

Høyesteretts dom i Kverva-saken

Høyesteretts flertall kom til at Kverva hadde fradragsrett for et tilskudd på 50 millioner kroner til oppføring av et kombinert kulturbygg og videregående skole. Bygget kunne komme datterselskapene til gode via utvikling av ny arbeidskraft og kompetanse.¹



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Harald Hauge
Partner Advokatfirmaet Harboe & co og førsteamanuensis II ved NHH

Det ville kunne komme Kverva til gode via fremtidige utbytter. Mindretallet på én dommer mente derimot at innteksttilknytningen var for løs. Avgjørelsen er av prinsipiell betydning både hva gjelder hvilke krav som kan stilles til kostnaders betydning for fremtidig inntektsverv, samt morselskaps fradragsrett for kostnader på vegne av datterselskap.

Saksforholdet

Kverva AS er et holdingselskap som hadde betydelige eierinteresser i oppdrettsnæringen. I 2010 hadde selskapet primært ni aksjeinvesteringer, med aksjemajoritet i tre selskaper (ett var heleid). Selskapet hadde altoverveiende fritatte inntekter og ble drevet av et managementselskap.

I 2010 gav Kverva et tilskudd på 50 millioner kroner til oppføring av et kombinert kulturbygg og videregående skole på Frøya, hvor hoveddelen av virksomheten i datterselskapene befant seg. Det kombinerte byggets totalpris var på 105 MNOK. Kun en tredjedel av bygget var videregående skole, men skolen kunne disponere deler av de andre arealene i tillegg. Dette var fellesareal, opplevelsessenter, kulturskole og kulturhus. Disse arealene skulle Frøya kommune eie, og Kvervas tilskudd gjaldt denne delen av bygget.

Kverva krevde fradrag for tilskuddet, og begrunnet det med at hovedformålet var å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse på Frøya, hvor Kvervas hovedinvestering SalMar ASA (53,4 %) hadde sin virksomhet. Selskapet sysselsatte ca. 550 personer på Frøya.

Skattekontoret nektet fradrag

Skattekontoret nektet fradrag med den begrunnelse at tilskuddet ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til Kvervas inntektsverv. Hovedformålet ble ansett å være samfunnsmessige interesser, det vil si bosetting og kulturtilbud, som ikke ble ansett fradragsberettiget. I tillegg ble det for Høyesterett fremmet en ny anførsel fra staten om at det ikke forelå en fradragsberettiget *eierkostnad* etter skatteloven § 6–24.

Høyesteretts premisser

Tolkning av § 6–24

Kverva hadde 332 millioner kroner i fritatte inntekter i 2010, hvorav 120 millioner kroner var utbytte fra SalMar. Til sammenligning var 7,6 millioner kroner skattepliktige inntekter, og Høyesterett la til grunn at fradragsretten derfor måtte vurderes etter § 6–24.²

I første del av premissene drøfter Høyesterett om fradragsretten etter § 6–24 (1) er mer begrenset enn etter hovedregelen i § 6–1 (1).³ Staten hadde som nevnt anført at det gjaldt et særlig krav til tilknytning i form av karakteristikken «eierkostnader» i forarbeidene.⁴ Under henvisning til Telenor-dommen i Rt. 2014 s. 1057 avsnitt 62, konstateres det at forskjellen i ordlyd ikke innebærer noen realitetsforskjell. Og videre viser Høyesterett til at det

i forarbeidene er uttalt at kravet til tilknytning mellom kostnad og inntekt i § 6–24 (1), skal tolkes i samsvar med det alminnelige vilkåret for fradrag i skatteloven § 6–1.⁵ Senere i premissene pekes det også på at uttrykket «eierkostnader» bare ble oppfattet som et motstykke til aktiveringspliktige kostnader.⁶

Det tradisjonelle tilknytningskriteriet gjelder

Dermed hadde man beredt grunnen for en drøftelse av det tradisjonelle tilknytningskriteriet for kostnader. Et første spørsmål i denne sammenhengen var om man kunne vurdere tilknytningen til konsernet under ett. Førstvoterende, som representant for flertallet, tar avstand fra dette på basis av det grunnleggende prinsippet om at skattlyter skal bedømmes ut fra egne forhold. Det vises også til forarbeidene til fritaksmetoden hvor det uttales at det «ikke [er] grunnlag for en integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskap ved tolkningen av skatteloven § 6–1».⁷

Det fremstår da som en pussighet når førstvoterende senere vender tilbake til samme tema og argumenterer for at man nettopp må ta hensyn til at fritaksmetoden gjelder eierkjeder. Han viser i denne sammenheng til forarbeidene til § 6–24 hvor det argumenteres for fradragsrett hos eier med at det i slike eierkjeder «ikke bør være avgjørende ... hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften».⁸ Formodentlig ble dette brukt som et støtteargument i forarbeidene for at det uansett kunne foreligge tilstrekkelig tilknytning hos en eier.

¹ Dommen ble avsagt 24.09.2015.

² Se dommen avsn. 60.

³ Se dommen avsn. 49 flg.

⁴ Se dommen avsn. 27.

⁵ Se dommen avsn. 56.

⁶ Se dommen avsn. 66.

⁷ Dommen avsn. 61.

⁸ Dommen avsn. 76.

Kreves det nær og umiddelbar sammenheng?

Hva gjelder selve tolkningen av tilknytningskriteriet i § 6–24 jf. § 6–1, tar Høyesterett utgangspunkt i Skagen-dommen i Rt. 2012 s. 744 og formuleringen der om at det må foreligge en tilstrekkelig «nær og umiddelbar sammenheng» mellom kostnaden og den fremtidige inntekten. Kriteriet er imidlertid lite treffende for gjeldende rett, og stammer fra Kosmos-dommen Rt. 1965 s. 954. Allerede den gang var kriteriet noe misvisende; Kosmos ble jo innrømmet fradrag for sin andel av kostnadene til å bygge et hotell i Sandefjord med høy standard, hvilket hverken hadde noen nær eller umiddelbar sammenheng med selskapets fremtidige inntekter. Resultatet i Kverva-saken underbygger hvor lite egnet kriteriet er som avgrensningskriterium.

Skattyters subjektive formål avgjør

Hva gjelder selve innholdet av tilknytningskriteriet, oppsummerer Høyesterett rettstilstanden med at skattyters subjektive formål står sentralt, riktignok sett i lys av de ytre omstendighetene.⁹ Domstolene skal ikke sensurere skattyters forretningskjønn, og selv om en kostnad ikke anses formålstjenlig, kan det bare unntaksvis komme på tale å se bort fra skattyters formål, jf. også Bjerke Pedersen-dommen i Rt. 1981 s. 256. Tilknytningskriteriet skal ta utgangspunkt i situasjonen når utgiften blir pådratt, og det kreves ikke at kostnadene skal kunne gi inntekter som selskapet ellers ikke ville fått – det er ikke noe krav om at kostnadene må være nødvendige.

Skatteklagenemnda hadde nektet fradrag for tilskuddet med begrunnelse at formålet måtte anses å være å tilgodese mer generelle samfunnsmessige interesser, og dermed for avledet i forhold til selskapets inntekter. Førstvoterende kommenterer til dette: «Nemnda synes ved sin vurdering å ha lagt avgjørende vekt på sin egen – og ikke selskapets – vurdering av hva som er hovedformålet.»¹⁰

Ved bedømmelsen av Kvervas formål med tilskuddet tar Høyesterett utgangspunkt i lagmannsrettens kommentar om at Kverva åpenbart hadde en økonomisk interesse i lønnsom drift av datterselskapene; implisitt at formålet om å tilgodese et datterselskap var et relevant formål.¹¹



OPPDRETT: Holdingselskapet Kverva AS hadde betydelige eierinteresser i oppdrettsnæringen.

Kvervas formål var godt dokumentert

Bevisbedømmelsen av formålet var primært basert på Kvervas kloke skriftlige dokumentasjon av sitt formål. Her kan mange skattytere ta lærdom. Kverva hadde grundig forklart tilskuddets relevans for selskapet og dets investeringer, i underlagsmaterialet for styrebeslutningen, i tildeleingsbrevet til kommunen, og i vedlegget til selvangivelsen. På basis av dette fant flertallet det klart at hovedformålet med tilskuddet var egenytting, det vil si å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet.

Høyesterett viste også til lagmannsrettens vurdering hvor det blant annet ble pekt på at det hadde «formodningen mot seg at Kverva ville yte et så vidt stort tilskudd, uten noe siktemål om at dette skulle gi noe tilbake til selskapet».¹² I en sak hvor man skal trekke opp grensen mot sponing og gaver uten tilstrekkelig inntektstilknytning, er en slik betraktning etter min mening mindre treffende.

Langsom og indirekte virkning i utkantkommune var nok

Høyesterett legger til grunn at selv om tilskuddet til å stimulere tilgangen til arbeidskraft ikke ville kunne virke over

natten, men langsomt og først etter noe tid, så var det tilstrekkelig at det var en «klar saklig sammenheng mellom tilskud-



Revisjon og Regnskap
på web og på papir

Ledere har mest nytte av Revisjon og Regnskap i arbeidet*

*På spørsmålet «Nytte i arbeid» scoret Revisjon og Regnskap høyest av alle 29 blader/aviser i MMIs fagpressundersøkelse 2014 blant ledere, med en score på 5,0 på en skala til 6.

⁹ Se dommen avsn. 64.

¹⁰ Dommen avsn. 72.

¹¹ Se dommen avsn. 68.

¹² Dommen avsn. 70.

det og næringsvirksomheten». ¹³ Og dette ble ansett avgjørende selv om virkningen ville være indirekte for Kvervas inntekter.

Førstvoterende går videre inn på de særlige forholdene på Frøya, og legger stor vekt på at det gjelder en utkantkommune hvor man antar at det ville være «vanskelig å opprettholde [bosettingen] uten de tiltakene det var tale om». ¹⁴ Og videre at tiltakene neppe hadde kunnet gjennomføres uten bidragene fra Kverva. Her synes flertallet å ha sett under ett det kombinerte bygget (kultur og videregående skole), mens mindretallet synes i større grad å ha vektlagt kulturdelen av bygget. ¹⁵

Dissens på tilknytningskravet

Den dissenterende dommeren tar også utgangspunkt i formuleringen fra Skagendommen om «nær og umiddelbar sammenheng», men peker også på Høyesteretts formulering i Korsvold-dommen Rt. 2008 s. 794 avsn. 47 om at «[d]ersom det bare påberopes generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter, vil tilknytningskravet vanskelig bli ansett oppfylt». ¹⁶

Formålet med tilskuddet ble av dommeren ansett for å skulle gi *generelle ringvirkninger* av investering i sentral infrastruktur. Dette ble ansett for å gi en «langtidsvirkning som dels mangler den umiddelbare sammenhengen med tiltaket, og dels vil være en vekselvirkning med andre virksomheter som også på sikt drar nytte av tiltaket». ¹⁷ Tilknytningen til Kvervas virksomhet ble derfor etter dommerens mening «for løs». Dissensen kan altså forklares ut fra en mer bokstavtro tolkning av de tilknytningskriteriene som Høyesterett har oppstilt.

Var det passende at Kverva tok kostnaden?

Høyesterett avviser videre statens anførsel om at kostnaden mer passende burde vært tatt i produksjonsselskapet SalMar. Dette avvises med den ovenfor nevnte henvisningen til forarbeidene om at fritaksmetoden er begrunnet ut fra at man ser eierkjeder under ett, og at det derfor ikke er avgjørende hvor i kjeden kostnaden pådras. Som jeg vil vende tilbake til nedenfor, kan dette imidlertid ikke tas som uttrykk for at man utenfor anvendelsesområdet til § 6–24 skal vektlegge hvilken skattyter som mest passende burde tatt kostnaden.

Ikke krav om motytelse

Det er også verdt å merke seg at Høyesterett tar avstand fra uttalelsen i Skagendommen Rt. 2012 s. 744 avsn. 56 hvor det uttales at «fraværet av motytelser som lar seg verdsette, fører til at det er vanskelig å etablere den type tilknytning» som kreves etter § 6–1. Uttalelsen har ikke latt seg passe inn i den relativt liberale retning tilknytningskravet har utviklet seg, og Høyesterett forklarte den med at i Skagensaken var det vanskelig å se hvilket grunnlag for inntekt tilskuddet skulle gi. ¹⁸ Man kan nå altså se bort fra dette momentet.

Særreguleringen av tilskudd til yrkesopplæring

Et særlig tema i Kverva-saken var om særregelen i § 6–42 om fradrag for tilskudd til yrkesopplæring, innebar en begrensning i fradragets retten. I § 6–42 er det både en beløpsbegrensning (10 % av skattyters inntekt før fradraget) og et krav om at yrkesopplæringen «kan ha betydning for skattyters virksomhet». Etter en drøftelse av forarbeidene til regelen finner Høyesterett at regelen opprinnelig var ment å utvide fradragets retten, ikke å innskrenke den, ¹⁹ og det kunne etter min mening holdt som begrunnelse for at regelen ikke kunne innskrenke Kvervas fradragets rett.

Høyesterett begrunner imidlertid dette ytterligere med noen argumenter som etter mitt syn ikke er helt treffende: for det første uttales det at det «ikke [kan] være tvilsomt» at hva som *kan* ha betydning for skattyters virksomhet, kvalitativt er noe annet og løsere enn tilknytningskravet etter § 6–1 og § 6–24. Det uttales i denne sammenheng at kravet etter de nevnte alminnelige reglene er at virksomheten det ytes tilskudd til, må ha en «nær og umiddelbar inntektsgenererende evne for giveren». ²⁰ Dette fremstår som mindre treffende for den tilknytningen Høyesterett faktisk krevde for Kvervas tilskudd. Det argumenteres videre med at skattelovens oppbygning ikke er forenlig med en eventuell uttømmende regulering av fradragets retten i § 6–42, det ville være «metodisk fremmed». ²¹ Men skattelovens kapittel 6 inneholder jo nettopp regler som både presiserer og begrenser det alminnelige utgangspunktet i § 6–1 (1) – også i

kapittelet «Særlige bestemmelser om fradrag» fra § 6–40 flg. ²²

Noen betraktninger

Bekreftelse av liberal rettstilstand

Til tross for at Høyesterett gjentar den ganske misvisende formuleringen av tilknytningskravet, «nær og umiddelbar sammenheng», synes dommen å være i tråd med Høyesteretts tidligere liberale praksis om at den tilknyttede inntekten hverken behøver å være aktuell eller nær forestående. Det er nok et visst spenningsforhold i forhold til Folketeater-dommen i Rt. 1949 s. 912, men siden den gang har tilknytningskriteriet utviklet seg betydelig i liberal retning. ²³

Videre står det sentralt, som i flere andre sammenhenger, ²⁴ at det er skattyters subjektive formål som er avgjørende. Og dessuten, at hverken skattekontor eller domstoler skal utøve sensur av forret-

²² Se Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utg. 2014 s. 181–182.

²³ Se Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utg. 2014 s. 202 flg.

²⁴ Se for eksempel om virksomhetsbegrepet i Rt. 1995 s. 1422 *Kjønnig* og for omgåelseslæren i Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*.



I Skagendommen ble det nektet fradrag for «prosjektstøtten» til SOS-barnebyer.

¹³ Dommen avsn. 74.

¹⁴ Dommen avsn. 75.

¹⁵ Se dommen avsn. 94.

¹⁶ Dommen avsn. 92.

¹⁷ Dommen avsn. 96.

¹⁸ Se dommen avsn. 78. Se også Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utg. 2014 s. 209.

¹⁹ Se dommen avsn. 84.

²⁰ Dommen avsn. 83.

²¹ Dommen avsn. 85.

ningsskjønnet, jf. Bjerke Pedersen-dommen i Rt. 1981 s. 256 som Høyesterett også viser til.

Konkret synes resultatet i Kverva-dommen å være relativt liberalt, og må nok anses å gå et skritt videre enn Kosmos-dommen i Rt. 1965 s. 954. Kravet til tilknytning synes nå å måtte finne sin grense et sted mellom Skagen-dommen Rt. 2012 s. 744 og Kverva-dommen.

Spenningsforholdet ift. restriktiv fradragsrett for gaver

I Skagen-dommen Rt. 2012 s. 744 ble det nektet fradrag for «prosjektstøtten» til SOS-barnebyer, fordi assosiasjonsverdien/ omdømmeverdien gav for løs tilknytning til fremtidig inntektsskaping. En viss utvidelse av fradragsretten er gitt i § 6–50, men den er strengt regulert. Det siste er etter min mening riktig når staten finansierer en andel av gaven via fradragsretten.

Fradragsrett gir altså en skattemessig stimulan til milde gaver, og etter Kverva-dommen reiser spørsmålet seg om givere i tilstrekkelig grad likestilles. Basert på Høyesteretts premisser vil det nemlig kunne være lettere for hjørnestensbedrifter å få fradrag for milde gaver, enn det vil være for bedrifter i sentrale strøk – fordi det er lettere å forvente en viss sammenheng med fremtidige inntekter for de førstnevnte. Den dissenterende dommer i Kverva-dommen synes å peke på dette dilemmaet når han uttaler at førstvoterendes vurdering ikke gir et godt avgrensningskriterium med den bosettingen vi har i Norge. En del av dilemmaet er også at milde gaver til mindre kommuner med begrensede økonomiske ressurser, kan ha sideformål som ikke er like fradragsverdige.

Likevel, og som Kverva-dommen etter min mening illustrerer, vil en slik «forskjellsbehandling» mellom givere i utkantstrøk og givere i sentrale strøk, i så fall bare være et utslag av at bedriftene i utkantstrøk er mer utsatt for inntektsfall som følge av fraflytting eller manglende bosetting. Det ville derfor virke mindre nøytralt om man skulle nekte fradrag i et forsøk på å likestille givere omkring i landet.

Hovedformåls lære?

I ligningspraksis og underrettspraksis støtter man ofte på vurderinger av hva hovedformålet med en aktuell kostnad kan anses å være, når formålet mistenkes ikke å ha tilstrekkelig inntektstilknytning. Kverva-saken kan illustrere det samme, men i

likhet med tidligere høyesterettspraksis er det vanskelig å gjenfinne avveininger av hva hovedformålet kan anses å ha vært: man tar snarere utgangspunkt i det påståtte inntektsmøtetiv – det er jo det subjektive formålet som skal legges til grunn – og så skjer det en vurdering av om formålet er plausibelt og om kostnaden er tilstrekkelig relevant.

Ikke relevant at kostnaden hadde passet bedre hos andre

Som nevnt var det anført fra staten at Kverva måtte nektes fradrag fordi tilskuddet «*mer passende*» burde vært tatt som en kostnad i datterselskapet SalMar. Høyesterett avviste som nevnt dette. Spørsmålet er imidlertid om statens argument har gyldighet utenfor anvendelsesområdet til § 6–24, siden Høyesterett viste til prinsippet om eierkjeder i forarbeidene til bestemmelsen.

Svaret på dette må være nei. Høyesterett hadde i sine premisser allerede kommet til at det forelå tilstrekkelig tilknytning etter de alminnelige reglene. Argumentet fra forarbeidene var altså ikke nødvendig for resultatet, og må anses å ha blitt brukt som et støtteargument. Det ville dessuten innebære en sensur av forretningskjønnet om man nektet fradrag med den begrunnelse at andre skattytere var nærmere til å bære kostnaden.²⁵ Skattytere skal bedømmes med utgangspunkt i sine egne forhold.

§ 6–24 henviser til de generelle fradragsreglene – også for innledende og mislykkede kostnader

Når det gjelder fradragsretten etter § 6–24, underbygger Kverva-dommen at det er de generelle prinsippene for fradragsrett som gjelder. Dette kommer i tillegg til uttalelsene i Telenor-dommen Rt. 2014 s. 1057, hvor det i avsnitt 67 følger at «§ 6–24 skulle gjenopprette de fradragsmulighetene man hadde hatt tidligere».

Statens anførsel om at uttrykket *eierkostnader* i forarbeidene skulle innebære en særlig begrensning med hensyn til *type kostnader*, synes å stamme fra Skattedirektoratets prinsipputtalelse inn tatt i Utv. 2013 s. 1181 om mislykkede oppkjøpskostnader. Det uttales der om § 6–24:

«Unntaket kommer først til anvendelse når skattyter allerede eier aksjene og har hatt

kostnader knyttet til skattefritt utbytte eller gevinst. Ifølge forarbeidene vil dette for eksempel være eierkostnader til administrasjon eller strategi.»

Kravet til eierskap er ikke nærmere begrunnet, og i Kverva-dommen avvises det ettertrykkelig at det ligger noen begrensninger i § 6–24, utover det som følger av § 6–1. Fradragsretten er altså likestilt for kostnader knyttet til investeringer innenfor og utenfor fritaksmetoden. Det innebærer blant annet at den mer restriktive holdningen til *innledende transaksjonskostnader* som ble inn tatt i Lignings-ABC i 2014, under henvisning til nevnte uttalelse fra Skattedirektoratet, må reverseres.²⁶ Slike kostnader er fradragsberettiget.²⁷

Skatteetatens nektelse av *mislykkede oppkjøpskostnader* er også begrunnet av oppfatningen i nevnte uttalelse fra Skattedirektoratet, om at skattyter først må ha blitt eier for at § 6–24 skal få anvendelse.²⁸ Dette standpunktet må også endres nå.²⁹

Nytt lovforslag om innskrenket fradragsrett etter § 6–24

Det blir da en pussighet når Finansdepartementet i Prop. 1 LS (2015–2016) foreslår å *presisere* i § 6–24 (2) at kostnader til mislykkede erverv ikke skal være fradragsberettiget, ut fra «sammenhengen i systemet». Sammenhengen i systemet er jo nettopp at § 6–24 skulle gjenopprette de fradragsmulighetene skattyterne hadde *før* fritaksmetoden, og hverken utenfor eller innenfor fritaksmetoden er det noen investering å aktivere de aktuelle kostnadene på. Derfor er de fradragsberettiget.

Departementets forslag er altså ingen presisering av gjeldende rett, men derimot en endring av gjeldende rett som synes svakt fundert. Utslagene av regelendringen fremstår også som ganske vilkårlige: Man får fradrag for innledende oppkjøpskostnader knyttet til investeringer som vil gi fritatte inntekter, men når det viser seg at det ikke blir noen investering overhodet, så nektes fradrag for transaksjonskostnadene med begrunnelse at de kunne ledet til fritatte inntekter.

26 Se Lignings-ABC 2015 stikkord «Aksjeselskap mv. – allment» pkt. 7.5.2.

27 Se også Prop. 1 LS (2015–2016) pkt. 12.3.

28 Se Lignings-ABC 2015 stikkord «Transaksjonskostnader mv» pkt. 4.3.1.

29 Se også tingrettsdommen i Utv. 2015 s. 1092 og Harald Hauge, *Fradragsrett for oppkjøpskostnader*, i *Høyt skattet – festskrift til Frederik Zimmer* 2014 s. 292 flg.

25 Se også Harald Hauge, *Fradragsrett for oppkjøpskostnader*, i *Høyt skattet – festskrift til Frederik Zimmer* 2014 s. 294 flg.