fastsettelsen av skattyters formål med kostnaden.

Høyesterett legger videre føringer i et obiter dictum for de tilfeller der partene er enige om at «formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt» så kan det «bare i *rene*

---

<sup>59</sup> Rt.1981.256

<sup>60</sup> *Ibid.* s. 258

<sup>61</sup> *Ibid.*

*unntakstilfelle* blir tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig.»<sup>62</sup> (min utheving).<sup>63</sup>

Hvorfor er det hensiktsmessig at innbyrdes avhengige og overlappende formål avgjøres etter «positive virkninger som objektivt sett fremstår som formålene», mens innbyrdes uavhengige ikke er det? Problemene rundt faren for sensur av skattyters disposisjoner gjør seg like gjeldende for innbyrdes avhengige og overlappende formål som for innbyrdes uavhengige.

Vurderingen i Korsvold-dommen ble ikke tatt etter hovedformåls læren. I dommen ble det, som nevnt, de positive virkningene som avgjorde. Siden hovedformåls læren ikke ble anvendt i dommen vil ikke de samme hensynene gjøre seg gjeldende. Ettersom innbyrdes avhengige og overlappende formål kan falle utenfor læren blir dette en annen vurdering i sin helhet.

---

<sup>62</sup> *Ibid.*

<sup>63</sup> Er det uomtvistet at et formål er inntektsrelatert, vil det etter mitt syn, neppe være et tilfelle der kostnaden er så fjernt, at den klart ikke kan oppnå ønsket resultat bak formålet.



# 5 Hovedformålet

## 5.1 Innledning

I dette kapittelet skal det redegjøres for hvordan hovedformålet blir bestemt. Det skal ses på hvorfor vurderingen er objektiv og ikke subjektiv. Videre skal det i hovedsak gjennomgås hvilke momenter som går igjen i vurderingen av hovedformålet, før det avslutningsvis redegjøres for hva som skal til for at et formål skal anses som hovedformålet.

Under vurderingen av hovedformålet er det i likhet med de øvrige sivile rettsområder et krav om sannsynlighetsovervekt<sup>64</sup> ved fastsettelsen av faktum. Det faktum som er mest sannsynlig skal legges til grunn ved vurderingen. Det er skattyter som har bevisbyrden for hva som er hovedformålet.

For å få en forståelse på innholdet i hovedformålslæren kan en nærmere redegjørelse av begrepet «formål» være aktuelt. Ordet «formål» gir føringer for at det ligger en hensikt eller et ønsket mål bak en handling.<sup>65</sup> Med andre ord tas det sikte på det subjektive målet med handlingen når man snakker om «formål».

## 5.2 Objektiv vurdering

### 5.2.1 Innledning

Selv om et formål er subjektivt, følger det av fast rettspraksis at hovedformålet vurderes ut ifra objektive holdepunkter. Utgangspunktet for vurderingen blir i Argentum mfl. beskrevet slik:

«... 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. ... Fra rettspraksis kan blant annet vises til Rt-2005-1434 avsnitt 44 (Total) der «den alminnelig aksepterte hovedformålsbetraktning – hvorvidt utgiftens tilknytning til

---

<sup>64</sup> Prinsippet om sannsynlighetsovervekt kommer blant annet til uttrykk i P-pilledom 2 inntatt i Rt.1992.64 s. 70.

<sup>65</sup> <https://www.sprakradet.no/svardatabase/sporsmal-og-svar/mal-malsetting-formal/>

inntektsvervet objektivt sett fremstår som det vesentligste», var avgjørende for resultatet.»<sup>66</sup>

Henvisningen viser på mange måter hovedformålslærens rettslige utgangspunkt.<sup>67</sup> I tillegg er det verdt å fremheve at formålet avgjøres ut ifra om det «objektivt sett fremstår som det vesentligste».

Kravet om objektiv vurdering fremkommer gjennom ulike avgjørelser fra Høyesterett<sup>68</sup>, samt juridisk teori<sup>69</sup>. Det må således være å anse som sikker rett.

### **5.2.2 En objektiv vurdering av et subjektivt formål**

Hovedformålet kan neppe avgjøres på bakgrunn av en subjektiv vurdering. Å bevise et subjektivt formål uten objektive holdepunkter kan til en viss grad være vanskelig ettersom skattyters subjektive mening vanskelig lar seg bevise isolert sett. Utgangspunktet er at man vurderer ut ifra det faktum som er mest sannsynlig, noe som neppe innebærer en vurdering av rent subjektive holdepunkter hvis objektive omstendigheter tilsier noe annet. Rettstekniske hensyn støtter dette, samt at påstander rundt hva som rent subjektivt sett har vært formålet, er vanskelig å overprøve.

Ulike hensyn underbygger det åpenbare. Når muligheten for å fastsette det subjektive formålet bak en kostnad er tilsvarende ikke-eksisterende, faller muligheten for å etterprøve om formålet faktisk er inntektsrelatert. Foreligger det ingen mulighet for etterprøving, kan resultatet være at kostnadsposter får avslag grunnet manglende tilknytning der de ikke skal. Eller motsatt, at kostnader som ikke skal være fradragsberettiget blir det. Denne vilkårligheten er uønsket. I ytterste konsekvens kan dette resultere i at kostnadsposter med innbyrdes uavhengige formål blir fradragsberettiget utelukkende grunnet skattyters påstand.

### **5.2.3 Ikke utelukkende objektive holdepunkter**

---

<sup>66</sup> HR-2018-391-A avsnitt 64

<sup>67</sup> Utgangspunktet tas i tilknytningsvilkåret. Det er videre utviklet en egen lære hvor det knyttes flere formål til samme kostnad.

<sup>68</sup> I tillegg til de allerede nevnte, se f.eks. Rt.2015.1068 avsnitt 64, Rt.2012.744 avsnitt 45, Rt.2009.1473 avsnitt 34, Rt.1956.1188 s. 1189

<sup>69</sup> Magnus Aarbakke, s. 244, Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 209

Ser man på tidligere dommer om hovedformåls læren, viser formuleringene til Høyesterett at «spørsmålet om fradragsrett ... ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag».<sup>70</sup> Dette innebærer at skattyters subjektive anførsler ikke kan være avgjørende for fradragsretten, men kan være et relevant moment i vurderingen.

Tilsvarende er sagt i senere dommer, som Kvervadammen<sup>71</sup>, hvor Høyesterett sa at «[f]ormålet må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen.»<sup>72</sup> Ved at Høyesterett sier at formålet skal vurderes med «utgangspunkt i skattyters utsagn» gis det føringer for at formålet vurderes ut ifra skattyters synspunkt.

Sakens gang er at skattyter krever fradrag for en kostnadspost. Hvis fradragsposten bestrides av skatteforvaltningen grunnet en uklarhet eller at skatteforvaltningen mener det ikke er grunnlag for fradrag, er det skattyter som sitter med bevisbyrden for om kravet er fradragsberettiget.<sup>73</sup> Dette fremkommer ganske klart i SalMardommen, når Høyesterett sier «[d]et er skattyter som krever fradrag, og som må angi de forhold som gir grunnlag for fradragsrett.»<sup>74</sup>

Skatteforvaltningen vil som et utgangspunkt for vurderingen legge til grunn de omstendigheter som viser seg mest sannsynlig.<sup>75</sup> Vurderingen vil dermed baseres på hvilke bevis skattyter kan fremlegge. Dermed kan vurderingen få et subjektivt preg ved at motivet for kostnaden som skattyter fremlegger, kan være førende for vurderingen. Dette er likevel bare et utgangspunkt ettersom skatteetaten, på bakgrunn av andre opplysninger, kan vurdere forholdet annerledes.

Innslagspunktet for den objektive vurderingen er når «skattemyndighetene ikke uten videre kan legge opplysningene til grunn dersom det er omstendigheter i saken som tilsier noe annet, eller det oppgitte formålet ikke stemmer med hvordan transaksjonen fremstår utad.»<sup>76</sup>

---

<sup>70</sup> Rt.1956.1188 s. 1189

<sup>71</sup> Kvervadammen inntatt i Rt.2015.1068 vil bli gjennomgått under kapittel 5.

<sup>72</sup> Rt.2015.1068 avsnitt 64

<sup>73</sup> Se punkt 2.2

<sup>74</sup> HR-2018-580-A avsnitt 36

<sup>75</sup> Det følger av forarbeidene til skatteforvaltningsloven Prop.38 L (2015-2016) s. 109 at «[v]ed prøving av de foreliggende opplysninger, og ved avgjørelsen av hva som skal legges til grunn for ligningen, har myndighetene en plikt til å bygge på det faktum som framstår som mest sannsynlig.»

<sup>76</sup> HR-2018-580-A avsnitt 36

Avslutningsvis kan det påstås at det ikke er 100 prosent treffende å tale om en utelukkende objektiv vurdering av formålet, jf. det ovennevnte om at subjektive omstendigheter kan være relevant som moment, men ikke nødvendigvis avgjørende.

#### **5.2.4 Uønskede tilpasninger ved en objektiv vurdering**

Spørsmålet er videre om en objektiv vurdering av hovedformålet er en elegant løsning. Det er etablert praksis på at reklamekostnader i utgangspunktet er fradragsberettiget.<sup>77</sup> Spørsmålet blir mer spisset i situasjoner der en bedrift krever fradrag for sponsorutgifter.

Sponsing generelt er positivt for flere parter. For bedriften ved at sponsingen resulterer i positiv reklame og for motparten ved at denne får bidrag til å drive med en idrett, kunnskap, organisasjoner eller annen aktivitet. Ulempen er gjerne at i dagens samfunn postes mye av slik sponsing som at bedriften er generøs med samfunnet. Dette selv om de på ulike plan i stedet, eller i kombinasjon med samfunnsgenerøsiteten, ser PR-nytt. Grenser slike tilfeller for nært gaveelementet, risikerer slik sponsing ikke å være fradragsberettiget ettersom gave i utgangspunktet ikke er skattepliktig.<sup>78</sup>

Konsekvensen av dette kan bli at bedrifter ikke er like velvillig til å legge opp til slik sponsing, ettersom reklameeffekten kan opprettholdes på alternative, fradragsberettigede måter. På denne måten risikerer ulike organisasjoner å miste bidragsyttere. Skagendommen kan bidra som et eksempel. Skagen sponset SOS-barnebyer med et beløp som oversteg prisen SOS-barnebyer hadde satt for å kjøpe rettigheter for å merke seg som hovedsponsor av organisasjonen. Det overskytende, kalt «prosjektstøtte», ble å anse som gave ettersom dette ikke relaterte seg til kostnaden som ga rettigheten til å kalle seg hovedsponsor.<sup>79</sup> Slik behandling kan i ytterste konsekvens redusere bidrag fra næringsaktører.<sup>80</sup>

Et annet tilfelle kan være der bedrifter organiserer kostnadene slik at det objektivt sett utelukker annet enn inntektstjenende formål, og kanskje går så langt at formålet blir proforma.

---

<sup>77</sup> Se eksempler på begrensninger i FSSD Skattedirektoratets forskrift til skatteloven § 6-21-5.

<sup>78</sup> Unntaket fremkommer av skatteloven § 6-50 som gir rett til fradrag ved gaver til visse frivillige organisasjoner. Etter bestemmelsens femte ledd gis det fradrag på maksimalt 40000 kr (fra og med inntektsåret 2018).

<sup>79</sup> Rt.2012.744 avsnitt 62

<sup>80</sup> Dette er et politisk spørsmål.

Problemet kan resultere i at det blir vanskelig å skille ut de tilfeller hvor formålet ikke er inntektsrelatert, grunnet et overdrevent fokus på å få formålet til å se inntektsrelatert ut.

## 5.3 Relevante momenter og omstendigheter

Under dette underkapittelet skal jeg forsøke å gi en redegjørelse av de momenter som har blitt lagt til grunn i rettspraksis. Det kan allerede her nevnes at listen ikke er uttømmende. Grunnen er at det kan oppstå omstendigheter som i et gitt tilfelle kan være avgjørende, ikke har vært omtalt eller aktuelt i de tilfeller jeg tar opp nedenfor. I forlengelsen av dette kan det og nevnes at omstendigheter som gjør seg gjeldende i et tilfelle, ikke nødvendigvis gjør seg gjeldende i et annet. Dette må vurderes ut ifra det konkrete tilfellet.

### 5.3.1 Objektive omstendigheter rundt kostnaden

I rettspraksis er objektive omstendigheter til kostnaden tillagt vekt i den objektive vurderingen av hovedformålet. Dette kan være alt fra hvordan transaksjonen eller handlingen blir oppfattet av tredjeperson, til hvordan ulike dokumenter tolkes i lys av etterfølgende omstendigheter. Betydningen objektive omstendigheter har for fastsettelsen av hovedformålet er at disse omstendighetene kan belyse hva skattyter faktisk tilsikter med kostnaden.

Når Høyesterett i Anth. B. Nilsen sier at «[s]pørsmålet om fradragsrett ... ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag»<sup>81</sup> synes de å legge opp til en objektiv vurdering av formålet, som nevnt ovenfor i punkt 5.2.3. I dommen var som nevnt spørsmålet om annonseutgifter var fradragsberettiget. Høyesterett la til grunn at «[a]nnonsene må etter sitt innhold og utstyr, plasseringen, sammenhengen med andre i serien o. lign. også *utad fremtre* som reklame for firmaets spesielle forretningsvirksomhet.»<sup>82</sup> (min utheving). Her legger Høyesterett vurderingen til å omfatte hvordan annonsen ser ut utad. Oppfatningen man fikk av annonsene tilsa i større grad reklame for firmaet og dens virksomhet, enn «næringspolitisk agitasjon».<sup>83</sup> Det ble lagt vekt på annonsenes innhold, ved at «de alle på samme plass og med vesentlig samme – særdeles iøynefallende – typografiske utstyr gjengir firmanavnet ... samt firmaets adresse, telegramadresse, merke og stiftelsesår.»<sup>84</sup> I tillegg til at firmaets slagord

---

<sup>81</sup> Rt.1956.1188 s. 1189

<sup>82</sup> *Ibid.* s. 1190

<sup>83</sup> *Ibid.*

<sup>84</sup> *Ibid.*

«Vår levestandard avhenger av vår eksport» gikk igjen i samtlige annonser på en fremtredende plass.

I Skagendommen ble objektive omstendigheter tillagt vekt ved vurderingen av hovedformålet. Saken omhandlet spørsmålet om finansiell støtte til veldedige organisasjoner var fradragsberettiget. Her som i ovenfor nevnte dom, var omstendigheter «slik de fremstår ut fra de ytre, objektive kjennetegn i saken»<sup>85</sup> et relevant moment. Det ble særlig lagt vekt på begrepsbruken i avtalen om hvordan partene omtalte sponsoratet. Ordet «støtte» ga tydelige indikasjoner i retning av gaveformål, noe førstvoterende mente ble forsterket ved at det i fakturaen ble omtalt som «prosjektbidrag». I andre enden ble sponsoravgiften i fakturaen omtalt som «markedsførings- og eksponeringsrettigheter».<sup>86</sup> Plassering og ordbruk ble tydelige bidragsyttere for førstvoterendes vurdering av saken.

Det ble også vektlagt i dommen at Skagen og SOS-barnebyer, via eksterne kommunikasjonskanaler, omtalte bidragene som gaver.<sup>87</sup> Dommen er på dette punkt kritisert av Zimmer.<sup>88</sup> Zimmer mener at Høyesterett legger til grunn en for vid definisjon av gavebegrepet.<sup>89</sup> Poenget er at en gave legges til grunn, av førstvoterende, å ikke være skattepliktig.<sup>90</sup> Etter symmetriprinsippet i skatteretten, resulterer dette i at det ikke er fradragsrett for gave-kostnader. Dette er neppe holdbart. Det finnes situasjoner hvor gave er skattepliktig på mottakers hånd, og fradragsberettiget for giver. Zimmer bruker eksempelet om gaver i arbeidsforhold.<sup>91</sup>

Utmålingen av honoraret var et moment ved fastsettingen av hovedformålet i Ericsson Televisjon. Saken omhandlet spørsmålet om honoraret til en finansiell rådgiver, Deutsche Bank, og om et termineringsgebyr var fradragsberettiget ved salg av aksjene i Tandberg Televisjon. Honoraret Deutsche Bank skulle få var satt til 2% av «vederlaget slik dette er nærmere definert i avtalen».<sup>92</sup> Dette fikk betydning ettersom en prosentvis andel av nærmere fastsatt vederlag ville utgjøre en langt høyere sum, desto høyere pris aksjonærene fikk for

---

<sup>85</sup> Rt.2012.744 avsnitt 47

<sup>86</sup> *Ibid.* avsnitt 50

<sup>87</sup> *Ibid.* avsnitt 52

<sup>88</sup> Skatterett 2013, s. 130 flg.

<sup>89</sup> Gavebegrepet førstvoterende benyttet krevde ikke gavehensikt. Dette resulterer at begrepet blant annet omfatter aksjeutbytte, jf. Skatterett 2013, s. 130 flg. Dette trekker i retning av en vid gavedefinisjon.

<sup>90</sup> Det finnes unntak. Se note 57.

<sup>91</sup> Skatterett 2013, s. 130 flg..

<sup>92</sup> HR-2018-570-A avsnitt 51

aksjene. Dette ga dermed Deutsche Bank et «entydig insentiv»<sup>93</sup> til å finne en aktør som var villig til å by mest mulig, slik at både Deutsche Bank og aksjonærene profiterte best mulig av transaksjonen. Hovedformålet bak honoraret syntes derfor å ligge på aksjonærenes interesse og ikke selskapsinteressen.

Etterfølgende omstendigheter ble også ilagt betydning ved vurderingen av formålet bak honoraret. Med etterfølgende omstendigheter menes de omstendigheter som fremgår etter tiltakene som medfører at kostnaden er iverksatt. I dommen ble omstendigheter fra styreprotokollen medvirkende til at hovedformålet ble satt til å gjelde aksjonærinteressen. I styreprotokollen fremgikk det at Deutsche Bank anbefalte Arris' sitt bud fremfor Harris Corporation grunnet «due to the fact that this bid had 7% premium over the competing bid».<sup>94</sup>

Ut ifra det som er skrevet ovenfor viser betydningen av objektive omstendigheter ved fastsettingen av hovedformålet seg. De eksempler som er nevnt har belyst skattyters formål ved å gi holdepunkter for vurderingen. Illustrerende er Skagendommen hvor betegnelsen «støtte» tilsa at skattyters formål var å gi en gave. I Anth. B. Nilsen ga annonsens utforming indikasjoner for at formålet bak var å reklamere for bedriften.

### **5.3.2 Kostnadens egnethet**

I hvilken grad kostnaden er egnet til å fullføre formålet kan ha betydning ved vurderingen av hovedformålet.

I SalMardommen ble det sagt «Det må ses hen til om kostnaden var nødvendig og tilstrekkelig for å oppnå formålet.»<sup>95</sup> Det legges opp til at desto større egnethet en kostnad har til å oppnå formålet, desto mindre skal det til før tilknytningen er oppfylt.

Selskapet SalMar var avhengig av stabil arbeidskraft. Av den grunn ville selskapet bidra med tilskudd til kommunen, som igjen skulle legge til rette for ulike fritidsaktiviteter for kommunens innbyggere. SalMar mente dette ville sikre dem tilgang på arbeidskraft ved å stimulere et ønske om bosetting og trivsel i kommunen. Det fremheves at «[i]ndirekte vil det [bidragene] kunne bidra til å sikre bosetning for barnefamilier i en utkantkommune.»<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> *Ibid.*

<sup>94</sup> *Ibid.* avsnitt 52

<sup>95</sup> HR-2018-580-A avsnitt 40

<sup>96</sup> *Ibid.* avsnitt 50

Problemet lå derimot i at «... den saklige sammenhengen mellom kostnaden og inntektsvirkninger [er] fjernere her enn den var i Kvervdommen.»<sup>97</sup> Dette begrunnes med at et bidrag til en videregående skole har betydelig større muligheter til å oppnå formålet bak bidraget, enn bidrag som i større eller mindre grad knytter seg til økt trivsel for innbyggerne. Førstvoterende stadfester dette med «[e]n eventuell innvirkning på selskapets inntekter fremstår her som svært indirekte».<sup>98</sup>

Motsetningen fremkommer av Kvervdommen hvor et tilsvarende spørsmål som i SalMardommen var oppe. Kverva er et holdingselskap og hadde blant annet ved utgangen av 2010 i sin beholdning en eierposisjon på 53,4% i SalMar ASA. Spørsmålet var om Kverva sitt bidrag på 50 millioner kroner for å bygge en videregående skole var fradragsberettiget. Her ble det vektlagt at Kverva, gjennom sin eierinteresse i SalMar, var «avhengig av en stabil og kompetent arbeidsstokk»<sup>99</sup> og at dette tilsynelatende var vanskelig å opprettholde uten bidraget fra Kverva til å bygge den videregående skolen.

Forskjellen mellom SalMar- og Kvervdommen synes på dette punkt å være tiltakets egnethet til å oppnå formålet. På den ene side vil en skole som bidrar til oppbygging av den lokale kompetansen hva gjelder det maritime, som skiller seg ut på landsbasis, ha store virkninger for tilflyttingen til det usentrale. På den annen side har ulike bidrag for ungdoms- og fritidsaktiviteter neppe en tilsvarende effekt. Førstvoterende poengterer dette ved å si «[d]et må legges stor vekt på at en utkantkommune som Frøya neppe hadde kunne gjennomføre disse tiltakene uten bidragene fra Kverva.»<sup>100</sup>

Det at kostnaden var egnet til å oppnå formålet var i tilfellet ikke tilstrekkelig til å oppfylle tilknytningsvilkåret, men bidro som et moment. Det kan synes mer nærliggende at hadde SalMar gitt bidraget, istedenfor Kverva, hadde tilknytningen vist seg sterkere. Dette forutsetter at bidraget ses i lys av den virksomhet som bedrives. For Kverva sin del var virksomhetsmodellen avhengig av stabil arbeidskraft hos SalMar. Dette fordi deler av Kvervas inntekt kommer fra overskuddet til SalMar i form av utbytte.

---

<sup>97</sup> *Ibid.* avsnitt 52

<sup>98</sup> *Ibid.*

<sup>99</sup> Rt.2015.1068 avsnitt 75

<sup>100</sup> *Ibid.*



Domstolene skal ikke overprøve det forretningsmessige skjønnnet, jf. Bjerke Pedersen.<sup>101</sup> Dette innebærer ikke at en vurdering av en kostnads egnethet er utelukket i sin helhet. Kostnadens egnethet kan gi en indikasjon på hva som var formålet bak kostnaden. Det finnes imidlertid begrensninger i hvor langt domstolene kan gå i sin overprøving av egnetheten. I nevnte dom gir førstvoterende i et obiter dictum en reservasjon mot nettopp dette ved at «[j]eg vil ikke utelukke at en utgift ... kan være så uegnet for formålet at den allerede av denne grunn ikke kan aksepteres som utgift til inntektens ervervelse.»<sup>102</sup>

### 5.3.3 Allmenn og generell interesse

Det er videre et moment av betydning for vurderingen av hovedformålet om kostnaden har en allmenn og generell interesse. I dette ligger det at virkningene av kostnaden treffer tredjepersoner eller allmennheten, i tillegg til skattyter.

Skulle kostnaden i større grad ha allmenn og generell interesse, vil det være med å svekke tilknytningen kostnaden har til skattepliktig inntekt. Resultatet av at en kostnad har allmenn og generell interesse er at den kommer andre enn skattyter til gode. Men det er ikke i alle tilfeller dette har relevans. I enkelte tilfeller er det en naturlig bivirkning, noe som ikke medfører en svakere tilknytning til skattepliktig inntekt.

I Folketeateret-dommen<sup>103</sup> krevde Folketeateret fradrag for et bidrag til Folketeaterforeningen. Bidraget til foreningen skulle blant annet sørge for at Folketeateret fikk et fast publikum, og dermed et stabilt inntektsgrunnlag. Annenvoterende, med støtte fra flertallet, nektet fradraget og begrunnet det blant annet med at støtten til foreningen «kommer jo alle Oslo-teatrene, ikke bare ... Folketeateret til gode.»<sup>104</sup> Annenvoterende synes dermed å ilegge rekkevidden av virkningene betydning. Ut ifra annenvoterende sitt votum, synes det å fremkomme at stillingen hadde vært en annen hvis arbeidet til Teaterforeningen bare hadde peilet seg inn på å fremme Folketeaterets besøkende.

Saken var en annen i Kosmosdommen<sup>105</sup>. Spørsmålet var om A/S Kosmos sine kostnader ved å bidra med å oppføre «Hvalfangstens Hus» var fradragsberettiget. Ettersom behovet for

---

<sup>101</sup> Se punkt 4.5.2

<sup>102</sup> Rt.1981.256 s. 258

<sup>103</sup> Rt.1949.912

<sup>104</sup> *Ibid.* s. 917

<sup>105</sup> Rt.1965.954

møterom og kontorlokaler var så pressende for deltagerne i interessefellesskapsavtalen, ga førstvoterende uttrykk for at formålet bak oppføringen var inntektsrelatert. Det selv om oppføringen også hadde allmenn og generell interesse for lokalbefolkningen, ved at bygningen også var et hotell. Førstvoterende mente at «først og fremst de selskaper som deltok i interessentskapet ... hadde savnet et slikt hotell med tilhørende representasjonsrom m.v.». Han uttalte videre: «Jeg legger også vekt på at man ... skaffet tilfredsstillende lokaler for hvalfangstselskapenes fellesorganer. Endelig ... spesielt for A/S Kosmos var nødvendig å skaffe nye kontorer og nye lokaler for selskapets generalforsamlinger.»<sup>106</sup> I dette ligger begrunnelsen for at førstvoterende ikke mente kostnaden hadde en for allmenn og generell interesse, men at hovedformålet var å sikre deltagerne i interessefellesskapet møterom og kontorlokaler.

Tilsvarende er både Kverva- og SalMardommen eksempler på hvor allmenn og generell interesse var et moment ved vurderingen av hovedformålet. For begge tilfellene hadde bidragene allmenn og generell interesse som kom lokalsamfunnet til gode. Det talte således for at formålet var gave. Dette nevnte blant annet førstvoterende i SalMardommen. Førstvoterende uttalte at «jo mer allmenn og generell virkningen er, desto lettere vil kostnaden måtte anses primært som en samfunnsnyttig gave og ikke en inntektsrelatert kostnad.»<sup>107</sup>

### **5.3.4 Indirekte effekt**

Dersom skattepliktig inntekt er en indirekte årsak av kostnaden, vil dette naturlig medføre en svakere tilknytning til skattepliktig inntekt. I Skagendommen ble det uttalt at «[d]et er i beste fall tale om en assosiasjonsverdi som Skagen ikke har gitt nevneverdig substans.»<sup>108</sup> Førstvoterende legger med dette til grunn at effekten av «prosjektstøtten» Skagen har bidratt med, ikke direkte resulterer i reklame for Skagen.

Det sentrale i dette synes å være at desto mer fraværende effekten av kostnaden er, herunder indirekte, er det mindre tilknytning mellom kostnaden og inntektsservivet. Momentet kan

---

<sup>106</sup> Rt.1965.954 s. 956

<sup>107</sup> HR-2018-580-A avsnitt 42

<sup>108</sup> Rt.2012.744 avsnitt 62

også ha betydning ved fastsettelsen av hovedformålet ettersom en indirekte effekt kan gi en indikasjon på hva formålet bak kostnaden faktisk har vært.

### 5.3.5 Nødvendig kostnad

Følger kostnaden som en nødvendighet for å oppnå skattepliktig inntekt, styrkes tilknytningen generelt for tilknytningsvilkåret. Dette forholdet har og betydning ved fastsettelsen av hovedformålet. Ahnfelt-dommen<sup>109</sup> er relevant i denne sammenhengen. Dommen omhandlet spørsmålet om kostnader knyttet til en gynekologs bruk av bil, under vaktperioder, var fradragsberettiget. Nødvendigheten av tilgang på bilen under vekten ga indikasjon på at formålet var inntektsrelatert.

I dommen ble det uttalt at «[s]lik kjøring kan ikke regnes som privat, hvis det av hensyn til legearbeidet har vært *nødvendig* å ta med bilen.»<sup>110</sup> (min utheving). Dette er i utgangspunktet en logisk betraktning. Vakthavende gynekolog må alltid være tilgjengelig for uttrykning. Dette vil legge hemninger for hva han kan foreta seg når han er på vakt. Vekten er etter alt å dømme lagt opp til at man ikke er på jobb før man bli innkalt, men må allikevel gjøre oppmerksom på hvor han til enhver tid er. Dermed var kostnaden nødvendig for å oppnå formålet som er inntektsrelatert.

### 5.3.6 Etterfølgende forhold

Lar resultatet av kostnaden seg bevise i etterkant, kan dette ha betydning for fastsettelsen av hovedformålet. Forholdet kan kaste lys over formålet bak kostnaden. Dersom kostnaden viser seg å være enten godt eller dårlig egnet til å oppnå formålet, kan det gi indikasjon på hva som er hovedformålet.

I SalMardommen ble etterprøvbareheten av effekten av kostnaden nevnt som et relevant moment ved fastsettingen av hovedformålet.<sup>111</sup> Det ble og lagt til grunn at tidsmomentet i forhold til når effekten lar seg etterprøve, vil kunne ha betydning. I dommen relaterte momentet seg til om det lot seg bevise at bosetting i kommunen var påvirket av tilskuddet fra SalMar. Slik førstvoterende konkluderte synes det ikke å være tilfellet. Situasjonen ble

---

<sup>109</sup> Rt.1962.133

<sup>110</sup> *Ibid.* s. 136

<sup>111</sup> HR-2018-580-A avsnitt 44

sammenlignet med Kvervas bidrag til oppføring av videregående skole, hvor effekten av bidraget klart ville gi positive virkninger når det kom til bosetting i kommunen.

### **5.3.7 Generelle og løse utsagn om fremtidig inntekt**

En naturlig følge av at tilknytningsvilkåret er oppfylt, er at det følger en viss sammenheng mellom kostnad og fremtidig inntekt. Ved fastsettingen av hovedformålet kan det ha betydning hvor klar sammenheng det er mellom kostnaden og fremtidig inntekt. Foreligger det generelle og løse utsagn om fremtidig inntekt, vil sammenhengen nødvendigvis ikke være klar. Dette kan tale mot at et formål er hovedformålet. Generelle og løse utsagn fra skattyter innebærer at det er vanskelig å konkretisere hva som er formålet bak kostnaden.

Momentet fremkommer av Korsvolddommen<sup>112</sup> og er senere gjentatt i blant annet Kvervadommen. Førstvoterende uttaler at «[g]enerelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter vil vanskelig kunne oppfylle tilknytningskravet.»<sup>113</sup>

Det er viktig å merke seg kommentaren førstvoterende gir; «[m]en det kreves ikke påvisning av at tilskuddet gir inntekter ... dersom momentene sett i sammenheng gjør at det foreligger nær og umiddelbar sammenheng mellom næringsvirksomheten og tilskuddene.»<sup>114</sup> Momentet knytter seg opp til det overordnede tilknytningsvilkåret, noe som legger begrensninger for hvilke slutninger man kan trekke av utsagnet. Som førstvoterende nevner, er det ikke et krav til å påvise «at tilskuddet gir inntekter», men å bevise en tilstrekkelig sammenheng mellom tilskuddet og den type næringsvirksomhet bedriften yter. I forhold til vurderingen av hovedformålet vil generelle og løse utsagn om fremtidig inntekt kunne gi en indikasjon på at et formål ikke er hovedformålet ettersom klarheten i sammenhengen til den fremtidige inntekten mangler.

### **5.3.8 Betydningen av en motytelse ved fastsettingen av hovedformålet**

Et spørsmål er hvilken betydning det har for fastsettelsen av hovedformålet at det foreligger en motytelse til bidraget. Det kan alternativt stilles spørsmål til hvilken betydning manglende motytelse har for vurderingen.

---

<sup>112</sup> Rt.2008.794 avsnitt 47

<sup>113</sup> Rt.2015.1068 avsnitt 64

<sup>114</sup> *Ibid.*

I Skagendommen ble krav til motytelse som lar seg verdsette et moment mot fradrag. Zimmer virker skeptisk til dette ettersom det foreligger eksempler på dommer hvor fradrag er tilkjent uten motytelse. Han viser blant annet til Bjerke Pedersendommen.<sup>115</sup>

I Bjerke Pedersendommen uttalte Høyesterett at «Bjerke Pedersen oppnådde ingen annen motverdi for sin oppofrelse enn en usikker forhåpning om at avtalen kunne lede til aktiviteter som igjen kunne gi ham adgang til å tegne forsikringer med derav følgende provisjonsinntekter.»<sup>116</sup>

I Kvervadommen anførte staten at mangelen på motytelse medførte at tilskuddet måtte likestilles med gave, slik at fradrag ikke var berettiget.<sup>117</sup> Dette tilbakeviser førstvoterende og begrunner det med å si at «... Kvervars tilskudd gikk til realisering av et tiltak som hadde til formål å styrke inntektsgrunnlaget ...».<sup>118</sup>

Det blir også nevnt i Kvervadommen at «[n]oe egentlig krav til motytelse kan imidlertid ikke utledes av tilknytningskravet, jf. Zimmer ...»<sup>119</sup>

Ut ifra de ovennevnte dommer, er det lite som tyder på at det følger et krav til motytelse hverken, for fradrag eller ved fastsettingen av hovedformålet. I vurderingen av hovedformålet vil mangel på motytelse kunne gi indikasjoner på at det foreligger en gave. Dette fremkommer av ovennevnte dommer. Mangelen på motytelse kan dermed føre til at formålet bak blir ansett å ha vært en gavehensikt. Gavehensikten kan videre være avgjørende i vurderingen av hvilket formål som er hovedformålet.

## **5.4 Hva utgjør det «viktigste formålet»**

### **5.4.1 To innbyrdes uavhengige formål**

Et viktig spørsmål i fastleggingen av hovedformålet, er hvor grensen for at formålet skal anses som hovedformålet går.

---

<sup>115</sup> Skatterett 2013, s.130

<sup>116</sup> Rt.1981.256 s. 258

<sup>117</sup> Rt.2015.1068 avsnitt 34

<sup>118</sup> *Ibid.* avsnitt 78

<sup>119</sup> *Ibid.*

Det er tydelig at det skal foretas en helhetsvurdering av alle relevante momenter ved fastsettingen av hvilket formål som er hovedformålet. For ordens skyld kan det henvises til SalMardommen, hvor førstvoterende, etter å ha ramset opp en del momenter av relevans<sup>120</sup>, påpeker at «gjennomgangen av de relevante momentene her er selvsagt ikke uttømmende ...».<sup>121</sup>

For de tilfeller hvor det er to innbyrdes uavhengige formål er så spørsmålet hva som skal til for å fastsette hvilket av de to som er hovedformålet. Rent intuitivt peker «hovedformål» i retning av det største formålet bak kostnaden. Problemet er hvordan man avgjør hvilket formål som er det største. Det er neppe noe som taler for at det er kroner og øre som er avgjørende i den vurderingen.

Vurderingen fremkommer i rettspraksis ved forskjellig terminologi. Eksempelvis i Totaldommen er spørsmålet omtalt som «... hvorvidt utgiftens tilknytning til inntektsvervet objektivt sett fremstår som det *vesentligste*»<sup>122</sup> (min utheving). Mens det i Argentum mfl. fremkommer at «... det *viktigste* formålet ... [er] avgjørende for fradragsretten.»<sup>123</sup> Å bruke «vesentligste» eller «viktigste» istedenfor hovedformålet utgjør i realiteten neppe noen forskjell. Årsaken er at man etter læren trolig kommer frem til samme resultat om formålet kalles for det «vesentligste», «hovedformålet» eller «formålet av størst betydning». Når det bare er to formål som strider med hverandre vil det ligge i sakens natur at det ene overgår det andre uavhengig av terminologi.

Å bruke en brøksvurdering er neppe hensiktsmessig i andre tilfeller enn som rent pedagogisk virkemiddel. Det ligger i sakens natur at man har et formål for øye når kostnaden foretas. Om dette er privat eller inntektsrelatert må vurderes konkret. Utfallet beror på det som objektivt synes å ha vært hovedformålet, noe som resulterer i at man ikke kan måle størrelsen via prislegging av henholdsvis fradragsberettiget formål kontra ikke fradragsberettiget formål. Ser man på tilfellet i Ericsson Televisjon<sup>124</sup> ble det konkludert med at aksjonærinteressen var hovedformålet bak honoraret til Deutsche Bank sin rådgivning. Beløpsmessig er det ikke gitt

---

<sup>120</sup> HR-2018-580-A avsnitt 39-44

<sup>121</sup> *Ibid.* avsnitt 45

<sup>122</sup> Rt.2005.1434 avsnitt 44

<sup>123</sup> HR-2018-391-A avsnitt 64

<sup>124</sup> HR-2018-570-A

at aksjonærinteressen er den største. I lengden kan selskapet profitere langt over engangssummen aksjene ble solgt for.

#### 5.4.2 Flere innbyrdes uavhengige formål

Hva så med de tilfeller hvor det er flere enn to ulike formål? Hovedforskjellen her at to eller flere formål peker i en retning, mens én eller flere peker i motsatt retning. Vil hovedformålet være det formålet som er av størst betydning, eller vil de formål som samlet sett taler sterkest for eller mot fradrag tillegges vekt?

Spørsmålet er så vidt jeg kan se ikke direkte problematisert i Høyesterett. På bakgrunn av de hensyn og den begrunnelse læren bygger på, vil slike tilfeller trolig ikke skille seg fra tilfeller nevnt i punkt 5.4.1. Det at flere uavhengige forhold taler i motsatt retning og sammen utgjør størstedelen av det totale bilde, trenger ikke ha betydning ettersom bivirkninger av hovedformålet i utgangspunktet ikke skal tillegges vekt. Vurderingen vil uansett være den samme, men med muligheten for flere argumenter for hva som utgjør hovedformålet.

En vurdering basert på de samlede formålene kan være uheldig. Det kan undergrave betydningen formålene i utgangspunktet hadde for kostnaden. Videre kan det gi et insentiv om å konstruere formålenes betydning ovenfor hverandre.

Mangelen på flertallsformuleringer i uttalelser fra Høyesterett som «... hva som er *hovedformålet* med kostnaden»<sup>125</sup> og «... det *viktigste formålet* ...»<sup>126</sup> (mine uthevninger) kan tolkes slik at det bare kan være ett hovedformål. En slik tolkning stemmer godt overens med det overordnede tilknytningsvilkåret ettersom ordlyden i skatteloven § 6-1 første ledd «... *pådratt for å ...*» indikerer én bakenforliggende hensikt som avgjørende.

Det kan tenkes et (noe upraktisk og usannsynlig) tilfelle der det påvises flere, omtrent like viktige, individuelt uavhengige formål, hvor majoriteten er inntektsrelatert og samlet overstiger et privat formål med god margin. I slike tilfeller kan det tenkes gode grunner som taler for at man ser samlet på formålene. Problemet er at formålene som samlet sett dekker størstedelen av kostnaden, ikke nødvendigvis var de formål man tilsiktet å oppnå ved kostnaden, men som bivirkninger av tilsiktet formål.

---

<sup>125</sup> HR-2018-580-A avsnitt 37

<sup>126</sup> HR-2018-391-A avsnitt 64

I SalMardommen uttaler Høyesterett at «[d]en grunnleggende forutsetningen for fradrag er altså at det er en tilstrekkelig nær tilknytning mellom den pådratte kostnaden og fremtidig inntjening.»<sup>127</sup> Setningen viser at det avgjørende for fradragsrett vil være tilknytningen til fremtidig inntekt. Hvis hovedformålet utgjør 1/3 av kostnaden vil det fortsatt være fradragsberettiget så lenge tilknytningen til fremtidig inntekt ikke er fraværende. Spørsmålet ender til slutt i om formålet har tilstrekkelig tilknytning og vil dermed måtte avgrenses mot dette.

---

<sup>127</sup> HR-2018-580-A avsnitt 33



# 6 Kverva vs. SalMar

## 6.1 Innledning

En sammenligning av Kvervadommen og SalMardommen er av interesse ettersom SalMardommen klargjør enkelt punkter i Kvervadommen hva gjelder hovedformåls læren spesielt og tilknytningsvilkåret generelt.

Kvervadommen tar for seg spørsmålet om et tilskudd på 50 millioner kroner var fradragsberettiget for holdingsselskapet Kverva. Kverva ga tilskuddet for å sikre at byggingen av en videregående skole ble realisert. Dette for å sikre grunnlaget for en stabil bosetting og arbeidskraft for datterselskapet SalMar. På denne måten ville Kverva sikre egen inntekt i form av utbytte fra datterselskapet. Dommen tok for seg i hovedsak tre ulike spørsmål. Først ble det tatt stilling til hvordan tilknytningsvilkåret skulle vurderes etter skatteloven § 6-24.<sup>128</sup> For det andre ble tilknytningsvilkåret, herunder hovedformåls læren, vurdert.<sup>129</sup> Til slutt vurderes statens anførsel om at fradragsrett for tilskudd til videregående skole må ses i sammenheng med skatteloven § 6-42.<sup>130</sup> Jeg vil i det følgende avgrense dommen til spørsmålene rundt tilknytningsvilkåret.

SalMardommen er inntatt i HR-2018-580-A og tar for seg spørsmålet om fradrag for bidrag SalMar ga kommunen økonomisk støtte til lokale ungdoms- og fritidsaktiviteter. SalMar ga støtten med et tilsynelatende formål om å sikre trivsel i kommunen og på denne måten opprettholde stabil bosetting og arbeidskraft for selskapet. Dommen tok for seg hovedformåls læren hvor spørsmål var om formålet SalMar tilsynelatende hadde, var å anse som hovedformålet. Staten anførte derimot at støtten måtte anses som en gave. Høyesterett dømte enstemmig mot fradragsrett.

Dommene er ganske like ettersom begge omhandler spørsmålet om støtte til samme kommune, for samme virksomhetsutøvelse, og som har sine sider til allmenn nytte. Utfallet ble ikke likt når Kverva fikk medhold, mens SalMar fikk ikke medhold. Det er forskjellene i premissene som er interessant og som skal redegjøres for nedenfor.

---

<sup>128</sup> Rt.2015.1068 avsnitt 49-58

<sup>129</sup> *Ibid.* avsnitt 62-78

<sup>130</sup> *Ibid.* avsnitt 79-85

## 6.2 Kverva

I avsnitt 64 ramser førstvoterende opp ulike momenter som er av relevans i vurderingen av tilknytningsvilkåret. Førstvoterende henviser, i avsnitt 63, oppramsingen til å være en oppsummering av flere tidligere dommer, heriblant Skagendommen<sup>131</sup> og Bjerke Pedersendommen<sup>132</sup>.

Zimmer påpeker at førstvoterende synes å tone ned hovedformålslæren ved å ikke nevne den, men påpeker at hovedformålslæren er tatt i bruk i dommen og spilte en sentral rolle.<sup>133</sup> Det fremkommer allerede i avsnitt 70 at hovedformålet bak tilskuddet var sentralt.

Førstvoterende går videre i avsnitt 67 til å si at han i det følgende skal vurdere konkret om sakens tilfelle oppfyller tilknytningskravet i skatteloven § 6-1. I denne vurderingen synes fastsettingen av hovedformålet å være et moment i en helhetlig vurdering av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Som nevnt er det i avsnitt 70 fastslått at «... Kvervas hovedformål med tilskuddet var å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet.»<sup>134</sup> Hovedformålet blir fastlagt med henvisning til tildelingsbrevet til kommunen, vedlegget til selskapets selvangivelse og underlagsmaterialet for styrebehandlingen. Førstvoterende legger dermed avgjørende vekt på det som objektivt sett tilsier selskapets subjektive formål.

Videre kommenterer førstvoterende at nemnda «synes ved sin vurdering å ha lagt avgjørende vekt på sin egen – og ikke selskapets – vurdering av hva som er hovedformålet.»<sup>135</sup> Dette poenget er vesentlig. Utgangspunktet for vurderingen av hovedformålet skal tas i skattyters subjektive vurdering, som nevnt ovenfor i punkt 5.2.4. Førstvoterende poengterer dette når «Skatteklagenemndas vedtak bygger etter dette på galt utgangspunkt for bedømmelsen.»<sup>136</sup>

Hovedformålet ble konkludert å være det fradragsberettigede formålet med å sikre stabil bosetting og arbeidskraft, forutsatt at tilknytningsvilkåret er oppfylt.

---

<sup>131</sup> Rt.2012.744

<sup>132</sup> Rt.1981.256

<sup>133</sup> Skatterett 2016 s. 189 s. 215-216

<sup>134</sup> Rt.2015.1068 avsnitt 70

<sup>135</sup> *Ibid.* avsnitt 72

<sup>136</sup> *Ibid.*

Videre går førstvoterende i avsnitt 73 over til tilknytningsvilkåret og ser om det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom kostnad og inntekt.

Det er likevel av interesse for hovedformålet hva som står i avsnitt 74. Førstvoterende uttaler «... kostnader som har til formål å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse, etter sin art tilknytning til inntektsgrunnlaget for virksomheter som er avhengige av jevn tilgang på arbeidskraft ...». <sup>137</sup> Dette er klart poenger som ikke bare gjør seg gjeldende under tilknytningsvilkåret, men også ved vurderingen av hovedformålet. Zimmer påpeker at førstvoterende synes å løsrive momentet fra vurderingen av hovedformålet. For utelukkende å knytte det til objektive omstendigheter ved tilknytningsvilkåret. <sup>138</sup> Zimmer avslutter med å spørre om «... nærmer man seg kanskje en form for egnethetsvurdering likevel?» <sup>139</sup> Poenget er interessant ettersom dette kan medføre drøftelser på tvers av forretningskjønnen i tilknytningsvurderingen. Altså utenom de tilfeller det fungerer som moment ved fastsettingen av hovedformålet.

Egnetheten av tilskuddet synes drøftet i avsnitt 75. Som nevnt ovenfor i punkt 5.3.2 vil egnetheten kunne være av betydning ved fastsettelsen av hovedformålet.

Det er videre i avsnitt 77 gjort et poeng av at sidevirkninger ikke nødvendigvis er avgjørende for resultatet. At en kostnad får sidevirkninger avgjør i seg selv ingenting, men vil utgjøre et moment i vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig tilknytning til inntektsvervet. Poenget er at hvis formålet er å fremme sidevirkningene, vil det ikke være naturlig å tale om sidevirkninger av et hovedformål når hovedformålet nettopp er sidevirkningene.

Det interessante med dommen er at det er tilkjent fradrag for en kostnad som knytter seg til selskapets indirekte inntekt. Kverva er et holdingsselskap og får sine inntekter gjennom utbytte fra sine datterselskaper. SalMar er et driftsselskap og er et av datterselskapene til Kverva. Bidraget fra Kverva til kommunen, gir Kverva inntekt gjennom SalMar ved å styrke potensialet SalMar har til å få overskudd. Dette gir videre, gjennom utbytte, inntekt til Kverva. Med andre ord inntekt i indirekte form.

---

<sup>137</sup> *Ibid.* avsnitt 74

<sup>138</sup> Skatterett 2016 s. 189 s.217

<sup>139</sup> *Ibid.*

## 6.3 SalMar

Hovedformålet i SalMardommen ble vurdert med utgangspunkt i en del av de samme momentene som ble lagt til grunn i Kvervadommen. Det ble henvist til hvilket utgangspunkt formålet ble vurdert etter i avsnitt 64 i Kvervadommen.<sup>140</sup> Det var imidlertid ikke hele avsnittet som ble referert, men tredje og fjerde setning i avsnittet. Dette kan tyde på, som Zimmer kommenterte, at Høyesterett søker en ny kurs ved formålsvurderingen.

En ny kurs er neppe tilfellet. Etter å ha lagt til grunn at det er skattyter som sitter med bevisbyrden, siden er det han som krever fradrag. Og at vurderingen tas med utgangspunkt i skattyters påstand<sup>141</sup>, legges det til rette for en nærmere vurdering av hovedformålet.<sup>142</sup>

I de følgende avsnittene (38-44) gjennomgås de momenter førstvoterende ser som aktuelle og relevante for saken. Herunder kan det særlig pekes på avsnitt 40 og 44 som henviser til Kvervas avsnitt 75 og 74. Førstvoterende i SalMardommen henviser til disse og sier at momentene derfra er relevant i vurderingen av hovedformålet. Som nevnt ovenfor i punkt 6.2 var det i disse avsnittene vurdert om det forelå «... tilstrekkelig nær sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten.»<sup>143</sup> Ved å henviser til disse under hovedformålsvurderingen kan det trekke i retning av at Høyesterett ikke er helt enig med inndelingen som ble gjort i Kvervadommen.

I avsnitt 40 uttaler førstvoterende at det «... vil også svekke tilknytningen om kostnaden i liten grad kan anses egnet eller effektiv.» Sitatet, sett i lys av Kvervadommen, synes å gi føringer på at egnetheten av kostnaden har større relevans enn tidligere. Som nevnt ovenfor i punkt 6.2 nevner Zimmer at man kanskje nærmer seg en egnethetsvurdering. Men sitatet gir i utgangspunktet bare føringer for at de tilfeller hvor det i «*liten* grad kan anses egnet eller effektiv» som blir rammet av momentet.

Tidligere synes egnetheten bare å få relevans ved de klare tilfellene av at kostnaden ikke var egnet til å oppnå formålet. Egnetheten syntes således ikke å ha relevans i vurderingen av

---

<sup>140</sup> HR-2018-580-A avsnitt 35

<sup>141</sup> *Ibid.* avsnitt 36

<sup>142</sup> *Ibid.* avsnitt 37

<sup>143</sup> Rt.2015.1068 avsnitt 73

tilknytningen kostnaden har til skattepliktig inntekt. Se punkt 5.3.2 om Bjerke Pedersen-dommen som klart forutsatte dette.<sup>144</sup>

Hvis det kan legges en slik tolkning til grunn, taler tolkningen for at det bare er de tilfeller, hvor skattyters forretningskjønn slår feil, som blir rammet. Dette kan være uheldig ettersom utgangspunktet er at resultatet ikke bør ha relevans for fradragsretten. Har skattyter lagt til grunn en kostnad som inntektsrelatert, skal fradrag være berettiget selv om investeringen viser seg å være dårlig.

Frdrag ble nektet selv om formålet bak kostnaden var ganske likt som i Kvervdommen. Dette var blant annet fordi bidragene var betydelig mindre og at dokumentasjonen som ble fremlagt ikke var tilstrekkelig til å underbygge formålet bak kostnaden.<sup>145</sup> Førstvoterende gikk ikke nærmere inn på problemstillingen av hva som utgjorde hovedformålet ettersom han uansett mente tilknytningsvilkåret ikke var oppfylt.<sup>146</sup>

## 6.4 Likheter og ulikheter i dommene

Sakene er i utgangspunktet både like og ulike. Begge omhandler tilskudd som det knytter seg to innbyrdes ulike formål til, hvor det ene formålet er inntektsrelatert.

Avslutningsvis under punkt 6.2 ble det poengtert forskjellen i driftsstrukturen mellom Kverva og SalMar. SalMar er et driftsselskap og har en nærmere tilknytning til et fradragsberettiget bidrag, som sikrer stabil arbeidskraft for selskapet. Inntekten til holdingselskapet Kverva må først skapes i SalMar før Kverva får inntekt ved utbytte fra SalMar. Poenget er at inntektsgrunnlaget til Kverva er SalMar, som på sin side har inntektsgrunnlaget i driften, hvor stabil arbeidskraft er essensielt. Tilknytningen går således igjennom et ledd, likevel var tilknytningen i dommen tilstrekkelig nær inntektsservivet.

De objektive elementene som lot seg etterprøve var forskjellige. I Kvervasaken fremgikk et inntektsrelatert formål klarere av de ulike dokumentene som ble korrespondert mellom selskapet og kommunen, mens overføringene i SalMarsaken fremsto «... utad som ren

---

<sup>144</sup> Rt.1981.256 s. 258

<sup>145</sup> HR-2018-580-A avsnitt 49

<sup>146</sup> *Ibid.* avsnitt 51

støtte.»<sup>147</sup> I tillegg ble støtten til kommunen omtalt under «sponsing og gaver» i rapporten SalMar ga ut om miljø og samfunnsansvaret til bedriften.

Forskjellen på hvordan bidragene er skiltet utad er tydelig fra Kvervasaken til SalMarsaken. Hvor stor betydning dette har fått for resultatet er ikke enkelt å lese ut av dommen. Men ut fra premissene kan det tyde på at det har vært en av flere betydelige faktorer som har resultert i, sett under ett, at Kverva fikk medhold og SalMar ikke.

Det poengteres i SalMardommen at det ikke forelå «... tidsnære bevis som kaster lys over formålet.»<sup>148</sup> ettersom det ikke kunne fremlegges noen dokumenter eller annen korrespondanse mellom partene som kunne tilsi at formålet med bidragene faktisk var inntektsrelatert. I Kvervatommen fremgikk dette ved flere anledninger. I styredokumenter, korrespondanse med kommunen og selvangivelsen til Kverva, tok opp nettopp at formålet med tilskuddet var tilsiktet inntekt på sikt, ved å fremme mulighetene til bosettingen.

Effekten av tilskuddet var også vidt forskjellig i sakene. Kverva er som kjent et holdingselskap og hadde i 2010 en eierandel på 53,4% i SalMar. Tilskuddet for oppføring av den videregående skolen var for å fremme bosetting mv. for blant annet SalMar. Som det poengteres i SalMardommen er det ikke tvil om at støtten fra SalMar bidro til økt trivsel i kommunen, men dette bidrar ikke på lik linje med oppføring av en videregående skole til bosetting i kommunen.

De respektive bidragene i dommene er på henholdsvis 50 millioner kroner i Kvervatommen og 1,4 millioner kroner i SalMardommen. Summen synes å ha vært av betydning, spesielt i Kvervatommen, ettersom det i dommens avsnitt 70 ble henvist til lagmannsrettens dom hvorav det ble uttalt at det «har også formodningen mot seg at Kverva ville yte et så vidt stort tilskudd, uten noe siktemål om at dette skulle gi noe tilbake til selskapet.»

Samlet sett er det ikke et forhold som har vært avgjørende i vurderingen av hovedformålet i henholdsvis Kvervatommen og SalMardommen, men flere omstendigheter sett under ett. At SalMar i utgangspunktet ville hatt større tilknytning til inntektsservivet enn Kverva, hva gjaldt tilskuddet til videregående skole, var uten avgjørende betydning. De øvrige momentene

---

<sup>147</sup> *Ibid.* avsnitt 46

<sup>148</sup> *Ibid.* avsnitt 47

i saken gikk i retning tilknytning. Ved vurderingen av hovedformålet kan tidsnære bevis være av stor betydning, for å dokumentere formålet bak kostnaden.

## **6.5 Betydningen av SalMardommen**

Spørsmålet er så hvilke virkninger SalMardommen medfører. Kvervadommen førte med seg enkelte omstendigheter som kunne tilsi pedagogiske virkemidler for kartleggingen av hovedformåls læren og ikke minst hvordan man skal løse en slik problemstilling.

SalMardommen bygger mye videre på dette utgangspunktet og tilsikter en del forandringer ved blant annet ikke å virke bastant for hvilke omstendigheter som kan ha relevans i vurderingen av hovedformålet (se avsnitt 45).

SalMardommen synes å korrigere kursen fra Kvervadommen. En del av momentene som i Kverva ble vurdert under tilknytningen mellom kostnaden og næringsvirksomheten, fikk betydning ved vurderingen av hovedformålet. Slik sett virker SalMardommen mer ryddig i sin gjennomgang.

Oppramsingen av momentene fra SalMardommen gir i hvert fall et godt utgangspunkt for senere vurderinger av hovedformålet. Kostnadens størrelse synes å være av stor betydning for vurderingen av hovedformålet. For Kvervadommen hadde størrelsen av bidraget formodningen mot seg å ikke være inntektsrelatert. Størrelsen av bidraget fikk ikke lik vekt i SalMardommen. Videre synes tidsnære dokumentasjoner og bevis, å være av stor betydning. Dette synes å være et av hovedmomentene som talte mot at bidraget var inntektsrelatert i SalMardommen, mens det i Kvervadommen synes å være motsatt.

# 7 Hovedytelseslæren i merverdiavgiftretten

## 7.1 Innledning

Vurderingsmomentene i hovedformålslæren har klare likhetstrekk med vurderingsmomentene i hovedytelseslæren i avgiftsretten. De to lærene har klart forskjellige anvendelsesområder, men for å se helhetsbilde innen skatte- og avgiftsretten, vil jeg her kort redegjøre for hovedytelseslæren. Deretter skal jeg sammenligne vurderingsmomentene i hovedytelseslæren med vurderingsmomentene i hovedformålslæren.

I hovedformålslæren er spørsmålet hvordan én kostnad skal behandles dersom det knytter seg to eller flere innbyrdes uavhengige formål til kostnaden. Hovedytelseslæren behandler tilfeller hvor to, isolert sett, individuelle ytelser har en slik tilknytning til, eller er integrert i hverandre på en slik måte at det er unaturlig å omtale det som noe annet enn én ytelse.

Ved beregning av inngående avgift, får hovedytelseslæren ikke anvendelse. Utgangspunktet ved inngående avgift er at ytelser i ulike avgiftsklasser skal fradragsføres separat, alternativt fordeles med en fordelingsnøkkel. Et unntak fra dette fremkommer av merverdiavgiftsloven § 8-2 fjerde ledd. Bestemmelsen gir «full fradragsrett» for tilfeller hvor «varer og tjenester» er til bruk i både «den registrerte virksomheten» og «til andre formål». Det forutsettes imidlertid at den delen som faller utenfor virksomheten, «ikke overstiger fem prosent» av «virksomhetens samlede omsetning».

Hovedytelseslæren får betydning for forbruker eller den som videreformidler varen eller tjenesten. Betydningen består i at beregningsgrunnlaget for avgiften vil avhenge av hovedytelsen. Er hovedytelsen avgiftspliktig, vil de underordnede ytelsene, som hører til under en annen avgiftsklasse eller er unntatt fra avgiftsplikt, behandles likt med hovedytelsen.

Det oppstår et spørsmål om hva som utgjør beregningsgrunnlaget ved sammensatte ytelser, når ytelsene referer seg til ulike avgiftssatser eller når en ytelse er avgiftspliktig mens den andre er unntatt. Løsningen på problemstillingen er i Merverdiavgiftshåndboken 2018 beskrevet slik at det finnes tre mulige utfall;



«(1) Man ser helt bort fra den unntatte del og beregner merverdiavgift av hele vederlaget (2) Det foretas en oppsplitting av vederlaget, slik at bare den avgiftspliktige del blir avgiftsberegnet (3) Begge elementer anses unntatt, og det beregnes ikke avgift på noe av vederlaget.»<sup>149</sup>

## 7.2 Nærmere om hovedytelseslæren<sup>150</sup>

Hovedytelseslæren kommer til uttrykk<sup>151</sup> gjennom Sundal Collier-dommen<sup>152</sup>. Læren er i stor grad å være inspirert av EU-retten.<sup>153</sup> Spørsmålet i dommen var hvordan en sammensatt ytelse, bestående av avgiftsfri meglertjenester og avgiftspliktig finansiell rådgivning, skulle avgiftsbehandles. Førstvoterende viser til lagmannsrettens gjennomgang av Volker Ludwig-dommen<sup>154</sup>, og uttaler at «[d]ette er etter mitt syn også dekkende for norsk rett.»<sup>155</sup> Volker Ludwig-dommen omhandlet en økonomisk rådgiver som jobbet som underagent for en kredittgiver. Dommen omhandlet spørsmålet om det var Volker Ludwig sin finansielle rådgivning eller formidlingen av lånet, som var hovedytelsen til låntakeren. Formidlingen av lånet var unntatt avgiftsplikt. EU-domstolen konkluderte med at den finansielle rådgivningen var sekundær til formidlingen av lånet.

Når det er fastsatt at det foreligger sammensatte ytelser, blir det videre spørsmål hvilken ytelse som skal anses som hovedytelsen og hvilke ytelser skal anses som underordnet.

Det er i underrettspraksis flere eksempler på hvilke momenter som er tillagt vekt. Her kan nevnes blant annet kundens formål, ytelsens særpreg i tillegg til andre objektive omstendigheter.

Kundens mål med ytelsen er retningsgivende for bedømmelsen av hovedytelsen. Ut ifra EU-dommene<sup>156</sup> blir det lagt til grunn at kundens mål med ytelsen i seg selv kan være avgjørende. Hvis de andre ytelsene ikke er målet i seg selv, men er med på å utfylle eller oppnå selve

---

<sup>149</sup> Merverdiavgiftsboken 2018, § 4-1 første ledd forts. – Sammensatte ytelser. Hovedytelseslæren

<sup>150</sup> Underkapittelet baserer seg på artikkelen til Jim K. Olsen, Hovedytelseslæren i norsk rett, Skatterett nr. 4, 2013 s. 327-359

<sup>151</sup> Tilsvarende lære har eksistert i norsk rett før denne dommen, men med en annen tilnærming og terminologi.

<sup>152</sup> Rt.2009.1632

<sup>153</sup> Norsk avgiftsrett er ikke bundet av EU-retten. Dette fordi merverdiavgift ikke er en del av EØS-avtalen. Likevel kan praksis fra EU etter omstendighetene være av relevans. Slike omstendigheter kan være sammenligning av relativt like regler.

<sup>154</sup> C-453/05

<sup>155</sup> Rt.2009.1632 avsnitt 55

<sup>156</sup> C-349/96 og C-453/05

målet på best mulig måte, er disse underordnet. Det er med andre ord hva som fremstår som det viktigste for kunden som er av betydning, som også er et viktig moment i norsk avgiftsrett.<sup>157</sup> I Grieg-dommen<sup>158</sup> var spørsmålet om såkalte Forvaltnings Service Avtaler (FSA) var avgiftspliktig. Avtalene besto av sammensatte ytelser hvorav store deler knyttet seg til megling, som er unntatt fra avgiftsplikt og senere en ikke ubetydelig avgiftspliktig rådgivningstjeneste. Det ble av lagmannsretten lagt til grunn at «... det kundene i FSA-avtalene *primært er ute etter*, er veiledning med hensyn til hvordan de best mulig skal plassere sine midler ...»<sup>159</sup> (min utheving). Lagmannsretten synes med dette å legge stor vekt på de omstendigheter som fra kundens ståsted var å anse som det viktigste med den sammensatte ytelsen.

Den ytelsen med størst særpreg eller på annen måte er den mest dominerende, kan trekke i retning av at denne anses som hovedytelsen. I merverdiavgiftshåndboken 2018 omtales dette som ytelsens særpreg. I Sundal Collier<sup>160</sup> var spørsmålet om sammensatte ytelser fra ABG Sundal Collier var avgiftspliktig eller ikke. Førstvoterende la til grunn at «ABG Sundal Collier hadde i utpreget grad en lite selvstendig rolle.»<sup>161</sup> gjennom sin ytelse. Meglertjenestene bar preg av å være lite selvstendig. Dette trekker i retning av at meglertjenestene ikke var hovedytelsen. Meglertjenester karakteriseres nettopp ved stor grad av selvstendighet. At Sundal Colliers rolle i større grad var av intern art, gjorde at hovedytelsen ble karakterisert som rådgivning.

Formålet til kjøper er, som nevnt, et sentralt moment i vurderingen av hovedytelsen. Ulike objektive holdepunkter kan her være sentrale i fastsettelsen av eller styrking/svekking av formålet. Cobra Club-dommen<sup>162</sup> illustrerer godt eksempler på noen objektive omstendigheter av relevans. Et av spørsmålet i dommen tok for seg om ellers avgiftspliktige inngangspenger til en nattklubb med pianobar, var unntatt avgiftsplikt etter dagjeldende merverdiavgiftsloven 5b. Bestemmelsen unntok avgiftsplikt for kulturarrangementer, herunder konserter. I bedømmelsen kom lagmannsretten frem til at konserten ikke kunne være hovedytelsen siden «... omgrepet «konsert» må oppfattast slik at musikkframføringa må være hovudelementet i

---

<sup>157</sup> Merverdiavgiftshåndboken 2018, § 4-1 første ledd forts. Sammensatte ytelser. Hovedytelseslæren

<sup>158</sup> Borgarting lagmannsrett LB-2009-184780

<sup>159</sup> *Ibid.*

<sup>160</sup> Rt.2009.1632

<sup>161</sup> *Ibid.* avsnitt 64

<sup>162</sup> Gulating lagmannsrett LG-2004-10761

hendinga ...».<sup>163</sup> Med dette synes lagmannsretten å mene at konserten var sekundær i forhold til nattklubbens andre severdigheter. Blant annet fordi innredningen i klubben ikke var stilt slik at scenen, med musikken, fremsto som hovedgrunnen til at man dro til nattklubben. Selv om scenen var rigget profesjonelt, var det ikke anføringer til at scenene var rigget for en konsert av den typen, som faller inn under unntaket.

Tilsvarende er dommen et eksempel på at profilering utad, gjennom annonser og annen reklame, også kan være veiledende for hvilken ytelse som er hovedytelsen. Reklamen klubben hadde sendt ut var ikke rettet inn på den avgiftsfrie musikkdelen, men på at klubben åpnet. Dette indikerte at musikken ikke var hovedelementet i ytelsen. Utad fremsto dermed nattklubbens åpning som hovedelementet. Hovedytelsen ble således tilgangen til nattklubben og dens severdigheter, slik at inngangspengene var avgiftspliktig.

Videre er ikke avtalestrukturen for ytelsene avgjørende for hvilken ytelse som er hovedytelse. Hvis flere ytelser splittes opp og faktureres hver for seg, eller partene gjennom flere avtaler legger opp til en deling av ytelsene, skal dette ses bort ifra dersom ytelsene i realiteten viser seg å være unaturlig å splittes opp. Ytelsene skal i forhold til avgiftsberegning ses under ett så lenge de har en tilstrekkelig tilknytning til hverandre. Her er vurderingstema om en splittelse av ytelsene vil være «unaturlig». Hovedpoenget er at ytelsene ikke splittes opp selv om det for eksempel posteres for seg i hver sin faktura. Lagmannsrettens dom Tanum Ridesenter<sup>164</sup> illustrerer dette da saken omhandlet hesteeiere som ble fakturert for stalleie og mat til hestene. Maten var avgiftspliktig mens leien av stallplassen var avgiftsfri. Lagmannsretten anså ytelsene som separate selv om ytelsene ble fakturert som én ytelse.

Disse momentene kan neppe sies å være uttømmende. Dette baseres på at objektive vurderingsmomenter vil variere fra tilfelle til tilfelle. De hensyn en slik vurdering baserer seg på prøver å opplyse etterprøvnbarheten av ytelsene. Slik sett kan det ikke settes opp en uttømmende liste ut ifra de nevnte momentene.

### **7.3 En sammenligning<sup>165</sup>**

---

<sup>163</sup> *Ibid.*

<sup>164</sup> Borgarting lagmannsrett LB-2001-617

<sup>165</sup> «Lærene» er i den følgende en fellesbetegnelse på hovedformåls læren og hovedytelses læren.

For at hovedytelseslæren skal anvendes må det foreligge en situasjon med sammensatte ytelser. Dette er som nevnt ovenfor i punkt 7.1 ytelser som naturlig hører sammen slik at avgiftsgrunnlaget baserer seg på begge sett under ett. Hva gjelder hovedformålslæren må det foreligge én kostnad med to eller flere innbyrdes uavhengige formål, for at læren kan anvendes på tilfellet.

Lærene har en del fellespunkter ved at begge tar utgangspunkt i hva som regnes som én ytelse eller én kostnad. Det er en likhet ved anvendelsen av lærene at det ikke er avgjørende for én kostnad eller én ytelse hvordan disse er fakturert eller på annen måte fremstilt dersom de faktiske omstendigheter tilsier at det er tale om flere kostnader eller ytelser.

Begge lærene benytter en objektiv vurdering i sin bedømmelse av henholdsvis hovedformålet og hovedytelsen. Men det utelukker ikke subjektive omstendigheter. Ser vi på hovedformålslæren er skattyters subjektive mening bak kostnaden førende for den videre vurderingen. På mange måter vil det være et tilsvarende utgangspunkt for hovedytelseslæren, men det er kjøpers subjektive formening eller formål bak kjøpet av ytelsen som er styrende.

Ytelsens særpreg har sine likheter med hovedformålslæren. Når man ser på de objektive omstendighetene rundt kostnaden, kan de omstendigheter som for tredjemann ser viktigst ut, ha betydning for fastsettingen av hovedformålet.<sup>166</sup> Likheten ligger således i hvordan tredjemann oppfatter henholdsvis ytelsen eller kostnaden.

I forlengelsen av dette er det naturlig å nevne at det både for hovedformålslæren og hovedytelseslæren ikke kan oppstilles en uttømmende momentliste for vurderingene.

Når det kommer til hvilket subjekt vurderingen skal ta utgangspunkt hos, kan det være forskjell fra hovedformålslæren til hovedytelseslæren. Ved fastsettingen av hovedformålet er det skattyters formål med kostnaden som er førende i vurderingen, mens det ved fastsettingen av hovedytelsen skal tas utgangspunkt i kjøper av ytelsen sin oppfatning av hva som er hovedytelsen.<sup>167</sup>

---

<sup>166</sup> Se punkt 5.3.1

<sup>167</sup> Det blir i utgangspunktet samme subjekt det tas utgangspunkt hos, men det vil oppstå en omstendighet som utgjør forskjellen. Når kjøper bestiller ytelsen og får faktura uten MVA, vil det være selger som må stå for den etterberegnete merverdiavgiften. Utgangspunktet er at kjøper betaler MVA.

# Litteraturliste

## Litteratur:

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

Nygaard, Nils, Rettsgrunnlag og standpunkt, 2. utgåve (Bergen 2004)

Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 7. utgave (Oslo 2014)

Zimmer (red.), Frederik i samarbeid med Advokatfirmaet BA-HR DA, Bedrift, selskap og skatt – *Skatlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 6. utgave (Oslo 2014)

## Artikler:

Olsen, Jim K., Hovedytelseslæren i norsk rett, Skatterett nr. 4, 2013 s. 327-359

Zimmer, Frederik, Skatterett 2013 s. 124-158

Zimmer, Frederik, Skatterett 2016 s. 189-255

## Annet:

Skatte-ABC 2018

Merverdiavgiftshåndboken 2018

## Dommer:

European Court of Justice:

C-349/96 (Card Protection Plan)

C-453/05 (Volker Ludwig)

Lagmannsretten:

LB-2001-617 (Tanum Ridesenter)

LG-2004-10761 (Cobra Club)

LB-2009-184780 (Grieg)

Høyesterett:

Rt.1949.912 (Folketeateret)

Rt.1956.1188 (Anth. B. Nilsen)

Rt.1962.133 (Ahnfelt)

Rt.1965.954 (Kosmos)

Rt.1981.256 (Bjerke Pedersen)

Rt.1992.1263 (Trondheim elektrisitetsverk)

Rt.2005.1434 (Total)

Rt.2008.794 (Korsvold)

Rt.2009.1473 (Samdal)

Rt.2009.1632 (Sundal Collier)

Rt.2012.744 (Skagen)

Rt.2015.1068 (Kverva)

HR-2018-391-A (Argentum mfl.)

HR-2018-570-A (Ericsson Televisjon)

HR-2018-580-A (Salmar)