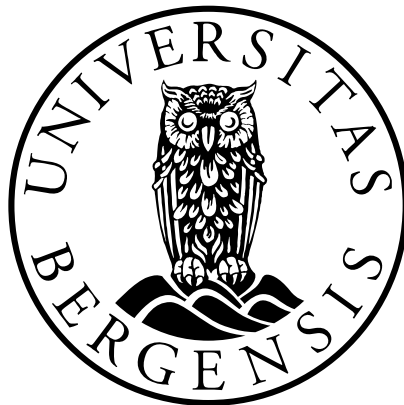


Kravet til tilknytning mellom kostnad og inntekt

– *sosiosponsing i lys av hovedformålslæren*

Kandidatnummer: 198 674

Antall ord: 14 597



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

09.12.2014

Innholdsfortegnelse

INNOLDSFORTEGNELSE	2
1. INNLEDNING	1
2 KORT OM FRADRAGSRETTE	1
2.1 HENSYNENE BAK FRADRAGSREGLENE	1
2.1.1 <i>Skatteevneprinsippet</i>	1
2.1.2 <i>Provenyhensyn</i>	2
2.2 HOVEDREGELEN FOR FRADRAG I SKATTELOVEN § 6-1.....	2
2.3 VILKÅRENE FOR RETT TIL FRADRAG ETTER § 6-1 – OPPOFRELSE OG TILKNYTNING	3
3. TILKNYTNINGSVILKÅRET	3
3.1 INNLEDNING	3
3.2 DET MÅ FORELIGGE EN KVALIFISERENDE INNTEKTSSKAPENDE AKTIVITET	3
3.3 TILKNYTNING TIL DEN INNTEKTSSKAPENDE AKTIVITETEN.....	5
3.3.1 <i>Krav om nødvendig kostnad?</i>	5
3.3.2 <i>Krav om hensiktsmessig eller egnet kostnad?</i>	6
3.3.3 <i>Krav til aktuell eller nær forstående inntekt/tidsmessig sammenheng</i>	9
4 HOVEDFORMÅLSLÆREN	10
4.1 INNHALDET I HOVEDFORMÅLSLÆREN	10
4.2 NÆRMERE OM HVORDAN EN KOMMER FREM TIL SKATTYTERS FORMÅL	11
4.2.1 <i>Fastlegging av skattyters formål i praksis</i>	12
4.2.1.1 <i>Avtaleverket</i>	12
4.2.1.2 <i>Ekstern kommunikasjon</i>	13
4.2.1.3 <i>Kostnadens karakter</i>	13
4.2.1.4 <i>Sakens natur</i>	13
5. HOVEDFORMÅLSLÆREN I RETTSPRAKSIS	14
5.1 INNLEDNING	14
5.2 FRADRAG FOR KOSTNADER KNYTTET TIL DATTERSELSKAP UNDER AVVIKLING.....	14
5.3 REKLAME.....	14
5.3.1 <i>Innledning</i>	14
5.3.2 <i>Reklameformål og politisk agenda</i>	15
5.4 SPONSING	16
5.4.1 <i>Kostnader til interesseorganisasjoner</i>	18
5.5 KOSTNADER I GRENSELAND MELLOM INNTEKTSERVERV OG GAVE.....	19
5.5.1 <i>Kosmos – grensen mot gave</i>	19
5.5.2 <i>Skagen – kostnader til veldedig organisasjoner</i>	22
5.5.2.1 <i>Innledning</i>	22
5.5.2.2 <i>Avvisning av hovedformåls læren</i>	22
5.5.2.3 <i>Tilknytningsvurderingen</i>	24
5.5.2.3.1 <i>Innledning</i>	24
5.5.2.3.2 <i>Klarlegging av skattyters formål</i>	24
5.5.2.3.3 <i>Krav til motytelse</i>	26
5.5.2.3.4 <i>Skagens anførsel om en liberal forståelse av tilknytningskravet</i>	27
5.5.2.4 <i>Oppsummering av Skagen-dommen</i>	27
5.6 <i>SKAGEN-DOMMENS INNVIRKNING PÅ SENERE RETTSPRAKSIS</i>	28

5.6.1 Rettsanvendelsesskjønn/forvaltningsskjønn.....	28
5.6.2 Dom om fradrag for kostnader til klimavoter	29
5.6.2.1 Fakta om klimavoter	29
5.6.2.1 Stormberg mot skatteetaten	30
5.6.2.2 Oppsummering av Stormberg-dommen	33
5.6.3 Dom om fradrag for tilskudd til nasjonalt innovasjonssenter	33
5.6.3.1 Oppsummering av Kverva-dommen	35
5.6.4 Oppsummering av dommene fra tingretten	36
6. AVSLUTNING.....	36
6.1 HVA KAN VI TREKKE UT FRA RETTSPRAKSIS	36
6.2 DE LEGE FERENDA	37
7. LITTERATURLISTE	39

1. Innledning

Etter skatteloven må det foreligge en tilstrekkelig tilknytning mellom kostnad og inntektserverv, for at skattyter skal ha fradragsrett. Oppgaven behandler tilknytningsvilkåret, med hovedfokus på hovedformåls læren.

Vi lever i et internasjonalt miljø preget av sterk teknologisk utvikling. Nye metoder for markedsføring og bedriftsorganisering utvikles løpende. Tradisjonelle salgskanaler som avisannonser og TV-reklame møter sterk konkurranse fra personalisert reklame på internett. Skattelovgivningen er imidlertid ikke endret, slik at det blir nødvendig å tolke eksisterende hjemler i en ny kontekst.

En type markedsføringskostnader som har blitt behandlet av Høyesterett i nyere tid er såkalt sosiosponsing, og i hvilken grad slike kostnader er fradragsberettiget. Med sosiosponsing menes her bedrifters sponsing av veldedige organisasjoner. Spørsmålet i denne oppgaven blir både hvordan slike spørsmål behandles under hovedformåls læren, og om det er mulig å konkretisere tilknytningskravet for denne type kostnader. Tilknytningskravet skal også vurderes for kostnader som kan ligne på sosiosponsing, og som ligger i grenseland mellom gave og kostnader til skattyters inntektserverv.

2 Kort om fradragsretten

2.1 Hensynene bak fradragsreglene

To sentrale legislative hensyn bak fradragsreglene er skatteevneprinsippet og provenyehensyn.¹ Kunnskap om disse hensynene er viktig for å bedre forstå problemstillingene som kan oppstå i fradragsspørsmål.

2.1.1 Skatteevneprinsippet

Skatteevneprinsippet innebærer at skattyteren gis fradragsrett for de kostnadene han har hatt i forbindelse med inntektservervelse.² Ved skattereformen av 1992 var det et sentralt hensyn at det var skattyters reelle skatteevne som skulle legges til grunn ved beskatningen.³ Årsaken var at dagjeldende system hadde ført til *«skattemessige tilpasninger og disposisjoner fra skattyternes side som både har bidratt til uheldig bruk av samfunnets ressurser, og samtidig til at en ikke har oppnådd*

¹ NOU 2003:9 punkt 3.2.1.

² Fredrik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2014, avsnitt 1.4 (heretter kun «Zimmer») avsnitt 7.1 jf. 5.2.

³ Ot.prp.nr.35 (1990-1991) avsnitt 1.4.

*den fordelingseffekten en har tatt sikte på».*⁴ Ved å fokusere på skattyters reelle skatteevne, ønsket man å unngå rene skattemotiverte investeringer, som var lite samfunnsøkonomiske hensiktsmessige og som dempet veksten i norsk økonomi.⁵

Ved fastsettelsen av skattyters reelle skatteevne, har retten til fradrag for kostnader til inntektsserverv en sentral rolle. Fradrag for kostnader sikrer at en skattyter som har en inntektsskapende aktivitet, som ikke gir overskudd, unngår negativ inntekt på grunn av skattebelastningen. Samtidig får skattyter ikke fradrag for kostnader som *ikke* er knyttet til et inntektsserverv. Sistnevnte kostnader påvirker ikke egentlig skattyters evne til å betale skatt.⁶

2.1.2 Provenyhensyn

Et annet viktig hensyn bak skattereglene er provenyhensyn. Adgangen til å kreve fradrag reduserer inntekter for det offentlige, og påvirker dermed statens skatteproveny.⁷

Utvidelse eller innskrenkning av fradragsreglene krever en konkret vurdering av de provenymessige hensyn fra statens side. Selv om en utvidelse av fradragsretten i utgangspunktet kan medføre mindre skatteinntekter, kan ringvirkningene av den utvidede fradragsretten være økt stimulering av private investeringer. Økt stimulering av private investeringer kan øke skattegrunlaget og statens inntekter.⁸

Provenyhensyn vil kunne ha en sentral plass i vurderingen av fradragsspørsmål. Vektlegging av lovens formål i rettsanvendelsesprosessen bidrar til å sikre den demokratiske legitimitet. Særlig vil hensynet kunne få en sentral plass under spørsmålet om fradrag for bistand til allmennyttige organisasjoner, se punkt 6.2.

2.2 Hovedregelen for fradrag i skatteloven § 6-1.

Hovedregelen om fradrag er skatteloven (sktl.) § 6-1. Bestemmelsen gir skattyter rett til å kreve fradrag i bruttoinntekten for kostnader som er «*pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*». Bestemmelsen oppstiller et krav om tilknytning mellom kostnaden på den ene side, og skattyters inntekt eller inntektsskapende aktivitet på den annen for at det skal foreligge fradragsrett.⁹ Regler som innskrenker, utvider eller presiserer fradragsretten finnes i §§ 6-10 til 6-32, jf. § 6-1 første ledd annet punktum.

⁴ Ibid.

⁵ Helge Neraal, «Retten til inntektsfradrag for utgifter til sponning», *Skatterett* nr. 3-2013, s. 228-251, punkt 7.2 (heretter «*Neraal-skatterett*»).

⁶ *Neraal-skatterett* pkt. 7.2.

⁷ *Neraal-skatterett* pkt. 7.3.

⁸ *Neraal-skatterett* pkt. 7.3.

⁹ *Zimmer* s. 197.

2.3 Vilkårene for rett til fradrag etter § 6-1 – Oppofrelse og tilknytning

Hovedregelen i § 6-1 kan i deles opp i to hovedvilkår som må være oppfylt for at skattyter skal ha rett til fradrag. Det må fra skattyters side foreligge en oppofrelse av en fordel, og denne oppofrelsen av en fordel må ha tilknytning til inntekt eller inntektsskapende aktivitet.¹⁰

For at en fordel skal være oppofret må det skje en reduksjon i skattyters formuesstilling. En kostnadsmulighet, eller ren ombytting av verdier, for eksempel ved kjøp av formuesobjekter, er ingen oppofrelse.^{11,12} Typiske eksempler på en oppofret fordel er utgifter skattyter har i forbindelse med reklame eller lønnsutgifter til ansatte. Reklame gir ingen rett til inntekt for skattyter. Det finner dermed sted en reduksjon i skattyters formuesstilling.

3. Tilknytningsvilkåret

3.1 Innledning

Tilknytningsvilkåret har flere sider. For det første må det foreligge et inntektserverv å knytte en kostnad til. Dette behandles under punkt 3.2. Videre må tilknytningen mellom kostnaden og den gitte inntektsskapende aktivitet være tilstrekkelig. Dette behandles i punkt 3.3.

3.2 Det må foreligge en kvalifiserende inntektsskapende aktivitet

Under dette punktet er utgangspunktet at det foreligger en kostnad, og spørsmålet er om det foreligger et inntektserverv å knytte denne kostnaden til. Hvis det ikke foreligger en inntektsskapende aktivitet, vil ikke skattyter ha fradragsrett for kostnaden. Dette spørsmålet er ikke en del av selve tilknytningsvurderingen. Men da mange fradragsspørsmål kan avvises allerede her, er det relevant å ta en gjennomgang av vilkårene som stilles til inntektsskapende aktivitet.

For at en inntekt skal være vunnet ved arbeid eller virksomhet, så må aktiviteten ha økonomisk karakter. Dette kan konkretiseres i et krav om at aktiviteten objektivt sett er egnet til å gå med overskudd. Prinsippet ble klart i Rt. 1985 s. 319 *Ringes*, som omhandlet virksomhet. Det uttales der at «*Det sentrale i virksomhetsbegrepet (...) er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så i hvert fall på noe lengre sikt*»

Som eksempel kan det vises til en dom fra Romsdal herredsretts av 25. juni 1990 som gjaldt produksjon av melkesyreprodukter for kosmetikkindustrien.¹³ Ved å tilsette en aktivator i et melkeglass og la glassene stå i kjelleren i 15 uker, så skulle melkesyreproduktet være klart. Dette

¹⁰ Zimmer s. 182-183.

¹¹ Zimmer s. 182.

¹² Gregar Berg-Rolness, *Inntekt av virksomhet*, Oslo 2009 s. 277.

¹³ UTV-1990-906 (Romsdal herredsrett).

produktet skulle sendes til kosmetikkselskapet og gi skattyter en stor gevinst i forhold til investeringen i aktivatoren. Selgeren av aktivatoren gikk konkurs før levering av melkesyreproduktet, og skattyter krevde fradrag for kostnaden til aktivatoren. I sin omtale av prosjektet, uttalte retten at det oppfordret til:

«verving av ytterligere deltakere» og at « produktet, uten nærmere kontroll, skulle brukes til fremstillingen av kosmetikk og salver, alt burde trekke i retning av den ytterste forsiktighet. Og hvis fremstillingen virkelig var så enkelt, og fortjenesten så betydelig, måtte det for enhver leser av materialet melde seg spørsmål om hvorfor ikke virksomheten var satt i gang industrielt»¹⁴

Retten innrømmet ikke fradragsrett, og bemerket i denne forbindelse blant annet at:

«Skatterettslig sett har det etter rettens syn ikke dreiet seg om næringsvirksomhet i skattelovens forstand, og fradragsrett foreligger dermed ikke. (...) De har deltatt i et tiltak som også for dem burde fremstille seg som hasardiøst, og ikke en «virksomhet som objektivt sett må være egnet til å gi overskudd (...)» [Siste sitat fra Rt. 1985 s. 323 Ringes].»

Det er imidlertid ikke slik at all form for svindel utelukker at aktiviteten har den nødvendige økonomiske karakter. Dommen i Rt. 2009 s. 1473 *Samdal* gjaldt svindel knyttet til et eiendomsprosjekt i Spania.¹⁵ Samdal hadde som plan å videreselge kontraktene på to leiligheter i Spania med fortjeneste. Investeringen var ikke gjort som ledd i Samdals næringsvirksomhet.

Førstvoterende uttaler at det er *«på det rene at det - som utgangspunkt - låg føre nødvendig tilknytning. Samdal hadde investert i rettar i prosjektet med tanke på vidaresal og den avkastinga han meinte å kunne få ved dette»*. Hoveddrøftelsen i dommen retter seg i hovedsak mot kostnadens objektive egnethet, som behandles under i punkt 3,3.2. Men det kan utledes av dommen at så lenge prosjektet utad ikke fremstår som et helt åpenbart svindeltilfelle, og som skattyter burde ha forstått var svindel, så medfører ikke det at inntektsservervet *ikke* har en økonomisk karakter.

Førstvoterende uttaler således videre i dommen at *«Investeringa er med andre ord av ein art som mange har gjort, både i vårt land og i utlandet, og som ofte har gitt vinst og som tidvis har gitt tap»*.

Hvis en fortsetter førstvoterendes resonnering i den siste siterte setning, gir det grunnlag for å differensiere svindeltilfellene. Det er nærliggende å anta at hvis skattyter hadde investert store penger på bakgrunn av e-posttilbud fra Nigeria,¹⁶ ville fradrag antagelig nektes, fordi aktiviteten objektivt sett ikke er egnet til å gå med overskudd.

¹⁴ Op.cit. s. 907.

¹⁵ Se også Rt. 2007 s. 1822 DSC.

¹⁶ <http://no.wikipedia.org/wiki/Nigeriabrev>.

3.3 Tilknytning til den inntektsskapende aktiviteten

For at det skal foreligge fradragrett må det som nevnt foreligge et inntektsserverv, og kostnaden må være knyttet til denne inntektsskapende aktiviteten. Det må ha vært skattyters formål med pådragelsen av kostnaden å «*erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*», jf. sktl. § 6-1. Også andre forhold enn skattyters formål kan skape den nødvendige tilknytningen, som for eksempel årsakssammenheng, men disse vil ikke behandles i denne oppgaven, ettersom sosiosponsing er en villet aktivitet.¹⁷ Et viktig spørsmål knyttet til skattyters formål er om dette alene er tilstrekkelig for å begrunne fradragrett, eller om det også stilles andre tilleggsvilkår.¹⁸

Innledningsvis bemerkes at lovens bruk av ordet «*inntekt*» i § 6-1, ikke skal forstås som at kostnadene må knytte seg til en bestemt inntektspost.¹⁹ Som eksempel kan det vises til Rt. 1965 s. 954 *Kosmos*. I dommen ble det gitt fradrag for kostnader ved oppføring av et bygg, som medførte at *Kosmos* «*styrket sin posisjon utad og derved øket sin konkurransevne*». Se også Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* som omtales under punkt 4.1.

Det forutsettes i det videre at skattyters formål er tilknyttet et inntektsserverv.

3.3.1 Krav om nødvendig kostnad?

I teorien sies det ofte at en kostnad må være nødvendig for at skattyter skal ha fradragrett. Dette kan imidlertid ikke tolkes bokstavelig.²⁰

Det følger av praksis at et vilkår om at kostnaden skal være nødvendig, ikke kan stilles generelt. Se som eksempel Rt. 1991 s. 1182 *Brenden*. En lærer i ungdomsskolen krevde fradrag for kostnader til studietur foretatt til Egypt. Kommunen anførte at for at fradrag kunne kreves, så måtte studieturen være «*faglig nødvendig for at deltakerne skal være på høyden i sitt fag. Det kreves en slik faglig moralsk plikt til å reise at kostnadene nærmest må likestilles med en byrde som påhviler stillingen*». Høyesterett avviste kommunens synspunkt. Domstolen slår fast at lærerens deltakelse i kurset verken medførte høyere lønn, eller var nødvendig for at hun skulle beholde sin lønn. Videre uttaler domstolen at:

«Når stilling og lønn ikke påvirkes av deltakelsen i kurset kan det vanskelig sies at kursutgiftene er 'pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse'. Det må imidlertid anses på det rene etter rettsutviklingen på området at en slik rent språklig forståelse av lovens tekst ikke avspeiler rettstilstanden».

¹⁷ Zimmer s. 212 følgende.

¹⁸ Zimmer s. 199.

¹⁹ Zimmer s. 198.

²⁰ Zimmer s. 200.

Som vist kan det ikke innfortolkes et absolutt krav om «nødvendighet» i fradragsvurderingen. Det er tilstrekkelig at kostnaden har direkte betydning for den inntektsskapende aktivitet.²¹ En praktisering av et slik absolutt vilkår hadde også bydd på store problemer i praksis. For eksempel kan det tenkes bedriften som gir sine ansatte økt lønn, men at en slik lønnsøkning var verken nødvendig for å øke produktiviteten eller for å holde på de ansatte. En vurdering av om lønnsøkningen var nødvendig hadde skapt problemer både for ligningsmyndighetene og domstolene. De hadde i tillegg fremstått lite rimelig om bedriften i et slikt tilfelle skulle være avskåret fra å få fradrag for lønnskostnadene sine. Skattyter har som alminnelig utgangspunkt frihet til å innrette sin inntektsskapende aktivitet ut fra egne vurderinger av hva som er nødvendig.

Et viktig poeng under dette punktet er imidlertid at graden av «nødvendighet» kan komme inn som et moment hvor tilknytningsspørsmålet av andre grunner er tvilsomt.²² Dette gjelder særlig ved blandet formål. Se kapittel 5 og Rt. 2008 s. 794, hvor domstolen uttaler at:

«Jeg nevner at Zimmer på side 193 [5. utgave 2005] uttaler at det i denne vurderingen synes relevant å legge vekt på i hvilken grad kostnaden må anses nødvendig og egnet for å oppnå de inntektstilknyttede formål. Det kan - slik jeg ser det - være gode grunner for å bygge på en slik betraktningssmåte».

3.3.2 Krav om hensiktsmessig eller egnet kostnad?

Det neste spørsmålet som kan stilles er om det er et vilkår for fradragsrett at kostnaden er hensiktsmessig eller egnet til å skape inntekt for skattyter.²³ Ovenfor behandlet vi om det var nødvendig å pådra seg kostnaden. Under dette punktet er spørsmålet om en kostnad kan avskjæres når den ikke er hensiktsmessig eller egnet til å fremme inntektsverv.

Fradragsrettens formål tilsier at man vurderer kostnadens hensiktsmessighet. At man avskjærer fradrag for kostnader som er uegnet til å skape inntekt, kan være en naturlig følge av disse formål.

Imidlertid er det klart at en ikke kan oppstille et absolutt objektivi krav om kostnadens egnethet i spørsmål om fradragsrett. Aarbakke uttaler at uttrykket til inntektens ervervelse omfatter «omkostninger som faktisk har hatt betydning for inntektservervet og omkostninger som kunne ha hatt det om forholdene hadde utviklet seg annerledes enn de faktisk har gjort».²⁴

Ligningsmyndighetene skal som alminnelig utgangspunkt ikke overprøve skattyters forretningskjønn.²⁵ Det er klart at om skattyter velger en strategi som medfører betydelig omkostninger, eller at det finnes rimelige alternativer, eller at en investering er mislykket,

²¹ Rt. 1991 s. 1182 på s. 1186

²² Zimmer s. 201.

²³ Zimmer s. 201.

²⁴ Aarbakke s. 244.

²⁵ Zimmer s. 201.

avskjærer det ikke fradragrett så lenge vilkårene ellers er oppfylt.²⁶ En senere sensurering av skattyters forretningskjønn med etterpåklokskapens briller, hadde vært lite rimelig. Med en slik regel kunne skattyter vegret seg for å satse på nye områder eller investeringer, som på tidspunktet for kostnaden ikke fremsto sikre. En slik situasjon er lite ønskelig.

Løsningen er også et fornuftig utgangspunkt, da skattyter normal vil være nærmest å vurdere hva som er hensiktsmessig i forbindelse med dennes inntektsverv. Begrensningen ligger i kravet om at aktiviteten må være objektiv egnet til å gå med overskudd, se punkt 3.2.

Det kan tenkes at det må trekkes en grense mot kostnader som er klart uegnet til å nå formålet, eller motarbeider det.²⁷ En sentral dom på området er Rt. 1981 s. 256 *Bjerke Pedersen*. Saken omhandlet assuranceagent Bjerke Pedersen som krevde inntektsfradrag for et beløp han hadde utbetalt i forbindelse med en spekulativ joint venture-avtale. Avtalen gjaldt samarbeid med utenlandske olje- og kapitalinteresser som ville satse på oljeleting i Nordsjøen, og det skulle tas hensyn til Pedersens interesse i å overta forsikringer som måtte bli aktuelle.²⁸ Pedersen innbetalte etter avtalen kr. 100 000 i juli 1974, men allerede 31. juli 1974 ble prosjektet oppgitt. Hele beløpet var tapt. Pedersen krevde fradrag for beløpet, men det ble nektet ved ligningen. For Høyesterett hadde kommunen godtatt at Pedersens motiv for å inngå avtalen var å oppnå nye forsikringer og derved øke sine provisjonsinntekter. Kommunen hevdet at avtalen var uegnet til å skaffe Bjerke Pedersen noe fremtidig inntekt.

Høyesterett opphevet ligningen og ga Pedersen medhold. På s. 258 uttaler førstvoterende at:

«Heller ikke kan jeg anse utgiftsfradrag utelukkende med den begrunnelse at utgiften ikke var egnet til å realisere formålet. Jeg vil ikke utelukke at en utgift med sikte på å oppnå fremtidige inntekter kan være så uegnet for formålet at den allerede av denne grunn ikke kan aksepteres som utgift til inntektens ervervelse. Men når det - som i denne sak - er uomtvistet at skattyterens formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det etter min oppfatning bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig. En vurdering av utgiftens egnethet må (...) ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådradd».

Det er flere momenter i førstvoterendes votum som belyser innholdet i tilknytningskravet. For det første er det kun i rene unntakstilfelle at skattekontoret kan nekte fradrag fordi utgiften ikke er formålstjenlig, når skattyters formål har vært å erverve inntekt. For det andre må en vurdering av utgiftens egnethet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådradd.

²⁶ Zimmer s. 201.

²⁷ Ibid.

²⁸ Ibid.

Synspunktet ble fulgt opp i Rt. 2009 s. 1473 *Samdal* som er omtalt under punkt 3.2. Staten anførte at kostnaden objektivt sett ikke var egnet til å fremme skattepliktig inntekt, fordi det ikke er noen reell inntektsmulighet i svindeltilfeller. Skattyter på sin side hevdet at objektivt egnethet ikke var noe vilkår, og at det sentrale vilkåret i tilknytningsvurderingen er skattyters formål med utgiften. Høyesterett opphevet ligningen og innrømte skattyter fradrag for utgiftene.

Etter å ha vist til *Bjerke Pedersen*-dommen uttaler førstvoterende i avsnitt 37 at; «*For det første er det berre «i rene unntakstilfelle» at det kan bli tale om å nekte frådtag fordi kostnaden - investeringa - ikkje var føremålstenleg. Domstolane skal ikkje sensurere forretningsskjønnet til den som gjennomfører ei investering eller tek på seg ein kostnad*». Det er etter dette klart at det kun er i rene unntakstilfeller at en kan nekte skattyter fradrag når formålet har vært å fremme erverv av inntekt.

Ligningspraksis har fulgt opp retningslinjene i *Samdal*-dommen. Ved transaksjoner som i det ytre fremstår som forretningsmessige og hvor formålet utelukkende har vært å erverve skattepliktig inntekt, kan fradrag som utgangspunkt ikke nektes med begrunnelsen at kostnaden ikke var formålstjenlig. Ligningsmyndighetene skal ikke sensurere forretningsskjønnet til skattyter. Rent unntaksvis vil de som nevnt kunne nektes fradrag ved transaksjoner som i det ytre ikke fremstår som egnet til å skape inntekt.^{29,30}

Det kan imidlertid tenkes situasjoner hvor en kostnad kan nektes fradratt med begrunnelsen at kostnaden ikke er formålstjenlig. Kostnaden må i så fall være av en så uvanlig karakter at den fremstår helt uegnet for å skape inntekt. Ut over sitatet fra Høyesterett om unntakstilfeller, synes det ikke som om dette har vært et aktuelt tema i rettspraksis. Noe av årsaken kan være kravet til en inntektsskapende aktivitet, som omtalt under punkt 3.2.

Et mulig eksempel som kan illustrere hva som er en uegnet kostnad, er UTV-1990-906, som er omtalt over i punkt 3.2. Hvis man forutsetter at det allerede foreligger en inntektsskapende aktivitet, er kostnaden av en slik karakter at den om mulig bør nektes fradratt, selv om skattyters formål har vært å erverve inntekt. Herredsretten uttaler i den sammenheng at det «*har for rettens vurderingen ikke betydning om man betrakter «produksjonen» som selvstendig virksomhet eller som en del av gardsdriften*».³¹ Dette kan være en nærliggende konklusjon, sakens spesielle karakter tatt i betraktning.

Kostnadens hensiktsmessighet vil antagelig ha størst betydning hvor det er tvil om hovedformålet for kostnaden. Se for eksempel Rt. 1965 s. 954 *Kosmos*, som behandles nærmere under punkt 5.5.1.

²⁹ Lignings-ABC 2014 Tap punkt 3.2.

³⁰ SKDs kommentar til Høyesteretts dom om svindel av 20. november 2009 (tilgjengelig på skatteetaten.no).

³¹ UTV-1990-906.

Dommen gjaldt spørsmål om skattyters formål var å erverve inntekt. Høyesterett opphevet ligningen og ga skattyter fradrag. Hva gjelder egnethet uttalte førstvoterende at; «*Jeg finner også at en medvirkning fra selskapets side til realisering av byggeplanene objektivt sett fremtrer som egnet til å fremme selskapets formål*».

3.3.3 Krav til aktuell eller nær forstående inntekt/tidsmessig sammenheng

Det kan stilles spørsmål om det foreligger et krav om tidsmessig sammenheng mellom kostnad og inntekt.

Det må anses som sikker rett at det ikke er et krav om tidsmessig sammenheng, når kostnadene er knyttet til tidligere inntekt, eller inntektsverv. Forutsetning er at den inntektsskapende aktivitet ikke har opphørt.

Spørsmålet kan stille seg annerledes når en kostnad er pådratt og periodisert, men må anses tilknyttet eventuell fremtidig inntekt. Også her må utgangspunktet være at det foreligger rett til fradrag.^{32,33}

Men en viss tidsmessig sammenheng må imidlertid kreves. Se blant annet Rt. 1918 s. 836. Dommen gjaldt fradrag for utgifter til studiereiser for en lege. Høyesterett sluttet seg til overrettens dom som uttalte «*At en studiereise kan komme til at øve en fordelagtig indflydelse i en ubestemt, men mer eller mindre fjern fremtid, tør jeg ikke anse tilstrækkelig*».

Se også Rt. 1949 s. 912 *Folketeateret*. Dommen gjaldt folketeateret som krevde fradrag for tilskudd til folketeaterforeningen. Fradrag ble nektet av Høyesterett. Førstvoterende uttalte at:

«Det er i dette tilfelle etter min oppfatning ikke en så nær og påtagelig forbindelse mellom utgiften og den påregnede, fremtidige inntekt at den nevnte fradragsregel kan komme til anvendelse. (...) selskapet i 1940 sto rede til å sette i gang innredningen av teatersalen (...) Det var imidlertid et stort arbeid som her skulle utføres, og en måtte regne med at det ville ta lang tid innen selve teaterdriften kunne begynne.»

Utgangspunktet er at man får fradragsrett for kostnader knyttet til fremtidig inntekt når det foreligger saklig sammenheng. Som eksempel kan reklamekostnader nevnes. Disse vil være fradragsberettiget, selv om det er usikkert om og når reklamen eventuelt får effekt for skattyters inntektsverv.³⁴

³² Zimmer s. 202, og Aarbakke s. 247.

³³ Lignings-ABC Kostnader – Allment om fradrag punkt 4.7.1.

³⁴ Lignings-ABC Reklameinntekter/-kostnader punkt 1.

Rettspraksis har videre ikke stilt strenge krav til den tidsmessige sammenheng, og trukket romslige grenser.³⁵ Et eksempel er *Bjerke Pedersen*-dommen omtalt under punkt 3.3.2.

Førstvoterende uttaler på s. 258 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 (...) Selv om [avtalen] måtte sies å være risikofyllt og rettet mot høyst usikre fremtidsutsikter (...)»

Et spørsmål om tidsmessig sammenheng mellom oppofrelse og (forventet) inntekt vil sjelden komme på spissen. Hvis tidshorizonten blir for lang, kan spørsmålet heller bli om det foreligger en saklig tilknytning mellom utgiften og inntekten, enn om den rene tidsmessige sammenheng.³⁶

Vurderingen om tidsmessig sammenheng kan imidlertid inngå som moment i vurderingen hvor det foreligger flere formål. Se kapittel 5.

4 Hovedformåls læren

4.1 Innholdet i hovedformåls læren

Ovenfor har jeg forutsatt at oppofrelsen av kostnaden kun tjener ett formål. Særlige spørsmål oppstår når kostnaden tjener to eller flere formål, og ett av disse ikke er knyttet til et inntektserverv. Utgangspunktet i slike tilfeller er forholdsmessig fordeling av kostnaden etter bruk, avgjort etter hvilke formål som er, og hvilke formål som ikke er, fradragsberettiget

Annerledes stiller deg seg når to eller flere formål knytter seg til en og samme kostnad, og formålene oppfylles samtidig. I slike tilfeller vil det ikke være mulig identifisere bruken til ulike formål, og forholdsmessig fordeling kan derfor ikke skje.

Etter en rekke høyesterettsdommer, litteratur og ligningspraksis er det klart at så lenge det dreier seg om én enkelt omkostning, og formålene oppfylles samtidig, så må det bli en enten-eller for hele omkostningen.^{37, 38} Enten får skattyter fradragsrett for hele kostnaden, eller ingen fradragsrett i det hele tatt. Se blant annet igjen *Anth B. Nilsen*- og *Kosmos*-dommen.³⁹ I begge dommene hadde skattyterne flere formål, og det hadde ikke vært umulig å foreta en skjønnsmessig oppdeling av kostnadene. Men Høyesterett foretrakk en enten eller løsning, som er gjeldende rett. Et annet

³⁵ Aarbakke s. 248.

³⁶ Zimmer s. 202.

³⁷ Zimmer s. 205 og Aarbakke s. 245.

³⁸ Lignings-ABC Allment om fradrag punkt 4.2.3.

³⁹ Punkt 5.3.2 og 5.5.1.

eksempel på en kostnad som ikke kan deles opp, er kostnader til avis som normalt er en ikke-fradragsberettiget privat kostnad. Men hvis aviser hovedsakelig holdes for å tjene yrkesinteresser, foreligger det etter lignings-ABC fradragsrett for kostnadene.⁴⁰ Dette gjelder selv om deler av avisen i hovedsak tjener private interesser.

Dersom kostnaden ikke lar seg dele opp, fordi flere formål oppfylles samtidig, benyttes hovedformålslæren til å avgjøre om skattyter har fradragsrett. Hovedformålslæren bygger på en vurdering av skattyters formål, hvor det avgjørende for fradragsretten er om tilknytningen til inntektsservervet er det vesentlige.⁴¹ Av de aktuelle formål skattyter har hatt, må de inntektstilknyttede formål veie tyngre enn de øvrige formål for at skattyter skal ha fradragsrett.⁴²

Hovedformålslæren er allment akseptert i norsk rettspraksis. I dommen inntatt i Rt. 2005 s. 1434 *Total* henviste Høyesterett til «den alminnelige aksepterte hovedformålsbetraktning». I Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* uttaler Høyesterett i avsnitt 53 og 54 at «Dette hovedformålsynspunktet er trukket frem i flere dommer av Høyesterett(...) Poenget med hovedformålslæren er å foreta en avgrensning mot kostnader som påføres til ikke-inntektsbringende formål, for eksempel privat forbruk»

Ved vurderingen av hovedformålet, skal det også legges vekt på kostnadens nødvendighet, egnethet og tidsmessig sammenheng. Særlig betydning har spørsmålet om hvor klar sammenheng det er mellom kostnaden og forventet fremtidig inntekt.⁴³ Disse vurderingsmomentene har blitt omtalt tidligere under punkt 3.3.1 til 3.3.3. Momentene kan etter omstendighetene få avgjørende betydning. Hovedformålslæren er en helhetsvurdering, hvor alle de overnevnte momenter kan spille inn.

Tatt i betraktning formålets helt sentrale betydning i spørsmålet om det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom oppofrelsen og inntektsservervet, vil jeg i det videre redegjøre for hvordan en kommer frem til formålet.

4.2 Nærmere om hvordan en kommer frem til skattyters formål

Det legislative grunnlaget bak skatteloven tilsier at skattyter får fradrag for kostnader i forbindelse med inntektsservervet, men ikke mer. Det er praktisk umulig, og verken sikkert eller forutberegnelig, å vurdere skattyters formål etter de «nevrofysiologiske prosesser hos den aktuelle person».⁴⁴

⁴⁰ Lignings-ABC Fradrag for aviskostnader punkt 3.1.

⁴¹ *Aarbakke* s. 245.

⁴² *Zimmer* s. 205.

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ *Zimmer* s. 200.

Skattyters formål skal i stedet fastlegges etter hvorvidt de objektive kjensgjerninger rundt oppofrelsen tilsier at det har vært skattyters intensjon å skape inntekt.⁴⁵ Det avgjørende er om kostnaden etter en objektiv vurdering er knyttet til et inntektsformål. I dommen inntatt i Rt. 2009 s. 1473 *Samdal* uttaler førstvoterende «*Som tingretten skriv, tilseier dei objektive kjensgjerningane rundt investeringa at det var Samdal sin intensjon å skape inntekt*». Med en slik objektiv tilnærming til formålsspørsmålet, og vektlegging av de ytre konstaterbare momenter, blir det enklere for både domstoler og skattemyndigheter å påvise skattyters formål.⁴⁶

Det er skattyters formål slik det fremsto på tidspunktet for oppofrelsen som skal legges til grunn. Som førstvoterende uttaler i *Samdal*-dommen «*må det ved vurderinga takast utgangspunkt i situasjonen slik denne var på investeringstidspunktet*».

Det kan stilles spørsmål om *hvilket* formål en søker å slutte ut fra de objektive kjensgjerninger som foreligger.⁴⁷ Det kan tenkes to muligheter. For det første kan man søke å fastlegge skattyters *reelle* formål, med utgangspunkt i de objektive kjensgjerninger. For det andre kan man søke å fastlegge *alene* det formål som kan sluttes av de objektive kjensgjerninger.

I de fleste tilfeller vil det ikke være forskjell mellom disse tilnærmingene. Men forskjellen kan bli avgjørende når det er i skattyters interesse å skjule utad sin reelle motivasjon for kostnadene. Dette kan for eksempel være av markedsføringshensyn. Skattyter ønsker å fremstille seg som en samfunnsansvarlig velgjører, mens den egentlige motivasjonen bak kostnadene er å øke omsetningen. I slike tilfeller vil en (mulig) kunne komme til forskjellig formål hos skattyter, avhengig av hvilket utgangspunkt rettsanvenderen har.

Problemstillingen er ikke enkel. I tillegg er det hensiktsmessig å ha et konkret eksempel når spørsmålet skal drøftes. Spørsmålet vil berøres under punkt 5.5.2.

4.2.1 Fastlegging av skattyters formål i praksis

Jeg vil i det videre se på hva man i praksis har vektlagt i den objektive vurderingen for å komme frem til skattyters formål.

4.2.1.1 Avtaleverket

Et av de objektive holdepunkter som kan gi et godt grunnlag for å fastsette skattyters formål er *avtaleverket*, hvis det foreligger. Et eksempel finnes i Rt. 1965 s. 954 *Kosmos*. Dommen behandles grundigere under, se punkt 5.5.1. *Kosmos* krevde fradrag for kostnader til oppføring av et bygg. Spørsmålet var om skattyters hovedformål var knyttet seg til inntektserverv. For å komme frem til skattyters formål gikk Høyesterett da blant annet inn i avtaleverket som forelå. Førstvoterende

⁴⁵ Lignings-ABC Op.cit. Punkt 4.2.1.

⁴⁶ *Neraal-skatte rett* s. 232.

⁴⁷ *Neraal-skatte rett* s. 236.

uttaler at han «peker i denne sammenheng på at det i interessentskapsavtalens punkt 1 var bestemt at interessentskapet hadde til formål å bygge «Hvalfangstens Hus» for «å dekke det behov hvalfangsten og det øvrige næringsliv i byen og distriktet har for et slikt hus»».

Ved noen tilfeller kan det bli nødvendig å foreta en mer grundig vurdering av avtaleverket. Det ble blant annet gjort i Rt. 2012 s. 1467 *Skagen*. Skagen krevde fradrag for et beløp omtalt som «prosjektstøtte», som skagen hadde overført til SOS-barnebyer. Førstvoterende i *Skagen*-dommen tar som i *Kosmos*-dommen, utgangspunkt i det formelle avtaleverket. Domstolen ordlydstolket begrepet «støtte» i avtaleverket, og det fikk en sentral plass i rettens vurdering.⁴⁸

4.2.1.2 Ekstern kommunikasjon

Et annet objektivt holdepunkt man kan utlede skattyters formål fra, er ekstern kommunikasjon. Førstvoterende i *Skagen*-dommen la blant annet vekt på «eksterne kommunikasjonskanaler som presse og årsberetning». ⁴⁹ I *Anth. B. Nilsen* -dommen vektla domstolen ekstern kommunikasjon i form av annonser, og vurderte om «*annonsene, uansett utstyr, plassering m.v., så vel av almenheten som særlig av de kretser innen næringslivet som firmaet vanligvis henvender seg til, naturlig måtte oppfattes*» som enten reklame eller næringspolitisk agitasjon. ⁵⁰

På generelt grunnlag er det nok tvilsomt om den jevne skattyter er klar over hvor avgjørende ordleggingen i avtaler, ekstern kommunikasjon etc. kan være for spørsmålet om fradragsrett.

4.2.1.3 Kostnadens karakter

Ved visse utgifter kan kostnadens karakter være et moment når man skal klargjøre skattyters formål. Dette kan være tilfellet ved kostnader som objektivt sett er typiske til for eksempel private formål som forbruk, fritid eller hobby.

4.2.1.4 Sakens natur

I andre tilfeller vil det ikke være nødvendig for domstolene å gå konkret inn på en vurdering av alle de objektive holdepunkter. Sakens natur kan i noen tilfeller gjøre det klart at kostnaden ikke kan tjene flere formål. Et eksempel er *Samdal*-dommen⁵¹ som er omtalt tidligere under punkt 3.2. Førstvoterende uttaler at «*Samdal hadde investert i rettar i prosjektet med tanke på vidaresal og den avkastinga han meinte å kunne få ved dette. Som tingretten skriv, tilseier dei objektive kjensgjerningane rundt investeringa at det var Samdal sin intensjon å skape inntekt*». ⁵² Det er ikke nødvendig med en nærmere vurdering av formålet fordi den eneste (logiske) slutningen en kan trekke fra de objektive holdepunktene var at det var Samdal sin intensjon å skape inntekt.

⁴⁸ *Neraal-skatte rett* s. 223.

⁴⁹ *Op.cit.* avsnitt 52.

⁵⁰ Rt. 1956 s. 1188.

⁵¹ Rt. 2009 s. 1473.

⁵² Rt. 2009 s. 1473 avsnitt 34.

5. Hovedformålslæren i rettspraksis

5.1 Innledning

Jeg vil i det følgende gjennomgå en rekke eksempler hvor hovedformålslæren kommer til anvendelse. Hoveddelen av eksemplene er i grenselandet mellom kostnader til inntektserverv og kostnader til ikke fradragsberettiget støtte, gave eller sponsorat. Siktemålet er å avklare om det ut fra praksis kan utledes noen retningslinjer for fradragsspørsmål og hovedformålslæren i slike tilfeller.

Imidlertid er det viktig å påpeke at hovedformålslæren også utenfor disse områdene, kan få stor betydning. Dette skal illustreres i punkt 5.2

5.2 Fradrag for kostnader knyttet til datterselskap under avvikling

Etter fritaksmetoden er utbytte, aksjegevinst og tap fritatt for skatteplikt etter nærmere regler for selskapsaksjonærer, jf. sktl. § 2-38.⁵³ Av § 6-2 tredje ledd følger det at det ikke gis fradrag for tap på utestående fordring til datterselskap.⁵⁴ Spørsmålet er likevel om et morselskap kan få fradrag for kostnader i forbindelse med avvikling av et datterselskap.

Et eksempel kan være et datterselskap under avvikling, som skylder store beløp til de samme leverandører som morselskapet har leveranseavtaler med. Hvis morselskapet ikke dekker datterselskapets sine forpliktelser, kan de lide store tap hvis leverandørselskapet vil avbryte samarbeidet. Datterselskapet vill ikke ha noen mulighet til å tilbakebetale morselskapet. Ved en vurdering av de aktuelle forhold, kan man etter omstendighetene konkludere med at hovedformålet til morselskapet er å sikre sine egne interesser, og at man ikke kan anse kostnaden som en fordring mot datterselskapet. I stedet kan det være nærliggende å betegne det som en kostnad som er knyttet til egen virksomhet, og som kan vurderes fradratt etter § 6-1. Spørsmålet var oppe som en subsidiær anførsel fra skattyter i Rt. 1993 s. 700, og Høyesterett var ikke direkte avvisende.⁵⁵

5.3 Reklame

5.3.1 Innledning

Reklame er i sin grunnleggende form klart fradragsberettigede kostnader, da reklame er inntektsrelatert og ikke gir rett eller krav på merinntekt. Lignings-ABC definerer reklame som «tiltak som går ut på å fremheve bedriften og/eller dens produkter/tjenester overfor kjøpermassen for

⁵³ Fredrik Zimmer mfl., *Bedrift, Selskap og skatt*, 5. utgave, Oslo 2010 s. 317 og 318.

⁵⁴ FSFIN § 6-2-2 første ledd.

⁵⁵ Rt. 1993 s. 700 på s. 706.

å øke omsetningen».⁵⁶ Reklamekostnader må for det første avgrenses mot «ikke fradragsberettigede kostnader til gaver, representasjon, smøring og bestiklinger».⁵⁷

Ved reklamekostnader vil hovedformåls læren få sentral betydning når reklameformål blandes sammen med andre ikke-fradragsberettigede formål. Problemstillingen skal illustreres under de følgende punktene.

5.3.2 Reklameformål og politisk agenda

En sentral dom om hovedformåls læren er Rt. 1956 s. 1188 *Anth. B. Nilsen*. Transportfirmaet *Anth. B. Nilsen* krevde fradrag for annonseutgifter de hadde hatt på kr. 27 168. Av dette ble kr. 18 000 nektet fradratt, da ligningsmyndighetene mente utbetalingen måtte anses som overskuddsanvendelse. Ligningen ble opphevet av Høyesterett og fradrag ble tilkjent for hele beløpet.

Årsaken til at noe av utgiftene til *Anth. B. Nilsen* i utgangspunktet ble nektet fradratt, var de gjeldende annonsenes innhold. De var ment å «*gi uttrykk for at firmaet var uenig i den rådende økonomiske politikk og ønsket en systemforandring*».⁵⁸ Dette gjaldt i alt 30 annonser. Annonsene var både reklame og ga uttrykk for næringspolitiske synspunkter.

Ren politisk reklame vil ikke ha til formål å fremme skattyters inntektsserverv, og vil derfor heller ikke være fradragsberettiget. Førstvoterende påpekte innledningsvis at vurderingen av skattyters formål ikke kan avgjøres på subjektivt grunnlag.

Spørsmålet i saken var om hovedformålet til *Anth. B. Nilsen* hadde vært å fremme inntektsserverv. Som førstvoterende påpekte må det:

*«være en forutsetning at formålet har vært å fremme forretningsmessige interesser som har en tilstrekkelig håndgripelig sammenheng med inntektsservervelsen. Men liksom det, når denne forutsetninger er oppfylt, neppe kan tillegges betydning at også forhåpninger om andre mer langsiktige resultater kan ha blandet seg inn, er det på den annen side etter min mening ikke tilstrekkelig at hensikten har vært (...) å fremme firmaets «trivsel, vekst og virksomhet». Det må komme noe mer til. Annonsene må etter sitt innhold og utstyr, plassering, sammenheng med andre i serien o. lign. også utad fremtre som reklame for firmaets spesielle forretningsvirksomhet».*⁵⁹

⁵⁶ Lignings-ABC Reklameinntekter-/kostnader punkt 2.

⁵⁷ Op.cit.

⁵⁸ Rt. 1956 s. 1188 på s. 1189.

⁵⁹ Op.cit. S 1189 og 1190.

Høyesterett slo fast at selv om hensikten har vært å fremme inntektsserverv, må de objektive holdepunktene utad fremstå som om det var Anth. B. Nilsens hensikt å fremme inntektsserverv. Dette har også en side til kostnadens egnethet som nevnt under punkt 3.3.2.

Førstvoterende så annonsene i sammenheng, og la blant annet vekt på at alle gjengir firmanavnet og firmaets kontaktinformasjon. Videre tolket han slagordet som ble brukt i annonsene, «*Vår levestandard avhenger av vår eksport*». Slagordet var etter domstolens oppfatning egnet til å bringe tanken hen på en viktig del av firmaets virksomhet. Avslutningsvis i vurdering uttalte førstvoterende at en har «*kommet utenfor området for fradragsberettigede driftsutgifter hvis annonsene (...) så vel av almenheten som særlig av de kretser innen næringslivet som firmaet vanligvis henvender seg til, naturlig måtte oppfattes som næringspolitisk agitasjon, ikke som (...) reklame for Anth. B. Nilsen*»⁶⁰ Imidlertid var det ingen holdepunkter i dommen for å anta noe slikt. En antok at valget av den da særegne annonseformen ville skaffe Anth. B. Nilsen «*utstrakt goodwill og hermed forretninger og nye forbindelser*»⁶¹.

Etter en samlet vurdering konkluderer Høyesterett med at «*formålet med den annonsekampanje (...) har vært å fremme firmaets økonomiske interesser, med andre ord hensynet til [inntektsserverv]*»⁶².

Dommen er en god illustrasjon på hovedformålslærens anvendelse i praksis. Spesielt for denne saken var at selv om annonsene ved første øyekast fremsto kun politisk motivert, viste det seg ved en konkret vurdering at hovedformålet var å fremme inntektsserverv. I saken var det en sterk tilknytning mellom næringspolitisk ståsted og andre næringsdrivende kunder av Anth. B. Nilsen.

Avgjørelsen illustrerer den konkrete vurderingen som må foretas under tilknytningsvurderingen og hovedformålslæren. Det skulle nok ikke store endringer i faktum til, før resultatet i dommen hadde blitt annerledes. Dommen illustrerer også godt hvor sentralt plass vilkåret om kostnadens egnethet, som omtalt under punkt 3.3.2, kan få i tilknytningsvurderingen.

Imidlertid er det klart at så lenge formålet med reklamen er å fremme inntektsserverv, skal en normalt ikke foreta en vurdering av reklamens egnethet. Dette vil først bli aktuelt ved tilfeller som i denne dommen, hvor tiltaket også fremmet ikke inntektsrelaterte formål.

5.4 Sponsing

Spørsmålet under dette punkt er om kostnader skattyter har til sponsing kan føres til fradrag.

Utvalget i NOU 1988:17 om frivillige organisasjoner uttalte at «*sponsorvirksomhet*» er ikke et skatterettslig begrep og kan dekke vidt forskjellige forhold, alt fra betaling for ren reklame og

⁶⁰ Op.cit. s. 1190.

⁶¹ Op.cit. s. 1190.

⁶² Op.cit. s. 1189.

utprøving av utstyr til tilskudd uten motytelser. Uten nærmere presisering har det derfor liten mening å stille spørsmålet hvordan sponsoroverføringer behandles skattemessig». ⁶³ Årsakene til dette er flere. Blant annet vil arten av skattyters inntektserverv kunne ha betydning for kostnaden, slik at to like kostnader må behandles ulikt hos forskjellige skattytere. Utvalget formulerer derfor en grunnleggende problemstilling:

«Gjelder overføringen kjøp av tjenester slik at den kan klassifiseres som en utgift til inntekts ervervelse, eller er den et ensidig bidrag som ikke gir fradragsrett». Videre følger det at «den næringsdrivendes hensikt med f.eks. markedsføringstiltaket avgjør ikke alene. Det er ikke tilstrekkelig at det kan påvises at den næringsdrivende trodde tiltaket hadde så stor forretningsmessig betydning at det var «verdt prisen». Også etter en objektiv vurdering må tjenesten den frivillige organisasjon yter, fremtre som et hensiktsmessig markedsføringstiltak i forhold til vederlaget.» ⁶⁴

Utvalget gir uttrykk for at formålet skal sluttes fra de objektive holdepunkter. Samtidig gir de også uttrykk for at det skal foretas en hensiktsmessighetsvurdering av markedsføringstiltaket, som omtalt under punkt 3.3.2. En årsak til at hensiktsmessighet her stilles som et generelt kriterium, kan være at sponning normalt også fyller et ikke inntektsrelatert formål i form av gave. Derfor kan det være nødvendig med en vurdering av den enkelte sponsorkostnad for å slå fast om det er en kostnad til inntekts ervervelse. Se videre om dette i punkt 5.4.1.

Det er uansett klart at det ikke er mulig å fastslå på forhånd en generell regel for hva som skal regnes som fradragsberettiget sponning. Spørsmålet krever en konkret vurdering av det enkelte tilfelle.

I FSSKD § 6-21-5 (2) er det fastsatt at sponsorkostnader er fradragsberettiget i den utstrekning de kan sies å ha reklameverdi. ⁶⁵ Hvis det ikke foreligger en reklameverdi, er kostnaden å anse som en gave. Det må foretas en vurdering av om det er tilstrekkelig tilknytning mellom inntektserverv og sponsorkostnadene, herunder i hvilken grad skattyters formål har vært inntektservervelse. ⁶⁶

Det er ikke alltid tilstrekkelig å utlede reklameverdien av hva skattyter konkret får igjen isolert sett. Ta som eksempel et lite lokalmiljø hvor alle fra næringslivet sponser det lokale idrettslaget. Hvis en næringsdrivende ikke sponser idrettslaget, kan dette få stor negativ effekt for dennes virksomhet. Det er i slike tilfeller nærliggende å anta at skattyter må få fradrag for hele kostnaden. Dette selv om reklameverdien nok er mindre en skattyters kostnad, og skattyter ikke forventer økte inntekter,

⁶³ NOU 1988:17 Frivillige organisasjoner Vedlegg II pkt. 4.4.

⁶⁴ NOU 1988:17 Vedlegg II pkt 4.4.

⁶⁵ Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

⁶⁶ Lignings-ABC Reklameinntekter/-kostnader punkt. 2.

men kun å unngå å redusere inntekten. I praksis vil nok denne diskusjonen imidlertid dreie seg om forholdsmessigheten mellom hva som er sponning og hva som er reklame, og skattyter får gjerne innrømmet fradrag for en del av kostnaden.

5.4.1 Kostnader til interesseorganisasjoner

Et spørsmål under sponsorkostnader er fradrag for kostnader en skattyter har til interesseorganisasjoner. Et eksempel er en dom fra Eidsivating lagmannsrett gjengitt i UTV-1953-376. Saken gjaldt Sykkelfabrikantene ved Einar Haugen som blant annet krevde fradrag for beløp gitt til Norges Cykleforbund, Syklistenes Landsforening og Lillehammer – Gudbrandsdalen Turisttrafikkforening.

Bidraget til Norges Cykleforbund på kr. 465 skulle anvendes til arrangering av sykkelkappritt. Spørsmålet var om utgiften var pådratt til inntekts ervervelse. Innledningsvis uttaler domstolen at det ikke kan være avgjørende om det måtte ha fremstilt seg for Haugen at omsetningen i hans bedrift ville bli styrket umiddelbart, eller en lang tid etter ytelsen av bidraget. Retten kom til at *«Det antast å ha måtte ha fremstilt seg for Einar Haugen som en temmelig fjerntliggende og usikker mulighet om disse bidrag før eller senere ville kunne medføre noen økning av omsetningen i hans bedrift»*. Hvis det eventuelt ville bli tale om økning i omsetning, ville det kun gjelde spesialartikler i bedriften, sykler for kappritt. Videre antar retten at *«bidragene er gitt først og fremst fordi fabrikantene etter sin stilling i samfundet synes det er rimelig å støtte denne konkurranseidrett og at gavemomentet herunder har vært fremherskende»*. Sykkelfabrikantene fikk følgelig ikke fradrag for bidraget til Norges Cykleforbund.

Det neste bidraget var på kr. 2500 gitt til Syklistenes Landsforening.⁶⁷ Foreningen var antatt å være helt avhengig av bidrag fra sykkelfabrikantene. Foreningen ytet bistand ikke bare til sine fåtallige medlemmer, men også til alle syklistene som henvendte seg til dem. Arbeidet til foreningen etter dens formål ble ansett for å være spesielt påkrevet for å sikre syklingen, og i det hele for å bedre forholdene for syklistene. Retten antok at det *«etter dette at det må ha fremstillet seg som nærliggende for fabrikantene at de ved å yte disse forholdsvis store bidrag til denne foreningen virkelig skapte muligheter for et øket salg av sykler, som de måtte ha grunn til å regne med ville komme, ettersom forholdene for syklistene ble bedret ved foreningens arbeide»*. Sykkelfabrikantene fikk fradrag for bidraget til Syklistenes Landsforening.

Den tredje fradragsposten dommen omhandler er bidraget på kr. 200 til Lillehammer-Gudbrandsdalen Turisttrafikkforeningen. Formålet til foreningen var å *«fremme turist- og landliggertrafikken innen distriktet»*. Dette formål ble søkt fremme blant annet ved å utgi publikasjoner med informasjon. De næringsdrivende i distriktet, som har turister blant

⁶⁷ Som fortsatt eksisterer den dag i dag (http://no.wikipedia.org/wiki/Syklistenes_Landsforening).

kundegruppen, har i «*stor utstrekning funnet det formålstjenlig å innrykke avertissemeter i disse publikasjoner (...) antas etter det foreliggende [at bidraget] burde betraktes som en reklameutgift (...)*». Sykkelfabrikantene fikk fradrag for bidraget til Turisttrafikkforeningen.

Eksemplene viser hvordan man ut fra de objektive holdepunktene slutter seg til skattyters hovedformål, og hvordan kostnadens egnethet kan være et sentralt kriterium. I dette tilfellet var det flere bidrag til forskjellige foreninger. For å klarlegge skattyters formål vil det derfor være naturlig å se hva foreningene har som formål og hvordan dette søkes fremmet. Dette kan brukes for å klarlegge skattyters motivasjoner med de forskjellige bidragene. Ut fra sykkelforeningenes formål kunne domstolen slutte seg om det for skattyter fremsto som sannsynlig, eller lite sannsynlig, at bidraget ville kunne medføre en økt inntekt for den konkrete skattyter.

Det skal nevnes at skattemyndighetene i UTV- 1962-254, på spørsmål om fradragsrett for bidrag til turistforeninger, omtaler dommen som så spesiell at det ikke bør trekkes for vide konsekvenser av den.⁶⁸ Imidlertid er dette kun en uttalelse fra myndighetene, og det er argumentasjonsverdien, og eksemplet, som her er det sentrale fra dommen.

5.5 Kostnader i grenseland mellom inntektserverv og gave

En sentral problemstilling innenfor hovedformålslæren er grensen mellom utgift til inntekts ervervelse og gavedisposisjoner. Problemstillingen har vært oppe for domstolene ved flere anledninger.

Sentrale dommer på dette området er *Kosmos-* og *Skagen-*dommen.⁶⁹ Dommene gjennomgås i de følgende punkter. Etter *Skagen-*dommen har det også kommet to tingrettsdommer som vil kommenteres under punkt 5.6.

5.5.1 Kosmos – grensen mot gave

Ved dommen i Rt. 1965 s. 954 hadde A/S Kosmos blitt nektet fradrag ved ligningen for kostnader de hadde hatt ved bygging av Hvalfangstens Hus i Sandefjord. Ligningen ble opphevet av Høyesterett, og Kosmos ble innrømmet fradrag.

Kosmos hadde deltatt i et interessentskap med en rekke andre selskaper i Sandefjord, hvor formålet var å bygge «*Hvalfangstens Hus*». Interessentskapet skulle bare føre opp bygget. Prosjektet kostet kr. 23 500 000, som var mye mer enn planlagt. Etter fullføring ble bygget overdratt til Hvalfangstens

⁶⁸ Les mer med videre henvisninger i Fradragspostene i selvangivelsen – leksikon – K. Torgersen 1963 under reklameutgifter.

⁶⁹ Se punkt 5.5.1 og 5.5.2.

hus A/S for kr. 9 000 000. Av tapet falt kr. 3 460 000 på Kosmos. Saken gjaldt kr. 1 763 400 av dette som Kosmos krevde fradratt ved ligningen.⁷⁰

Spørsmålet i saken var om det forelå en saklig sammenheng mellom kostnaden og Kosmos inntektsserverv. Mer konkret var spørsmålet om Kosmos hovedformål hadde vært å fremme inntektsskapende aktivitet, eller å gi Sandefjord et hotell med høy standard.⁷¹ Førstvoterende la blant annet til grunn at «*deltagerne i interessentskapsavtalen (...) også har hatt for øye at det var av betydning for Sandefjord by og distriktet å få et hotell av høy standard med restaurant, møterom og representasjonslokaler*». Et slikt formål ville ikke vært fradragsberettiget. Det ville ikke hatt den nødvendige saklige tilknytningen til Kosmos sitt inntektsserverv. I tillegg brukes ordet «*tilskudd*» om det beløp Kosmos betalte for oppføringen av hotellet. Alternativ kunne nok ordet «*bidrag*» anvendes, som defineres som «*gave, hjelp; tilskudd*» i bokmålsordboken.

Imidlertid fant førstvoterende at «*etter de opplysninger som foreligger, kan jeg ikke gi staten medhold i den betraktning at interessentenes hovedmotiv har vært å reise et slikt bygg til beste for byen og distriktet i sin alminnelighet*». At interessentskapet i avtalen generelt hadde vist til byens og distriktets næringsliv, kunne ikke tillegges vekt, da «*de selskaper som deltok i interessentskapet - etter arten av den virksomhet som de drev - hadde savnet et slikt hotell med tilhørende representasjonsrom m.v. Jeg legger også vekt på at man ved å reise dette bygget kunne få skaffet tilfredsstillende lokaler for hvalfangsselskapenes fellesorganer*».

Dette var isolert sett ikke nok for å konstatere en nødvendig tilknytning for Kosmos mellom kostnad og inntektsserverv. Førstvoterende gikk derfor over til å vurdere de konkrete forhold hos Kosmos, og uttalte at:

*«Endelig nevner jeg at det spesielt for A/S Kosmos var nødvendig å skaffe nye kontorer og nye lokaler for selskapets generalforsamlinger. (...) For A/S Kosmos må det ha vært av vesentlig betydning at det i bygget også skulle bli innredet kontorer for selskapet. (...) Etter en samlet vurdering finner jeg (...) at når [Kosmos] deltok i planleggelsen og reisningen av dette bygget, var det fordi selskapet i første rekke søkte å dekke sine egne behov. Jeg finner også at en medvirkning fra selskapets side til realisering av byggeplanene objektivt sett fremtrer som egnet til å fremme selskapets formål».*⁷²

Kosmos hovedformål var således å fremme inntektsserverv ved å sikre seg kontorlokaler og øke sin konkurransevne. Videre fant førstvoterende, selv om det ikke kunne påvises noen direkte

⁷⁰ Zimmer s. 208.

⁷¹ Zimmer s. 208.

⁷² Kosmos-dommen s. 956.

sammenheng mellom reising av bygget og de inntekter som selskapet har hatt ved bestemte forretninger, at det uansett:

«foreligger en slik nær og umiddelbar sammenheng mellom selskapets næringsvirksomhet og tilskuddene til reisingen av bygget at vilkårene for så vidt foreligger for å kreve fradrag. Ved å medvirke til reisingen av bygget har selskapet styrket sin posisjon utad og derved øket sin konkurranseevne. Dette må - slik som forholdene ligger an i dette tilfelle - være tilstrekkelig».

⁷³

Domstolen fant følgelig at det forelå en tilstrekkelig saklig sammenheng mellom kostnaden og Kosmos sin inntektsskapende aktivitet. Dommen må kunne betegnes som forholdsvis liberal. Det er flere årsaker til dette. Blant annet var det ved stiftelsen av interessentskapet ikke regnet med at bygget skulle inneholde kontorlokaler. Og det var ikke åpenbart at Kosmos hovedformål var å fremme inntektserverv, selv etter at kontorlokaler ble planlagt.

Videre er ikke sammenhengen mellom nye kontorlokaler og inntektsskapende aktivitet meget sterk. Særlig når en tenker på hvordan vurderingsmomentet om kostnadens hensiktsmessighet kan få betydning der det foreligger tvil om skattyters formål, se punkt 3.3.2.

Selv om det kan stilles spørsmål ved dommen, kan resultat forsvares. Domstolen gjør en grundig gjennomgang av de objektive holdepunktene for å slutte seg til formålene til skattyter, før disse avveies mot hverandre. Det viser seg da at kostnaden har en direkte tilknytning til Kosmos sin virksomhet.

Det er vanskelig å trekke klare retningslinjer fra dommen, som kan anvendes generelt i tilfeller hvor skattyter har flere formål. Forholdene i dommen er ganske spesielle. Dommen illustrerer hva som nok ligger i ytterkanten av hva som er tilstrekkelig saklig sammenheng mellom kostnader og inntektserverv.

På en annen side slo dommen fast to forhold som er allment akseptert. Det første forholdet er at formålet til skattyter ikke må knytte seg til en konkret inntekt, men kan knytte seg til inntektservervet generelt. Det andre forholdet er at det ikke er et vilkår å sannsynliggjøre at kostnaden har gitt merinntekter.

⁷³ Kosmos-dommen s. 957.

5.5.2 Skagen – kostnader til veldedig organisasjoner

5.5.2.1 Innledning

En mye omdiskutert dom er Rt. 2012 s. 744 *Skagen*. Ved ligningen krevde Skagen fradrag for kostnader ved to profileringsavtaler som fondsforvaltningsselskapet hadde inngått med en allmennyttig organisasjon, SOS- barnebyer.

Saken gjaldt såkalt sosiosponsing. Med sosiosponsing mener ligningsmyndighetene som nevnt « *bedrifters sponning av veldedige, humanitære og sosiale organisasjoner og internasjonale menneskerettighets- og solidaritetsorganisasjoner.*»⁷⁴

Skagen inngikk i 2006-2007 to avtaler med SOS-barnebyer. Avtalene ble inngått med sikte på å legge grunnlaget for et aktivt samarbeid mellom partene. Begge avtalene innebar at Skagen overførte fire millioner kroner til SOS-barnebyer. I avtalene var nitti prosent av beløpet betegnet som «*prosjektstøtte*», mens ti prosent var omtalt som «*sponsoravgift*». Sponsoravgiften var merverdiavgiftspliktig. SOS-barnebyer var etter avtalen forpliktet til å «*profilere Skagen som hovedsponsor på en fremtredende måte i organisasjonens forskjellige kommunikasjonskanaler og i det omfang avtalene og omforente sponsorprogrammer anga*». ⁷⁵ Skagen kunne på sin side bruke SOS-barnebyers logo og mediemateriell. I tillegg hadde Skagen rett til å ta med ansatte og kunder til steder der prosjektene ble drevet. ⁷⁶

Av kostnadene til Skagen ble beløpet omtalt som «*sponsoravgift*» tillatt fradrett ved ligningen. Beløpet omtalt som «*prosjektstøtte*» ble nektet fradrett, da skattemyndighetene anså det som «*gave eller sponsorkostnader uten reklameverdi*». ⁷⁷ Høyesterett opprettholdt ligningen enstemmig og uttalte blant annet at «*ettersom det i avtaleverket er foretatt en oppdeling av ytelsene som er godtatt av ligningsmyndighetene, er den skatterettslige hovedformåls lære ikke relevant for løsningen*». ⁷⁸ Denne oppdelingen krever særskilt omtale. Deretter vil selve tilknytningsdrøftelsen i dommen omtales.

5.5.2.2 Avvisning av hovedformåls læren

Har skattyter flere formål som knytter seg til samme kostnad, og minst ett av formålene ikke er inntektstilknyttet, og de oppfylles samtidig, følger det som nevnt av rettspraksis at hovedformåls læren kommer til anvendelse. Det er naturlig å legge til grunn at Skagen mente at

⁷⁴ Prinsipputtalelse: Skatte- og avgiftsmessige forhold ved sponning av veldedige organisasjoner – sosiosponsing avgitt 25.09.2013 (skatteetaten.no).

⁷⁵ *Skagen*-dommen avsnitt 7.

⁷⁶ Fredrik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012», *Skatterett* nr. 02/2013, s. 124-158 (heretter «*Zimmer-dommer skattesaker*» s. 124-125).

⁷⁷ *Skagen*-dommen avsnitt 12.

⁷⁸ Op.cit. avsnitt 63.

tilskuddet hadde en markedsføringseffekt.⁷⁹ Derfor skulle man tro at *Skagen*-saken var meget aktuell for anvendelse av hovedformåls læren.

Begrunnelsen for hvorfor førstvoterende mener at hovedformåls læren ikke er aktuell, er ikke helt klar. Høyesterett la avgjørende vekt på avtaleteksten, selv om *Skagen* forgjeves forsøkte å hevde at oppdelingen i avtalen kun skyldtes avgiftsmessige forhold.

Førstvoterende uttaler om «*prosjektstøtte*»-beløpet at *Skagen* hadde som mål å forære midler til SOS-barnebyer uten «*å kreve annen motytelse enn å få markedsføre selskapet og det sosiale ansvar foretaket viser på denne måten*». Når konklusjonen til Høyesterett blir at *Skagen* hadde et gaveformål, er det vanskelig å forstå hvorfor ikke hovedformåls læren ble benyttet. Markedsføring taler jo for at formålet har knyttet seg til *Skagens* inntektsserverv.

Hvis hovedformåls læren ikke er aktuell, må det innebære at det etter Høyesterett sitt syn ikke foreligger noen formålskonflikt for kostnaden som ble betegnet som «*prosjektstøtte*». Siden det ikke ble innrømmet fradrag, betyr det at det ikke forelå noe inntektstilknyttet formål som kunne begrunne fradragsrett for *prosjektstøtten*.⁸⁰

Årsaken til dette kan være at domstolen forstod det som at den merverdiavgiftspliktige delen av utbetalingen, beløpet omtalt som «*sponsoravgift*» i avtalen, konsumerte hele formålet som kunne begrunne fradragsrett.⁸¹ Det er betenkelig at førstvoterende uten videre går ut fra at grensen mellom merverdiavgiftsplikt og ikke merverdiavgiftspliktige kostnader skal trekkes likt som grensen mellom fradragsberettigede kostnader og ikke fradragsberettigede gaver i inntektsbeskatningen.⁸² *Skagen* på sin side hevdet forgjeves at årsaken til oppdelingen var at det ikke påløper merverdiavgift på tjenester ytet i utlandet, og at «*prosjektstøtten*» var avgiftsfri, ikke var et uttrykk for at ytelsen var en gave.^{83, 84}

Et annet alternativ kan være at retten her anså partene for å ha benyttet avtalefriheten til å regulere spørsmålet på en slik måte at fradragsrett ikke er aktuelt. I dommen i Rt. 2009 s. 813 ble en avtale om restvederlaget etter aksjesalg ansett som en fordel vunnet ved arbeid etter en tolkning av avtalen mellom partene. Som uttalt i Rt. 1994 s. 1064 på s. 1071, så vil den «*materielle ordening partene har etablert seg imellom, innenfor avtalefrihetens ramme, [styre] også de skattevirkninger ordningen skal få*». Dette synes imidlertid ikke å ha vært tilfellet i *Skagen*. Hvis domstolen så det som at partene hadde avtalt at «*prosjektstøtte*»-beløpet var å anse som en gave, er det vanskelig å

⁷⁹ *Zimmer-dommer skattesaker* s. 126.

⁸⁰ *Op.cit.* s. 127.

⁸¹ *Op.cit.* s. 127.

⁸² *Op.cit.* s. 127.

⁸³ *Skagen-dommen* avsnitt 25.

⁸⁴ Se også Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 8. utgave, Oslo 2012 s. 314.

forene med domstolens uttalelse om Skagens interesse i å få markedsført seg selv. I tillegg, hvis Skagen ble ansett å ha avtalt seg bort fra fradragsrett, hadde det ikke vært nødvendig med en like lang vurdering av tilknytningsvilkåret som ble foretatt i denne saken, se under punkt 5.5.2.3.

Et tredje alternativ er at Høyesterett kan ha prøvd å gi uttrykk for at domstolen ut fra avtalen kun har lagt til grunn at «*sponsoravgift*» er betaling for direkte reklame, mens «*prosjektstøtte*» ikke er det, og det er for disse to kostnadene samlet at hovedformålslæren er anvendelig. Samtidig utelukker de ikke at hovedformålslæren anvendelig på beløpet omtalt som «*prosjektstøtte*». Hvis dette i tilfellet, er premissene uklart formulert fra Høyesterett sin side.

5.5.2.3 Tilknytningsvurderingen

5.5.2.3.1 Innledning

Det neste spørsmålet er hvordan Høyesterett behandler spørsmålet om det foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom utgiften og inntektsservervet til Skagen.⁸⁵ Dommen tar utgangspunkt i skattyters formål, og slår fast at skattyters formål må avgjøres ut fra de objektive holdepunktene rundt investeringen.

Førstvoterende uttaler imidlertid at skattyters formål vil være et «*relevant moment*» i vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt.⁸⁶ I litteraturen og tidligere dommer har det vært antatt at skattyters formål med oppofrelsen er helt sentral i spørsmålet om det foreligger tilstrekkelig tilknytning.^{87, 88} At formålet nå omtales kun som et «*relevant moment*», men ikke noe mer, kan sees på som en nedtoning av formålet viktighet fra førstvoterendes side.

5.5.2.3.2 Klarlegging av skattyters formål

Videre klarlegger førstvoterende Skagens formål igjennom en inngående behandling av de objektive holdepunktene i saken. Det første som behandles er avtalen, som omtalt under punkt 4.2.1.1. Førstvoterende fremhever at det i avtalen er sagt at Skagen ønsker å yte «*finansiell støtte*» til SOS-barnebyer. Deretter foretas en ordlydstolkning av selve ordet «*støtte*», som etter førstvoterendes syn «*indikerer at Skagens formål først og fremst har vært å berike organisasjonen med dette beløpet*».⁸⁹

For å støtte opp om tolkningen av avtalen, ser førstvoterende også på partenes eksterne kommunikasjon. Begge partene hadde i «*eksterne kommunikasjonskanaler som presse og årsberetning [omtalt] bidragene til SOS-barnebyer som gaver*»⁹⁰. Dette mener domstolen støtter opp

⁸⁵ Skagen-dommen avsnitt 43.

⁸⁶ Skagen-dommen avsnitt 45.

⁸⁷ Zimmer s. 199, Zimmer - artikkel s. 127, Aarbakke s. 245.

⁸⁸ Se dommene omtalt under kapittel 5.

⁸⁹ Skagen-dommen avsnitt 49.

⁹⁰ Op.cit. avsnitt 52.

om at Skagens formål har vært kun å berike SOS-barnebyer uten motytelse, da gaver i skatteretten er «*definert som en frivillig overdragelse uten motytelse, jf. Lignings-ABC*».⁹¹ Her kan det bemerkes at det i litteraturen er antatt at det ikke finnes et helhetlig gavebegrep i privatretten, og da nok ikke i skatteretten heller.⁹² Høyesterett har ved tidligere anledninger tillagt Lignings-ABC liten vekt, og vanskelig å forstå at de her ser hen til Lignings-ABC for å definere et sentralt skatterettslig begrep.⁹³

Det kan stilles spørsmål om ekstern kommunikasjon i saker som dette er egnet for å klarlegge skattyters formål. Årsaken er at markedsføringsprosjektet i saker som Skagen, dreier seg om å fremstille skattyter som en god velgjører. Å omtale kostnadene som for eksempel «*markedsføringskostnader*» i ekstern kommunikasjon, hadde motvirket dette målet.

Etter dette konkluderer førstvoterende med at Skagens formål har vært å «*forære organisasjonene midler til nærmere angitte utenlandsprosjekter uten å kreve annen motytelse enn å få markedsføre selskapet og det sosiale ansvar foretaket viser på denne måten*».⁹⁴ Fremgangsmåten til Høyesterett for å fastlegge skattyters formål, har i utgangspunktet vært lik fremgangsmåten omtalt under punkt 4.2. Imidlertid er det spesielt at førstvoterende ikke på noe punkt går nærmere inn på vurderingen av hvilken markedsføringseffekt denne avtalen hadde for skattyter. Skagen anførte at etter deres egne anslag ville deres inntekt kunne øke med et beløp tilsvarende det dobbelte av sponsorutgiftene.⁹⁵ I tillegg fikk avtalen en avgjørende plass i vurderingen, på tross av Skagens anførelse om årsaken til oppdelingen.

Skattyters økonomiske interesse inngår naturlig i klarleggingen av skattyters formål. Se blant annet *Anth. B. Nilsen-dommen* omtalt under punkt 5.3.2. Her foretok domstolen en konkret vurdering av annonsene. Etter en vurdering kom domstolen til at skattyters formål hadde «*vært å fremme firmaets økonomiske interesser, med andre ord hensynet til «inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse*».⁹⁶ Det er også interessant at Høyesterett i det ovennevnte sitat fra *Skagen-dommen*, faktisk omtaler skattyters interesse i få markedsført selskapet først i formålskonklusjonen, uten å ta nærmere tak i det. Markedsføringsinteresser nevnes også tidligere i formålsdrøftelsen, men da som et generelt eksempel, og ikke konkret knyttet til Skagen.⁹⁷ Dette er også spesielt med tanke på det som ble sagt i punktet over om oppdelingen av kostnadene. Høyesterett kunne der synes å ha forutsatt at den merverdiavgiftspliktige delen av utbetalingen konsumerte hele det formålet som kunne begrunnet fradragsrett, se punkt 5.5.2.2.

⁹¹ Op.cit. avsnitt 52.

⁹² *Zimmer* s. 52, *Zimmer-dommer skattesaker* s. 131.

⁹³ *Zimmer-dommer skattesaker* s. 131.

⁹⁴ *Skagen-dommen* avsnitt 53.

⁹⁵ Op.cit. avsnitt 22.

⁹⁶ Rt. 1956 s. 1188.

⁹⁷ *Skagen-dommen* avsnitt 51.

Uavhengig av hvordan en ser på Høyesteretts behandling i *Skagen*-dommen, burde førstvoterende her konkludert med at *Skagen* ikke hadde fradragsrett ut fra egne premisser, da formålet ikke hadde vært å fremme inntektserverv. Imidlertid fortsetter førstvoterende med å drøfte fradragsspørsmålet.

5.5.2.3.3 Krav til motytelse

Fra å drøfte skattyters formål, går førstvoterende over til å drøfte et krav om en tilstrekkelig klar motytelse.

Førstvoterende uttaler at «*Fraværet av motytelser som lar seg verdsette, fører til at det er vanskelig å etablere den type tilknytning mellom kostnaden og sikring mv. av skattepliktig inntekt som § 6-1 krever. Det er jo da ikke avtalt at mottakeren skal prestere noe som kan gi giveren grunnlag for inntekt*». ⁹⁸ Førstvoterende synes å stilles et krav om en konkret, verdimessig målbar motytelse for å oppfylle tilknytningsvilkåret. Den alminnelige lære har lagt avgjørende vekt på om kostnaden kunne påvirke inntektservervet, og om kostnaden fremsto hensiktsmessig og egnet. ⁹⁹ Det har i tidligere høyesterettsdommer ikke blitt stilt som vilkår for fradragsrett at skattyter har fått en konkret motytelse. Se for eksempel *Kosmos-* og *Bjerke Pedersen*-dommen. ¹⁰⁰ I *Kosmos*-dommen fikk skattyter fradrag for å ha «*styrket sin posisjon utad og derved øket sin konkurransevne*». I *Bjerke Pedersen* fikk skattyter fradrag for kostnader oppofret i håp om å oppnå et fremtidig forsikringsoppdrag. Ingen av motytelsene i dommene synes å tilfredsstille kravet til «*motytelser som lar seg verdsette*» som førstvoterende etterspør i *Skagen*. Også ved reklamekampanjer har skattyter fradragsrett, uten at det er mulig å verdsette motytelsene. ^{101 102}

Det er ikke klart hvor førstvoterende ønsker seg med diskusjonen om verdsettelse av motytelsen. Innledningsvis i avsnittet, som er delvis sitert over, uttaler førstvoterende at det «*ikke er anført noe som rokker ved det utgangspunktet som fremgår av de objektive kjensgjerninger, nemlig at formålet med prosjektbidragene har vært å berike organisasjonene*». ¹⁰³ Dette kan forstås som at hvis det hadde foreligget en tilstrekkelig konkret motytelse, kunne dette medført at kostnadens tilknytning til inntektservervet var tilstrekkelig, selv om formålet til skattyter ikke hadde vært tilknyttet et inntektserverv. ¹⁰⁴ Men slik kan førstvoterendes resonnement nok ikke forstås. ¹⁰⁵ At det foreligger en motytelse som lar seg verdsette, utelukker ikke at det kan være en privat utgift som ikke gir

⁹⁸ Op.cit. avsnitt 56.

⁹⁹ Se punkt 3.3, *Zimmer* kapittel 7.4 og *Aarbakke* kapittel 24.6.2.

¹⁰⁰ Omtalt under punkt 5.5.1 og 5.3.2.

¹⁰¹ Lignings-ABC Reklameinntekter-/kostnader punkt. 1.

¹⁰² Også ved gratisutdelinger av gjenstander, se Svein Rune Greni mfl., *Skatteloven kommentarutgaven*, Oslo 1991 s. 528.

¹⁰³ *Skagen*-dommen avsnitt 56.

¹⁰⁴ *Zimmer*-dommer skattesaker s. 131.

¹⁰⁵ *Zimmer*-dommer skattesaker s. 131.

fradragsrett. Mer nærliggende er at førstvoterende her drøfter grenser mot gaver. Mangel på vederlag er jo et av de klare kjennetegnene på at det foreligger en gave.¹⁰⁶

5.5.2.3.4 Skagens anførsel om en liberal forståelse av tilknytningskravet

Skagen hadde også anført at tilknytningskravet i § 6-1 var tolket liberalt i rettspraksis, under henvisning til blant annet *Anth. B. Nilsen-* og *Kosmos-*dommen.¹⁰⁷ Førstvoterende kunne ikke se at «den praksis som har vært trukket frem, endrer på at tilknytningen i vår sak må anses som før løs».¹⁰⁸ Det må antas at han her ønsker å avvise Skagens anførsel om at tilknytningskravet må forstås liberalt. Årsaken er den påfølgende begrunnelsen for førstvoterendes standpunkt.

Førstvoterende behandler *Kosmos-*dommen, og siterer at det i *Kosmos* ble konstatert at det forelå «en slik nær og umiddelbar sammenheng mellom selskapets næringsvirksomhet og tilskuddene til reisingen av bygget at vilkårene for så vidt foreligger for å kreve fradrag.»¹⁰⁹ I neste avsnitt uttaler førstvoterende at «Jeg kan ikke se at Skagen har påvist noen slik «nær og umiddelbar sammenheng» i vår sak». Igjennom oppgaven har rettskildene som begrunner tilknytningsvilkåret vært gjennomgått. Det har aldri, før *Skagen*, blitt stilt et konkret krav eller vilkår om en nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnaden og inntektsservervet. En slik vurdering kan nok høre inn under et av punktene under punkt 3.3. Førstvoterende synes å legge til grunn et strengere tilknytningskrav enn det som tidligere har vært oppstilt i rettspraksis.¹¹⁰

Det er også interessant at førstvoterende utledet et slikt krav fra *Kosmos-*dommen. Som vist i punkt 5.5.1 har dommen vært oppfattet som liberal hva gjelder fradragsspørsmål.¹¹¹ Dessuten er det av interesse hva som følger i setningen etter førstvoterendes sitat fra *Kosmos-*dommen. Etter å ha konstatert at *Kosmos* styrket sin posisjon utad og økte sin konkurransevne, uttaler førstvoterende i *Kosmos-*dommen at «Dette må - slik som forholdene ligger an i dette tilfelle - være tilstrekkelig».¹¹² Ordet «tilstrekkelig» kan ikke forstås som nødvendig. Det som følger av *Kosmos-*dommen er at en «nær og umiddelbar sammenheng» som forelå i den saken, er tilstrekkelig for å gi skattyter fradragsrett, men ikke et vilkår.

5.5.2.4 Oppsummering av *Skagen-*dommen

Spørsmålet blir da hva vi sitter igjen med etter *Skagen-*dommen. Dommen er som vist ikke helt lett å få til å passe inn i de klassiske kriterier i fradragsspørsmål som har vært gjennomgått hittil i oppgaven.

¹⁰⁶ *Aarbakke* s. 115-116, og *Zimmer* s. 52.

¹⁰⁷ *Skagen-*dommen avsnitt 23 med videre henvisninger.

¹⁰⁸ Op.cit avsnitt 57.

¹⁰⁹ *Kosmos-*dommen på s. 957.

¹¹⁰ *Zimmer-*dommer skattesaker s. 128.

¹¹¹ *Zimmer* s. 209.

¹¹² *Kosmos-*dommen på s. 957.

Dommen inneholder en rekke kriterier, og deres interne forhold er uklart. Formålet er åpenbart relevant, det bør foreligge en motytelse som kan verdsettes, og det må være en nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnaden og inntektservervet.¹¹³

Videre er det uheldig at Høyesterett uten nærmere begrunnelse har lagt skillet mellom merverdiavgiftspliktig og ikke-merverdiavgiftspliktig beløp til grunn som verdien på markedsføringseffekten for skattyter.

Neeral har hevdet at fremgangsmåten i Skagen bør bli videreført i andre lignende saker.¹¹⁴ Det er vanskelig å si seg enig. Dommen må anses som for uklar og vanskelig å få tak på til at fremgangsmåten bør videreføres. Dette er også grunnen til at Zimmer uttaler om *Skagen*-dommen at «*på bakgrunn av uklarhetene i problemstillingen og de mange formuleringer av tilknytningskravet, kan dommen vanskelig kan legges til grunn som prejudikat for en (ny?) formulering av tilknytningsvilkåret*».¹¹⁵ Dessuten er jo formålet fortsatt sentralt i *Skagen*-dommen, slik at det som Zimmer påpeker, nok er tvilsomt om dommen er ment som en ny formulering av tilknytningsvilkåret.

Dette betyr ikke at resultatet til Høyesterett kan anses som feil. Det er fremgangsmåten for å løse spørsmålet som det stilles spørsmålstegn ved i punktene over. Hva gjelder selve løsningen av slike sosiosponsing-saker, kan det å kun gi fradrag for reklameverdi for skattyter, og anse resten som gave, fremstå som en god løsning. Spørsmålet vil bli behandlet nærmere under, i kapittel 6.

Et interessant spørsmål etter dette er om *Skagen*-dommen har påvirket senere praksis om fradragsrett for kostnader i grenseland mellom gave og inntektserverv.

5.6 Skagen-dommens innvirkning på senere rettspraksis

5.6.1 Rettsanvendelsesskjønn/forvaltningsskjønn

Det har tidligere vært antatt at domstolen har full prøvelsesrett ved vurdering av om det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom kostnad og inntektserverv, da dette er et rent rettsanvendelsesskjønn.¹¹⁶

Skagen-dommen skaper imidlertid uklarhet rundt prøvingsretten, når førstvoterende med utgangspunkt i to tidligere høyesterettsdommer uttaler at:

«*ligningsloven § 8-1 ikke inneholder noen begrensning i domstolenes kompetanse til å overprøve ligningsvedtak (...) domstolene [prøver også] de skjønnsmessige sider ved både*

¹¹³ Zimmer-dommer skattesaker s. 130.

¹¹⁴ Neeral-skatterett s. 235.

¹¹⁵ Zimmer-dommer skattesaker s. 130.

¹¹⁶ Zimmer-dommer skattesaker s. 125-126.

bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen, men slik at det ligger «... i sakens natur at domstolene ved slik overprøving må ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd (...) Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet til.»¹¹⁷

Førstvoterende tok utgangspunkt i dommene i Rt. 2009 s. 105 og Rt. 2010 s. 527, for å klarlegge domstolens kompetanse i skattesaker. Det er fra førstnevnte dom førstvoterende siterer utgangspunktet om å vise forsiktig med å fravike ligningsmyndighetens skjønn. Dommen fra 2009 omhandlet hvor mye av skattyters inntekt som skulle anses som kapitalinntekt. Altså et fordelingskjønn.¹¹⁸ Dommen fra 2010 gjaldt spørsmål om omklassifisering til personinntekt.

Det er mulig at førstvoterende kun klargjør at selve fordelingen av hvor mye av kostnaden som skal tillates fradrett, vil være et fordelingskjønn, og at domstolen skal være tilbakeholden med å overprøve et slikt fordelingskjønn.

Imidlertid synes det ikke som om det er et slikt fordelingskjønn førstvoterende sikter til. Årsaken er blant annet at førstvoterende, etter å ha konkludert med at tilknytningsvilkåret i § 6-1 ikke er oppfylt, uttaler at; «*Det skjønnset Skatt vest har utøvd på dette punktet, er etter min oppfatning fullt forsvarlig*».¹¹⁹ Høyesterett synes derfor å gi uttrykk for at domstolen skal vise tilbakeholdenhet med å overprøve tilknytningsvurderingen, som er et rent rettsanvendelseskjønn.

Begge tingrettsdommene som omtales under, siterer Høyesterett sin innledning fra *Skagen*-dommen. Det er vanskelig å vite hvor mye utgangspunktet om å vise varsomhet med å fravike godt forvaltningsskjønn, har påvirket dommene fra tingretten. Ingen av dommene har den avsluttende bemerkningen man så i *Skagen*, om at ligningsmyndighetene har utøvet et forsvarlig skjønn. På en annen side fikk skattyter medhold i begge tingrettsdommene.

5.6.2 Dom om fradrag for kostnader til klimavoter

5.6.2.1 Fakta om klimavoter

En klimavote er en tillatelse til å slippe ut ett tonn klimagasser tilsvarende ett tonn CO₂ i atmosfæren, og hver kvote har en unik identitet.¹²⁰ Skattedirektoratet anser en klimavote som en immateriell rettighet.¹²¹

¹¹⁷ *Skagen*-dommen avsnitt 41.

¹¹⁸ *Zimmer*-dommer skattesaker s. 126.

¹¹⁹ *Skagen*-dommen avsnitt 62.

¹²⁰ Skattedirektoratet: Spørsmål om skattemessig behandling av klimavoter publisert på skattenett 12. august 2013 (skatteetaten.no) («*Klimavoter-skattedir*»)

Det finnes flere typer klimakvoter som er godkjent under Kyoto-avtalen, blant annet EUA og CER. EUA-kvoter er kvoter innenfor EUs kvotesystem, og som Norge er en del av. CER-kvoter kommer fra utslippsreduksjoner fra land utenfor kvotesystemet, gjerne utviklingsland.¹²²

Kyoto-landene er tildelt hver sin kvote, og målet med kvotesystemet er å redusere utslippene av klimagasser på en kostnadseffektiv måte. Land som slipper ut mindre enn kvotene tillater, kan selge overskytende kvoter, og land som slipper ut for mye kan kjøpe kvoter.¹²³ Det er en rekke bedrifter med kvoteplikt, og EUs klimakvotesystem er bedriftenes kvotemarked.¹²⁴ De frivillige klimakvotene er et annet system, men kan også handles av de kvotepliktige bedrifter.¹²⁵ Bedrifter uten kvoteplikt, og også privatpersoner, kan kjøpe frivillige klimakvoter. Tidligere kunne frivillige klimakvoter kjøpes via Miljødirektoratets nettsider. Per i dag må slike kvoter kjøpes fra private aktører.

5.6.2.1 Stormberg mot skatteetaten

I en dom fra Kristiansand tingrett fra 2013¹²⁶ krevde den norske turtøyprodusenten Stormberg fradrag for kostnader de hadde hatt ved kjøp av det som etter Kyoto-avtalen var FN-godkjente frivillige klimakvoter. Fradrag ble nektet av skattekontoret. Tingretten opphevet ligningen og ga Stormberg fradrag for kostnadene. Dommen har ikke blitt anket.

Skattemyndighetene anførte at ved kjøp av frivillige klimakvoter får kjøper ingen direkte motytelse, og at kostnadene må anses som en gave.

Hva gjelder skattyters formål, vil det være etter tingrettens syn være et «*sentralt moment i vurderingen av hvorvidt tilknytningskravet er oppfylt*».¹²⁷ Deretter siterer tingretten førstvoterende i *Skagen*-dommen på at formålet vil være et «*relevant moment*»,¹²⁸ som ikke kan avgjøres alene på subjektivt grunnlag. Det har tidligere i oppgaven under punkt 5.5.2.3.1, blitt stilt spørsmålstegn ved dette sitatet som kan oppfattes som en nedtoning av formålets betydning i tilknytningsvurderingen.

Deretter kommer en grundig gjennomgang av Stormbergs formål. Tingretten synes Stormbergs representant fremsto troverdig når han forklarte om Stormbergs motivasjon for å kjøpe klimakvoter. Stormberg bruker klimatiltak aktivt i sin daglige drift og markedsføring.

¹²¹ *Klimakvoter-skattedir.*

¹²² *Ibid.*

¹²³ Ot.prp.nr.13 (2004-2005) punkt 6.2.1, St.prp.nr. 49 (2001-2002) punkt 3.

¹²⁴ LOV-2004-12-17-99 Klimakvoteloven.

¹²⁵ *Klimakvoter-skattedir.*

¹²⁶ TKISA-2013-117290 («*Stormberg*-dommen»).

¹²⁷ TKISA-2013-117290.

¹²⁸ Rt. 2012 s. 744 avsnitt 45.

I vurderingen av de objektive holdepunkter rundt investeringen, hadde skattemyndighetene anført at Stormberg ved et frivillig kjøp av klimakvotene støtter et konkret miljøprosjekt, og derfor må anses å ha gitt «*et veldedig bidrag uten noen form for direkte motytelse*». Under henvisning til *Skagen*-dommen mener Staten at fraværet av en slik «*direkte motytelse som lar seg verdsette, gjør det vanskelig å etablere den type tilknytning mellom kostnaden og inntekten som skatteloven § 6-1 krever*».¹²⁹

Tingretten er ikke enig med argumentasjonen til Staten. Retten uttaler at; «*Stormberg AS i realiteten [må] kunne sies å ha kjøpt seg en rettighet til å kunne markedsføre seg med troverdighet som klimanøytral*». I tillegg er kjøp av klimakvoter et vilkår fra Forbrukerombudet for å kunne benytte klimapåstander i sin markedsføring.

Tingretten skiller seg her fra *Skagen*-dommen. Som vist over i punkt 5.5.2.3.3 blir det i *Skagen*-dommen et stort fokus på, og diskusjon rundt, et krav om en direkte motytelse som lar seg verdsette. Tingretten ser imidlertid på kostnaden fra et mer overordnet ståsted, og kommer frem til at Stormberg har kjøpt seg en rettighet til å markedsføre seg som klimanøytral. Dette overordnede perspektivet kan synes å ha gått litt tapt i *Skagen*-dommen, og det må anses som positivt at tingretten ser denne siden ved vurderingen.

Tingretten konkluderer med at Stormberg bruker klimanøytralitet aktivt i sin markedsføring. Man kunne tro at saken her var avklart. Men retten reiser en ny problemstilling da de uttaler at «*Spørsmålet for retten blir likevel om selskapet bare «påberoper generelle og løse [utsagn] om fremtidige inntektsmulighet» [sitatet er fra Rt. 2008 s. 794] av en slik markedsføring slik at tilknytningskravet vanskelig kan anses oppfylt*»¹³⁰

Det kan stilles spørsmål om dette er en riktig problemstilling fra tingrettens side. Årsaken er at sitatet vanskelig kan oppfattes som et vilkår i dommen fra 2008.

Dommen fra Høyesterett gjaldt spørsmålet om rett til fradrag for utgifter til advokat og rådgiver for å motbevise påstander fremsatt av kredittilsynet. Som følge av påstandene måtte skattyter fratrukke sin stilling som konsernsjef og administrerende direktør i et ASA. Retten fant at påstandene, om de hadde blitt stående, hadde redusert skattyters fremtidige inntektsmuligheter og skattyter ble innrømmet fradrag «*på tross av at kostnadene ikke var knyttet til et konkretisert eller identifisert arbeidsforhold.*».¹³¹

Det er naturlig å forstå førstvoterende dit hen at uttalelsen om at «*[d]ersom det bare påberopes generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter, vil tilknytningskravet vanskelig bli ansett*

¹²⁹ TKISA-2013-117290.

¹³⁰ TKISA-2013-117290.

¹³¹ Rt. 2008 s. 794 Sammendrag.

oppfylt», er den nedre grense for hva som er tilstrekkelig saklig tilknytning, og ikke et vilkår.¹³² Men som førstvoterende videre påpeker i avsnitt 48 til 50, skal kravet til saklig tilknytning ikke forstås for strengt. Førstvoterende henviser i blant annet til *Bjerke Pedersen*-dommen, hvor skattyter fikk fradrag for en investering som var «*risikofylt og rettet mot høyst usikre fremtidsutsikter*».¹³³ Førstvoterende nedtoner også kravet til en konkret motytelse, det er tilstrekkelig at kostnaden retter seg mot inntektservivet.

Tingrettens problemstilling kan i dette perspektivet oppfattes som lite treffende. Uttalelsen som tingretten siterer er mer en nedre grense enn et vilkår. Dessuten har tingretten allerede konkludert med at Stormberg har kjøpt seg en rettighet til å kunne markedsføre seg som klimanøytral. Hvis man ønsker å markedsføre seg, er det naturlig å anta at formålet har vært å erverve inntekt. I så fall burde tingretten vurdert kostnadens hensiktsmessighet. Eventuelt kan man stille seg spørsmål om Stormberg hadde andre formål enn markedsføring, for eksempel å ta vare på miljøet. Uansett hvilken innfallsvinkel, blir spørsmålet om Stormberg «*bare påberoper seg generelle og løse utsagn*» om fremtidige inntektsmuligheter, etter å ha konstatert at Stormberg har kjøpt seg en rettighet til å markedsføre seg som klimanøytral, en lite treffende problemstilling ut fra Høyesterettspraksis.

Det man ønsker å komme fram til er skattyters formål. Hvis det er flere formål, vil en liten egnet kostnad kunne indikere at skattyters formål ikke har vært å erverve inntekt. Det kunne derfor nok vært mer heldig om tingretten i større grad fokuserte på om de objektive forhold rundt kjøp av klimakvoter, tilsa at det var Stormbergs formål å erverve skattepliktig inntekt. At tingretten først drøfter om det foreligger konkret motytelse, og deretter om Stormberg kun har påberopt seg «*generelle og løse utsagn*» om fremtidig inntekt, kan nok spores tilbake til *Skagen*-dommen.

Videre uttaler retten at det har formodningen mot seg at Stormberg vil bruke så mye tid og ressurser på miljøfokus uten at dette er ment for å gi en positiv økonomisk effekt, da de er en næringsaktør og ikke en ideell organisasjon. Dette er en fornuftig slutning, og et viktig moment. Spørsmålet er imidlertid om ikke dette burde vært tatt opp tidligere i dommen. Det hører klart under vurderingen av skattyters formål.

Staten hadde påberopt seg *Skagen*-dommen som støtte for å nekte fradrag. Tingretten finner ikke støtte for Statens syn i dommen. Tingretten påpeker at i *Skagen* fant ikke Høyesterett en motytelse som lot seg verdsette. Tingretten fant at Stormberg har kjøpt seg en rettighet til å markedsføre seg som klimanøytral, og konkluderer med at Stormberg «*i tilstrekkelig grad har sannsynliggjort en sammenheng mellom deres klimafokus og selskapets inntjening*».

¹³² Op.cit avsnitt 47.

¹³³ Rt. 1981 s. 256 på s. 258.

Her kan det synes som at tingretten avviker fra Høyesterett. Også i *Skagen*-dommen var det tale om markedsføringsrettigheter. Tingretten kom tidligere til at det er vanskelig å verdsette slike rettigheter. Men de konkluderer med at verdsetting av motytelsen ikke er nødvendig for å få innrømmet fradrag, det er tilstrekkelig at det er en saklig sammenheng mellom kostnaden og inntektsservivet. I *Skagen* kan det fremstå som om mangel på en konkret målbar motytelse var et av de avgjørende momentene, se over punkt 5.5.2.3. Tingrettens standpunkt på dette punktet må sies å være nærmere opp mot det som er den alminnelige antatte fradragslære.

5.6.2.2 Oppsummering av Stormberg-dommen

Det er tydelig å se hvordan *Skagen*-dommen har påvirket både Statens anførsler og tingrettens behandling av fradragsspørsmålet. Den litt uoversiktlige fremgangsmåten av Høyesterett i *Skagen*, medfører at tingretten heller ikke treffer helt i sin argumentasjon. Dette kan muligens også skyldes Statens anførsler. De hevdet blant annet at «*fravær av direkte motytelse som lar seg verdsette*», vanskeliggjør at det kan foreligge en tilstrekkelig saklig tilknytning.¹³⁴ Det er derfor ikke i tråd med alminnelige lære at tingretten vier så mye tid til diskusjonen om den konkrete motytelse.

Det kan synes som om tingretten i en viss grad avviker fra *Skagen*, ved å differensiere mellom sakstilfellene. Om den faktiske forskjellen mellom sakstypene faktisk var nok til å fravike fra Høyesterett på de punktene tingretten gjorde, kan diskuteres. For eksempel skulle man tro med utgangspunkt i *Skagen*, at vilkåret om en konkret verdimessig målbar motytelse, gjaldt generelt. Det kan ikke utelukkes at tingretten mente motytelsen Stormberg mottok, var tilstrekkelig konkret og målbar, til at de anså vilkåret fra *Skagen*-dommen oppfylt.

Som vist har *Skagen*-dommen hatt en innvirkning på denne tingrettsdommen. Men det er ikke grunnlag for kunne fastslå at den har hatt resultatmessig innvirkning. Tingretten hadde nok kommet til samme resultat også uten *Skagen*. Men når domstolene følger den oppstykkede og tidvis snevre vurderingen i *Skagen*, er det en fare for at man i tilknytningsdrøftelsen kan gå glipp av viktige nyanser.

5.6.3 Dom om fradrag for tilskudd til nasjonalt innovasjonssenter

En annen interessant dom om fradragsrett ved flere formål, ble avsagt i en upublisert dom fra Sør-Trøndelag tingrett av 13.02.2014 (heretter «*Kverva-dommen*»¹³⁵). Saken gjaldt fradragsrett for tilskudd til nasjonalt innovasjonssenter for havbruk i Frøya.

Kverva AS krevde fradrag for tilskudd på 50 millioner kroner til «*planlegging og oppføring av et nasjonalt innovasjonssenter for havbruk på Frøya. I tillegg til innovasjonssenter for havbruk skulle*

¹³⁴ TKISA-2013-117290.

¹³⁵ Saksnummer: 13-065694TVI-STOR (*Kverva-dommen*).

senteret blant annet inneholde en videregående skole med havbrukslinje, kulturhus og laksesenter»¹³⁶. Kverva driver investeringsvirksomhet, og eier 53,4 % av SalMar ASA, som har hovedkontor og industrianlegg på Frøya. Investeringene var i første rekke gjort i tilknytning med SalMar sin virksomhet. Skatt Midt-Norge anførte at SalMar og Kverva var to separate skattesubjekter som måtte ha betydning for fradragsspørsmålet. Tingretten var uenig, og spørsmålet behandles ikke nærmere i denne oppgaven.

Retten innrømte Kverva fradrag for tilskuddet på 50 millioner kroner.

Tingretten siterer Skagen på at det må være «en tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnaden og erverv mv. av inntekt».¹³⁷ Den videre vurderingen i dommen har ikke den samme likhetsgraden med Skagen-dommen som Stormberg-dommen hadde. Dette selv om Skagen-dommen ble anført fra skattemyndighetens side. Men dette kan også være delvis naturlig, da faktum i denne saken og Skagen, hadde større forskjeller enn Stormberg og Skagen.

Tingretten legger til grunn at det ikke er avtalt noen direkte motytelse, og tilskuddet derfor har likhetstrekk med en gave. Men tilskuddet kan etter rettens syn ikke betraktes som en gave, blant annet fordi det var ingen uttalt gavehensikt. I tillegg hadde Kverva i tildelingsbrevet tilsendt Frøya kommune uttalte at beløpet ikke «er ment som et bidrag til en slunken kommunekasse eller til en fylkeskommune».

Videre tar retten utgangspunkt i det uttalte formålet som fremgår av tildelingsbrevet. Der følger det at formålet var både å «gi varig kompetansehevende verdier tilbake til samfunnet» og «styrke grunnlaget for kompetanse, yrkesdeltagelse og bosetting på Frøya». Etter «rettens syn har noe av dette karakter av samfunnsmessige oppgaver som i utgangspunktet faller utenfor fradragsretten. På den annen side er det nødvendig å analysere enkeltelementene med henblikk på å finne ut om de likevel har slik tilknytning til næringsvirksomhet at det bør være fradragsberettiget, ut fra hva som var hovedformålet med tilskuddet».¹³⁸ Dette er en god pedagogisk presisering i dommen, og viser at tingretten har forstått det overordnede ved vurderingen av saklig tilknytning.

I vurderingen av skattyters formål ut fra de objektive holdepunkter så uttaler retten at for det første taler selve tilskuddet i seg selv for at det foreligger en tilknytning til næringsinteresser. Retten finner det lite tenkelig at selskapet ville gi bort et betydelig beløp som 50 millioner kroner uten at man så for seg å få noe igjen. Denne slutningen av selve beløpets størrelse ligner på den som ble foretatt i Stormberg-dommen, og et moment som nok også burde vært berørt i Skagen-dommen.

¹³⁶ Kverva-dommen.

¹³⁷ Rt. 2012 s. 744 avsnitt 43.

¹³⁸ Kverva-dommen.

Deretter går retten igjennom de forskjellige delene av hva innovasjonssenteret skal inneholde. SalMar hadde hatt stort gjennomtrekk av ansatte, og hadde behov for stabil arbeidskraft som er fastboende. I lys av dette så fant retten det at den nye videregående skolen med havbrukslinje på sikt vil føre til nyrekruttering av ansatte i blant annet SalMar. I tillegg har skolen et konsesjonssamarbeid med SalMar.¹³⁹ Etter rettens syn fører dette til at hva gjelder skolen, så er dette en direkte tilknytning mellom utgift og næringsvirksomhet, både på kort og lang sikt.

Hva gjelder det nasjonale innovasjonssenteret for havbruk, så hadde dette etter rettens vurdering en noe løsere tilknytning til Kvervas virksomhetsutøvelse, i alle fall på kort sikt. Men retten antar likevel at Kverva vil ha nytte av forskningsarbeidet som skal utøves i regi av innovasjonssenteret.

Det planlagte laksesenteret, opplevelsessenteret og kulturhuset var etter rettens syn ikke aktiviteter som har direkte tilknytning til Kvervas næringsvirksomhet. Retten mente dette kan bidra til å utvikle havbruksnæringen generelt og miljøet på Frøya konkret.

Etter dette sier retten at gjennomgangen har vist at tilskuddet har hatt flere formål, både utvikling av Frøya og næringsutvikling. Avgjørende i slike situasjoner vil være hva skattyters hovedformål var.

Retten uttaler så at de «*finner at hovedformålet med tilskuddet fra Kvervas side var en langsiktig strategi for å sikre fremtidig næringsutvikling. Å sikre rekruttering, kompetanse og innovasjon er helt sentralt for å kunne beholde den posisjonen som blant annet SalMar har på Frøya*».¹⁴⁰ Som støtte for sin konklusjon henviste tingretten til blant annet *Anth. B. Nilsen* - og *Kosmos*-dommen, og innrømte fradrag for hele beløpet.

5.6.3.1 Oppsummering av Kverva-dommen

Denne dommen skiller seg klart fra *Stormberg*-dommen. Fremgangsmåten til tingretten har få likhetstrekk med det som ble foretatt i *Skagen*-dommen. Tingretten fant at Kverva mottok en konkret fordel knyttet til Kvervas næringsvirksomhet. Det synes ikke at *Skagen*-dommen har fått resultatmessig innvirkning på *Kverva*-dommen.

Det skal nevnes at *Stormberg* nok lå nærmere opp mot faktum i *Skagen* enn *Kverva*. Men forskjellene i faktum, hadde ikke forhindret tingretten fra å følge metoden Høyesterett foretok seg i *Skagen*. Tingretten går for eksempel ikke inn i en grundig drøftelse om fraværet av en konkret målbar motytelse. Dette på tross av at skattemyndighetene hadde anført at det ikke forelå en avtale om motytelse, og at det var en gave.

¹³⁹ SalMar og havbrukslinjen var tildelt tre oppdrettskonsesjoner sammen.

¹⁴⁰ *Kverva*-dommen.

Tingrettsdommen ble anket til Frostating lagmannsrett, og var oppe til ankebehandling i oktober. Dom ble avsagt 4. desember 2014, og staten tapte.¹⁴¹ Dommen ble tilsendt forfatteren 9. desember, og så langt jeg kan se i den korte tiden jeg har hatt til disposisjon, er lagmannsrettens begrunnelse i all hovedsak samsvarende med tingrettens begrunnelse. En forskjell er at lagmannsretten i sin begrunnelse overhodet ikke viser til *Skagen*-dommen. Lagmannsrettsdommen vil ikke kommenteres nærmere grunnet tidsmangel.

5.6.4 Oppsummering av dommene fra tingretten

Dette underkapittelet har vist at *Skagen* har hatt en innvirkning på senere dommer. Det preger både argumentene, og oppbyggingen av selve argumentasjonen. Noe av årsaken er også som vist at dommen har påvirket skattemyndighetene sine anførsler. Det er imidlertid vanskelig å påvise at *Skagen*-dommen har hatt en direkte virkning for domstolens behandling av kostnader i grenseland mellom gave og inntektserverv.

Hva som er klart etter punkt 5.6.1, er at man trenger en ny dom som kan eksplisitt få slått fast at tilknytningsvurderingen er et rettsanvendelsesskjønn som skal prøves fullt og helt av domstolen. Utgangspunktet i *Skagen*-dommen står i sterk motstrid med det som ellers har vært antatt, og det har aldri tidligere vært tale om tilbakeholdenhet ved prøving av om tilknytningsvilkåret er oppfylt.¹⁴²

Selv om det ikke kan påvises at avviket fra den alminnelige lære har hatt innvirkning på tingrettsdommene, er det tilstrekkelig grunn til bekymring at de ulike formuleringene av vurderingskriteriene kan ha hatt innvirkning på dommene, uten at *Skagen*-dommen har hatt intensjonsdybde for dette. Det kan ikke utelukkes at dommere har et annet tanke sett i kontakt med et spørsmål, hvis de tror de skal være varsomme med å fravike god skjønnsutøvelse fra skattemyndighetene.

6. Avslutning

6.1 Hva kan vi trekke ut fra rettspraksis

Gjennomgangen ovenfor viser at det er vanskelig, men ikke umulig, å konkretisere kravet til saklig sammenheng i tilfeller hvor hovedformåls læren kommer til anvendelse.

En årsak er *Skagen*-dommen, hvor Høyesterett på mange punkter fravek hva som må kunne betegnes som den tradisjonelle lære. Om Høyesterett vil bruke samme fremgangsmåte i fremtiden, er uklart.

¹⁴¹ Saksnummer: 14-061315ASD-FROS

¹⁴² *Zimmer-dommer skattesaker* s. 125 og 126.

Kostnader som inneholder et gaveelement skaper ofte tvil. En næringsdrivende vil normalt ikke gi en gave eller et tilskudd, uten at det gagnar virksomheten. Imidlertid er det ikke avgjørende hva den næringsdrivende subjektivt har ment. Det avgjørende er hva som etter en objektiv vurdering som fremstår som hovedmotivet til skattyter.

Ut fra praksis kan det synes som om at hvis kostnaden kun fører til generell omdømmeheving, er ikke dette tilstrekkelig tilknytning for å gi fradragsrett for hele beløpet. Men det er ikke i overensstemmelse med tradisjonell lære når det i *Skagen*-dommen tilsynelatende stilles krav om en konkret målbar motytelse for å innrømme fradragsrett.

Tilfellene med kostnader til generell omdømmeheving, må skilles fra tilfellene når fordelen skattyter får ved kostnaden, er knyttet til skattyters virksomhet. Som eksempel kan nevnes *Kosmos*-dommen og *Kverva*-dommen. I *Kverva* fikk skattyter en fordel i form av å blant annet sikre fast og fremtidig arbeidskraft, altså en konkret fordel for virksomheten. For *Skagen* ga kostnaden kun en generell omdømmeheving. Motytelsen rettet seg ikke mot *Skagens* virksomhet konkret. Det var derfor fradrag kun ble innrømmet for den del av beløpet som reflekterte reklameverdien for *Skagen*.

Hva gjelder sosiosponsing, har skattedirektoratet i etterkant av *Skagen*-dommen kommet med en prinsipputtalelse om skattemessig behandling av sosiosponsing.¹⁴³ Konklusjonen i prinsipputtalelsen er at ved overføring til veldedige organisasjoner, vil beløpet anses som en gave som ikke er fradragsberettiget for skattyter. Det vil likevel gis fradragsrett for den delen av beløpet som tilsvarende reklameverdien for skattyter. Den reelle reklameverdien vil være markedsverdien av tjenestene skattyter mottar av sponsor.

Fra praksis er det da mulig å utlede følgende; For at skattyter skal få fradrag for kostnader som grenser mot gavedisposisjoner, må fordelen skattyter mottar eller opptjener ved oppofrelsen, være direkte knyttet til næringsvirksomheten. Ved kostnader som ikke knytter seg til virksomheten konkret, men kun til omdømmeheving generelt, og hvor skattyter får en motytelse i form av profilering som i *Skagen*, så må fradragsretten begrenses til hva de ville betalt for armlengdes prising av denne profileringen.

6.2 De lege ferenda

Det kan stilles spørsmål om man bør utvide fradragsretten på det området som i dag omtales som sosiosponsing. Mye kan tale for et negativt svar.

¹⁴³ Prinsipputtalelse: Skatte- og avgiftsmessige forhold ved sponsing av veldedige organisasjoner – sosiosponsing avgitt 25.09.2013.

For det første er dette i hovedsak et politisk spørsmål, som ikke bør løses av domstolene. For det andre er det flere gode grunner for at man ikke bør utvide fradragsretten på dette området. Blant annet vil fradragsrett kunne medføre provenytab for staten i form av tapte skatteinntekter. I realiteten ville da skattyter bestemme hvilken allmennyttig organisasjon staten skulle gi bidrag til. I tillegg vil næringsdrivende ofte kunne ha en egeninteresse med å gi gaver. Det gjør dem mindre egnet til å vurdere hvor behovet for støtte er størst. I tillegg er det det offentlige som skal bestemme hva skattepengene skal gå til, og er nærmere til å vite hvor behovet er størst. På en annen side kunne fradragsrett oppfordret til givervilje. Imidlertid er det betenkelig hvis fradragsrett er nødvendig for at skattytere skal ha givervilje.

Fradragsrett for sosiosponsing har vært mye diskutert.¹⁴⁴ Forfatteren kan ikke se noen grunn til å utvide fradragsretten på dette området. Særlig når skattemyndighetene har det utgangspunkt at skattyter skal få fradrag for den reelle reklameverdi. Dette kan imidlertid bli et mer aktuelt tema, da sittende regjering i mye større grad enn tidligere regjeringer, legger opp til at støtte skal komme fra det private.¹⁴⁵

Det som synes klart er at det er behov for en ny dom på området, som gir Høyesterett anledning til å presisere sine synspunkter fremsatt i *Skagen opp mot tradisjonell lære på området*.

Som vist tidligere, synes dommen å ha påvirket drøftelsene i underrettene. En ny dom kunne blant annet oppklart forholdet rundt kravet til konkret og målbar motytelse i *Skagen*. Mangel på en slik konkret og målbar motytelse ble anført av skattemyndighetene i *Stormberg*-saken, selv om det der var helt klart at det forelå en motytelse. Videre kunne en ny dom klargjort den metodiske fremgangsmåten for anvendelse av hovedformåls læren. En slik presisering kunne i større grad sikret at momenter ved skattyters situasjon ikke går tapt i en detaljfokusert og oppstykket drøftelse av tilknytningsvurderingen, som påpekt ovenfor under punkt 5.5.2.4.

En ny dom kunne også løst uklarheten som har oppstått etter *Skagen*-dommen rundt rettstilstanden om domstolens prøvingsrett av tilknytningsvurderingen. Som omtalt over under punkt 5.6.1, er det ikke utelukket at Høyesterett egentlig omtalte prøvelsesretten av fordelingskjønn.

Som nevnt tidligere har *Kverva*-saken nylig vært oppe til ankebehandling i Frostating lagmannsrett, og dom ble avsagt 4. desember. Hvis staten anker, så er det ikke umulig at det er saken som kan gi Høyesterett mulighet til å presisere sine synspunkter.

¹⁴⁴ Ole Gjems Onstad, «Fradragsrett for bidrag til allmennyttige institusjoner og rett til inntektsfradrag for utgifter til sponsing», *Skatterett* nr. 4/1982 s. 283.

¹⁴⁵ Se blant annet gaveforsterkningsordningen <http://www.forskningsradet.no/no/Utlysning/GAVEFORSTERKNING/1253992556576> (lest 18.11.2014).

7. Litteraturliste

Lover og forskrifter:

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

Lov om kvoteplikt og handel med kvoter for utslipp av klimagasser (klimakvoteloven) - LOV-2004-12-17-99

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

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

Forarbeider:

NOU 1988:17 Frivillige organisasjoner

NOU 2003:9 Skatteutvalget - Forslag til endringer i skattesystemet (nop)

St.prp.nr.49 (2001-2002)

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

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

Ot.prp.nr.13 (2004-2005)

Rettspraksis:

Høyesterett

Rt. 1918 s. 836

Rt. 1949 s. 912 *Folketeateret*

Rt. 1956 s. 1188 *Anth. B. Nilsen*

Rt. 1965 s. 954 *Kosmos*

Rt. 1981 s. 256 *Bjerke Pedersen*

Rt. 1985 s. 319 *Ringes*

Rt. 1985 s. 323

Rt. 1991 s. 1182 *Brenden*

Rt. 1993 s. 700

Rt. 1994 s. 1064

Rt. 2005 s. 1434 *Total*

Rt. 2007 s. 1822 *DSC*

Rt. 2008 s. 794 *Korsvold*

Rt. 2009 s. 105

Rt. 2009 s. 813

Rt. 2009 s. 1473 *Samdal*

Rt. 2010 s. 527

Rt. 2012 s. 744 *Skagen*

Lagmannsrett

Dom fra Frostating lagmannsrett av 04.12.2014 (saksnummer: 14-061315ASD-FROS)

Tingrett

TKISA-2013-117290

Dom fra Sør-Trøndelag tingrett av 13.02.2014 (saksnummer: 13-065694TVI-STOR)

Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål

UTV-1953-376

UTV-1962-254

UTV-1990-906

Litteratur:

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

Berg-Rolness, Gregar, *Inntekt av virksomhet* (Oslo 2009).

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

Greni, Svein Rune mfl., *Skatteloven kommentarutgaven*, (Oslo 1991).

Torgersen, K, *Fradragspostene i selvangivelsen – leksikon*, (Oslo 1963).

Zimmer, Fredrik mfl., *Bedrift, Selskap og skatt*, 5. utgave (Oslo 2010).

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

Artikler:

Neraal, Helge «Retten til inntektsfradrag for utgifter til sponning», *Skatterett* nr. 03/2013, s. 228-251.

Onstad, Ole Gjems, «Fradragsrett for bidrag til allmenntilretteleggende institusjoner og rett til inntektsfradrag for utgifter til sponning», *Skatterett* nr. 04/1982 s. 283-314

Zimmer, Fredrik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012», *Skatterett* nr. 02/2013, s. 124-158

Annet:

Skattedirektoratet, *Lignings-ABC*, 2014

SKDs kommentar til Høyesteretts dom om svindel av 20. november 2009. (skatteetaten.no)

Skattedirektoratet: Spørsmål om skattemessig behandling av klimavoter publisert på skattenett 12. august 2013 (skatteetaten.no)

Prinsipputtalelse: Skatte- og avgiftsmessige forhold ved sponning av veldedige organisasjoner – sosiosponning avgitt 25.09.2013. (skatteetaten.no)

Fra internett:

<http://www.forskningsradet.no/no/Utllysning/GAVEFORSTERKNING/1253992556576> (lest 18.11.2014)