

# Salmar-saken – Høyesterett satte foten ned

Selv om morselskapet Kverva AS i 2015 fikk Høyesteretts aksept for fradrag for tilskudd til et kommunalt kulturbygg på øya Frøya, ble Salmar ASAs bidrag til lokale fritids- og ungdomsaktiviteter samme sted nektet fradratt av Høyesterett i dom av 23. mars i år.<sup>1</sup> Formålet ble trukket i tvil og tilskuddene ble ansett for å ha en for fjern betydning for Salmars inntekter.



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

Dommen som var enstemmig, gjaldt fradragsrett i fritatte inntekter etter sktl. § 6–24 første ledd, siden Salmar ASA var et holdingselskap. Dommen er like relevant for tolkningen av hovedregelen i § 6–1 første ledd, siden innholdet anses å være det samme.<sup>2</sup>

Kverva-dommen i Rt-2015–1068 markerer dermed et «hit, men ikke lenger» hva gjelder fradragsrett for gaver til samfunnsmessige formål. I begge sakene var det anført at formålet var å sikre bosetting og dermed tilgang på kompetent arbeidskraft. Grensen mot Kvervas fradragsrett ble forklart med at tilskuddet der gjaldt et kombinert kulturbygg og videregående skole med fokus på maritime næringer, som dermed både gjaldt et mer kritisk tiltak for lokalsamfunnet og hadde en saklig sammenheng med virksomheten i Kvervas datterselskap.

Salmars bidrag til fritids- og ungdomsaktiviteter var av mer generell karakter, og selv om også den kunne ha betydning for bosettingen på Frøya, mente Høyesterett at støtten hadde for indirekte og fjern tilknytning til Salmar-konsernets virksomhet.

## Saksforholdet

Salmar ASA er et holdingselskap og eiere av flere virksomheter innenfor oppdrettsnæringen. Salmar-konsernets hovedvirksomhet er på Frøya hvor datterselskapene sysselsetter omlag 600 ansatte. Salmar er den klart største virksomheten i kommunen. På begynnelsen av 2000-tallet hadde Salmar opprettet «Salmarfondet», som gav tilskudd til ulike lag og foreninger. Kriteriene var fastsatt av Salmar, men kommunen innstilte hvilke lag og foreninger som skulle motta støtte.

Saken gjaldt utdelinger foretatt i årene 2010–12, hvor det totalt ble delt ut 1,4 millioner kroner. I 2011 ble det til illustrasjon gitt tilskudd til 27 ulike tiltak med mellom 10 000 og 50 000 kroner på hver. Pengene gikk blant annet til grendelag, idrettslag, festivaler, forestillinger, musikklag og korps. Utdelingene var altså hver for seg relativt beskjedne i kontrast til Kverva-sakens tilskudd på 50 millioner kroner.

Som grunnlag for fradrag hevdet Salmar at formålet var å sikre bosetting og beholde stabil arbeidskraft for virksomheten, noenlunde det samme som i Kverva-saken.<sup>3</sup> Staten anførte på sin side at man ikke ut fra en objektiv vurdering kunne legge til grunn at hovedformålet var eget inntektsserviv, men snarere et gaveformål ved å gi noe tilbake til lokalsamfunnet. Staten anførte videre at det ikke forelå en tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnadene og eventuelle fremtidige inntekter.<sup>4</sup>

## Høyesteretts premisser

### Tilknytningsvilkåret rettes opp

Det har vært kritisert at Skagendommen Rt-2012–744 og Kvervadommen Rt-2015–1068 formulerer tilknytningskravet som et krav om «nær og umiddelbar» sammenheng, fordi dette ikke er dekkende for rettsstilstanden.<sup>5</sup> Resultatet i Kverva-saken underbygget i seg selv hvor lite dekkende kriteriet var som avgrensningskriterium.

Førstvoterende i Salmar-saken peker på at nevnte uttrykk kan gi inntrykk av en mer begrenset fradragsrett enn det som faktisk følger av Høyesteretts praksis, og bemerker at det kan være mer treffende å sammenfatte praksis slik at det ikke vil være fradragsrett for kostnader som har en «for fjern eller indirekte tilknytning» til fremtidige inntekter.<sup>6</sup>

Det siste peker på at det kreves et visst minstemål av egnethet og forventet sammenheng mellom kostnaden og fremtidige inntekter, men terskelen for fradragsrett er svært lav her, jf. Kverva-dommen Rt-2015–1068 og Bjerke Pedersen-dommen Rt-1981–256.

### Alminnelig presumsjon om fradragsrett

Førstvoterende presiserer at «i normaltillfellene er det uansett en presumsjon for at et selskap som har økonomisk vinning som formål, også har inntektsserviv som siktemål når det pådrar seg en kostnad».<sup>7</sup>

1 Se HR-2018-580-A.

2 Se dommen avsn. 31 med videre henvisning til Kverva-dommen Rt-2015-1068 avsnitt 55-58.

3 Se dommen avsn. 13.

4 Se dommen avsn. 21 og 22.

5 Se Frederik Zimmer, *Høyesterettsdommer i skattesaker*, Skatterett 2016 nr. 3 s. 215-216 og Harald Hauge, *Høyesteretts dom i Kverva-saken*, Revisjon og Regnskap 2015 nr. 8 s. 43.

6 Se dommen avsn. 33.

7 Dommen avsn. 34.

Dette er godt i tråd med prinsippet nedfelt i Bjerke Pedersen-dommen om at man ikke skal sensurere skattyters forretningskjønn, og at det «kun i rene unntakstilfelle» kan komme på tale å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig.<sup>8</sup>

### Presumsjonens grense: Ikke-fradragsberettiget formål?

Det springende punktet i saken var imidlertid hvorvidt det egentlige, eller i alle fall det primære formålet kun var å gi alminnelig samfunnsnyttige gaver, som ikke er fradragsberettiget. Presumsjonen for fradragsrett rekker jo kun så langt inntektsformålet fremstår som troverdig og relevant, og det er nettopp det som trekkes i tvil i slike saker.

Førstvoterende peker derfor på at man etter en alminnelig bevisvurdering kan komme til at det påberopte formålet ikke kan være riktig, eller har formodningen mot seg; innforstått at dette kan lede til nektelse av fradrag.<sup>9</sup> Det skal altså foretas en mer objektivisert «test» av formålet når dette mistenkes å ha vært et annet.

Man kunne imidlertid ønske seg at Høyesteretts drøftelse av dette var litt mer strukturert, fordi spørsmålet om fradragsrett glir over i en «bredere vurdering» hvor flere momenter trekkes inn, og hvor man så igjen vender tilbake til usikkerheten knyttet til Salmars primære eller reelle formål. Som jeg vil vende tilbake til nedenfor, må poenget

være at når det knytter seg tvil til formålet, avgjøres fradragsretten ut fra et knippe momenter som både er indikatorer for formålet og om inntektstilknytningen uansett er for fjern.<sup>10</sup>

### Dårlig underbygget formål

Hva gjelder det påberopte formålet, peker førstvoterende på at det ikke er noen tidsnære skriftlige bevis som kaster lys over formålet.<sup>11</sup> Det pekes videre på at utdelingene i Salmars rapporter har vært omtalt som «sponsing og gaver», og med formål «å gi noe tilbake til lokalsamfunnet», hvilket ikke indikerer et inntektsformål.<sup>12</sup>

Som kontrast fremheves det at formålet med tilskuddet i Kverva-saken var dokumentert i selskapsdokumenter og i vedlegg til selvangivelsen, og det konkluderes med at Salmars anførte formål er dårlig underbygd.<sup>13</sup> Til dette kommer det at Salmars tilskudd utad fremstod som milde gaver til for eksempel musikkfestivaler og ballbinger, uten noen iøynefallende sammenheng med Salmars virksomhet innenfor havbruk og foredling av fisk.<sup>14</sup>

### Momenter i en bredere vurdering

Med den usikkerheten det var om formålet, var det naturlig at Høyesterett foretok en bredere vurdering av fradragsretten, og hvor flere momenter

ble trukket inn, i tråd med Høyesteretts tidligere dommer.

Det første Høyesterett vurderer er om kostnaden var «nødvendig og tilstrekkelig» for å oppnå formålet, hvilket klart ville tale for fradragsrett. I Total-dommen Rt-2005-1434 avsn. 26 la Høyesterett til grunn at kostnadens *nødvendighet* i seg selv tilsa fradragsrett, uavhengig av om den var egnet til å påvirke noen inntektsstrøm. I Salmar-dommen drøfter imidlertid førstvoterende momentet i lys av noen bemerkninger i Kverva-dommen, som etter min mening ikke er helt treffende.<sup>15</sup> I Kverva-saken ble det kun pekt på at Kvervas tilskudd var kritisk for å få bygget det aktuelle kultur- og undervisningsbygget, ikke at tilskuddet var nødvendig for Kvervas inntektsskapende virksomhet. Verken for Salmar eller Kverva var tilskuddene nødvendige, men de kunne ha betydning. At graden av nødvendighet av ny videregående skole er større enn stimulans av lag og foreninger for å holde på bosetningen, kunne man lett å få øye på.

De neste momentene som trekkes frem, er kostnadens «egnethet» og «effekt», og førstvoterendes drøftelse indikerer at man ikke oppfatter Salmars tilskudd som spesielt egnet eller effektivt, selv om dette ikke uttales eksplisitt.<sup>16</sup> Momentene underbygget dermed ikke at kostnadene hadde tilstrekkelig tilknytning. Her kunne man pekt på at Kvervas tilskudd var mer egnet for å oppnå formålet.

<sup>10</sup> Se til sammenligning Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett* 7. utg. 2014 s. 201 (øverst) og s. 205 (nederst).

<sup>11</sup> Se dommen avsn. 47.

<sup>12</sup> Se dommen avsn. 48.

<sup>13</sup> Se dommen avsn. 49.

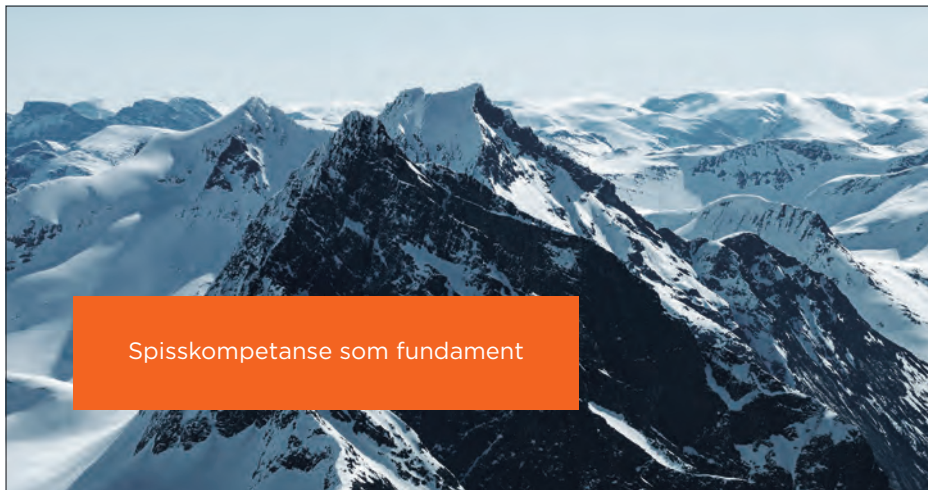
<sup>14</sup> Se dommen avsn. 46.

<sup>15</sup> Se Salmar-dommen avsn.53.

<sup>16</sup> Se dommen avsn. 40 flg.

<sup>8</sup> Se Rt-1981-256 (s. 258).

<sup>9</sup> Se dommen avsn. 35-38.



Spisskompetanse som fundament

SKATT OG AVGIFT  
FAST EIENDOM  
SELSKAPSRETT

selandorwall.no  
Tel: 24 13 43 40



### Enda mer indirekte inntektstilknypning enn i Kverva-saken

Selv om Høyesterett erkjenner at Salmars tilskudd kunne bidra til å sikre bosetning for barnefamilier i utkantkommunen, og at tiltakene derfor kunne ha en viss effekt, ble dette ansett for å være en for fjern og avledet/indirekte tilknytning.<sup>17</sup>

Førstvoterende peker i denne sammenhengen på at tilskuddet i Kverva-dommen gjaldt en ny videregående skole/kulturhus, hvor bygget skulle være et ressurscenter for marine fag. Dette i kontrast til Salmars bidrag til lag og foreninger uten saklig tilknytning til selskapets virksomhet, og hvor tilknytningen karakteriseres som «svært indirekte» og generell.<sup>18</sup>

### Problematisering av formålet – konsekvensbetraktning

Som tilleggsgargument bruker Høyesterett en konsekvensbetraktning: Hvis Salmars tilskudd hadde tilstrekkelig inntektstilknypning, ville det bli vanskelig å trekke grensen mot gaver fra hjørnestensbedrifter til alle mulige gode tiltak. Etter Kverva-dommen var det behov for å sette en grense.

### Krav om etterprøvbar inntektsvirkning?

Som argument mot fradragsrett legger førstvoterende avslutningsvis til at det er snakk om «tiltak som vanskelig kan sies å ha noen etterprøvbar inntektsvirkning».<sup>19</sup> Det gir ikke noen hjelp til avgrensningen mot Kverva-saken, hvor samme innvendingen kunne vært brukt. Momentet er dessuten ikke i tråd med rettstilstanden på området: det kreves ikke at fradragsberettigede kostnader skal føre til noen økt inntekt.<sup>20</sup>

## Noen betraktninger

### Hva er forskjellen mellom kulturbygg og fritids- og ungdomsaktiviteter?

Umiddelbart kan det virke pussig at Kverva har fått fradrag for samfunns-

nyttige gaver som skulle komme Salmars virksomhet til gode, mens Salmars egne gaver til samme samfunn ikke var fradragsberettigede. De avgjørende forskjellene synes imidlertid å være basert på to elementer.

For det første fant Høyesterett det bevist i Kverva-saken, blant annet under henvisning til lagmannsrettens vurdering, at hovedformålet med tilskuddet klart var inntektsrelatert. I Salmar-saken var formålet mer tvilsomt.

For det andre fant Høyesterett at det var en saklig sammenheng mellom tilskuddet og Kverva-konsernets virksomhet i den første saken, mens det ikke kunne sies om Salmars tilskudd. I tillegg kom det en gradforskjell av nødvendighet; ny videregående skole og ressurscenter fremstod nok som viktigere enn lag og foreninger.

Det siste fremstår jo som tilforlætelig, men svekkes når man tar i betraktning at Kvervas tilskudd konkret gjaldt kulturdelen av det kombinerte bygget. Den saklige sammenhengen gjaldt jo primært den videregående skolen som fylkeskommunen finansierte. Mindretallet i Kverva-dommen peker nettopp på kulturelementet som det sentrale,<sup>21</sup> mens flertallet bedømte bygget som helhet slik at den saklige sammenhengen ble klarere og betydningen for lokalsamfunnet sterkere. For neste sak om fradrag for gaver til samfunnsmessige formål har i alle fall Høyesterett nå anvist at det bør foreligge en saklig sammenheng med virksomheten, og ikke bare gjelde helt generelle effekter.

Mens kravet til tilknytning forut for Salmar-dommen måtte finne sin grense et sted mellom Skagen-dommen Rt-2012-744 og Kverva-dommen, må grensen nå trekkes mellom Kverva-dommen og Salmar-dommen. Kverva-konsernet skal ha takk for å bidra til rettsutviklingen.

### Dokumentasjonskrav som felle eller mulighet?

Et betimelig spørsmål er om det bør være utslagsgivende for fradragsretten hvor

godt skattyter har sørget for å dokumentere sitt (påståtte) formål. I Kverva-saken synes dokumentasjonen å ha overbevist domstolene, mens mangelen på tidsnær dokumentasjon ble holdt mot Salmar i den forstand at det påståtte formålet ble oppfattet som dårlig underbygget. En systembetraktning tilsier at fradragsretten ikke skal styres av hvor godt eller smart et påstått formål er dokumentert.

Jeg oppfatter ikke Høyesterett dithen at graden av dokumentasjon er *avgjørende* – selv om den i begge dommene er brukt som argument. Så lenge en skattyters hovedmotivasjon uansett er noe som unndrar seg en eksakt fastleggelse, må man nødvendigvis ta i betraktning andre momenter også. Begge dommene viser at Høyesterett nettopp gjør det. Da blir det mer et spørsmål om det påståtte inntektsformålet fremstår som sentralt og om kostnaden er adekvat. En viktig konsekvens av dette er at skattyter skal innrømmes fradrag selv om det er usikkert hva hovedformålet egentlig var, hvis kostnaden var adekvat for formålet. Både Kosmos-dommen i Rt-1965-954 og Korsvold-dommen i Rt-2008-794 illustrerer dette.

Har man imidlertid en inntektsrelatert kostnad hvor man vet at det kan oppstå spørsmål om formålet, er ordensregelen at man lager en redegjørelse for hvorfor kostnaden har inntektstilknypning. Da er alt friskt i minne, og slike «tidsnære bevis» har større overbevisningskraft i ettertid.

### Operasjonalisering av fradragsvilkårene

Både Kverva- og Salmar-dommen reiser spørsmål om hvordan fradragsvilkårene i sktl. § 6-1 skal operasjonaliseres når det mistenkes å være konkurrerende formål.

Utgangspunktet er klart: Som poengtert i Kverva-dommen er det skattyters subjektive formål som er avgjørende, og Salmar-dommen følger dette opp med at det er en presumsjon for fradragsrett når et selskap faktisk har pådratt seg en kostnad. Er det ikke konkurrerende formål, følger det av Bjerke Pedersen-dommen at man som klar hovedregel ikke kan

17 Se dommen avsn. 50-51 og 56.

18 Se dommen avsn. 52 og 54.

19 Dommen avsn. 55.

20 Se Kverva-dommen Rt-2015-1068 avsn. 64, Totaldommen Rt-2005-1434 avsn. 26 og Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett* 7. utg. 2014 s. 200-201.

21 Se Kverva-dommen Rt-2015-1068 avsn. 94.

nekte fradrag med begrunnelse om at kostnaden ikke var formålstjenlig.<sup>22</sup>

Problemet oppstår når kostnaden også kan dekke andre ikke-fradragsberettigede formål, og skattyter har – eller må antas å ha hatt – to tanker i hodet. Er man da overbevist om hva hovedformålet er, skal det i utgangspunktet løse saken. Kverva-dommen viser imidlertid at fradrag skal nektes hvis kostnaden ikke er adekvat fordi den gir for indirekte og fjerne inntektsvirkninger, og da fungerer dette som en «test» av formålet. Det viser at fradragsretten er snevrere når det er konkurrerende formål.

I den mer realistiske situasjonen, hvor man må erkjenne at en hovedmotivasjon er en usikker størrelse, tilsier Høyesterettspraksis at man kan løse spørsmålet om fradragsrett ved å se på om inntektsformålet fremstår som sentralt, og om kostnaden er adekvat i forhold til det påståtte formålet. Både Kosmosdommen i Rt-1965–954 og Korsvolddommen i Rt-2008–794 illustrerer dette. Skattyter kan altså ha to tanker i hodet uten at man behøver finregne på hvilken tanke som var sterkeste.

22. Se Rt-1981-256 (s. 258).

I Salmar-dommen fremstod ikke inntektstillknytningen som sentral, og kostnadene ble uansett ikke ansett adekvate ved at de gav for generelle og indirekte inntektsvirkninger.

Ved vurderingen av om inntektsformål kan anses å ha stått sentralt, og om kostnadene er tilstrekkelig adekvate, viser høyesterettspraksis at de sentrale vurderingskriteriene er *grad av nødvendighet, forventede virkninger og egnethet*. Er for eksempel ikke kostnadene særlig egnet til å skape inntekt, indikerer dette både at inntektsformål ikke stod sentralt, og at inntektsvirkningene uansett er så avledet at fradrag ikke kan innrømmes. I tvilstilfellene avgjøres altså fradragsretten av momenter knyttet til kostnadene.

#### **Ikke-nøytral og uheldig fradragsrett for gaver?**

Fradragsrett gir en skattemessig stimulans til milde gaver, og etter Kverva-dommen reiste spørsmålet seg både om fradragsretten var blitt for liberal, og om givere i tilstrekkelig grad likestilles. Høyesteretts premisser i Kverva-dommen innebærer nemlig at det vil være lettere for hjørnestensbedrifter å få fradrag for milde gaver, enn for

bedrifter i sentrale strøk, fordi det lettere vil være sammenheng med hjørnestensbedriftenes fremtidige inntekter. Den dissenterende dommer i Kverva-dommen pekte på dette dilemmaet ved å argumentere for at flertallets premisser ikke gav et godt avgrensningskriterium med den bosettingen vi har i Norge. Dilemmaet er også at milde gaver til mindre kommuner med begrensede økonomiske ressurser, kan ha sideformål som ikke er fradragsverdige.

I Salmar-dommen plukket Høyesterett opp den dissenterende dommers bekymring for avgrensningsproblemer, og satte foten ned: Tilskudd må gjelde sentrale rammevilkår og/eller ha en saklig sammenheng for fradragsrett, og kan ikke bare gi generelle og indirekte virkninger.

En «forskjellsbehandling» mellom givere i utkantstrøk og givere i sentrale strøk vil det uansett være. Bedrifter i utkantstrøk er mer utsatt for inntektsfall som følge av fraflytting eller manglende bosetting, og det ville derfor virke mindre nøytralt om man skulle nekte fradrag i et forsøk på å likestille givere omkring i landet.

# SAF-T – muligheter og konsekvenser for regnskapsførere

Med innføring av SAF-T får regnskapsførere nye muligheter til å effektivisere drif-

ten. Det vil kreve litt tid i begynnelsen, og kanskje også ved oppstart av nye klienter, men når jobben først er gjort, er det potensial både for å spare tid og redusere sannsynligheten for feil.

Utgangspunktet for innføringen av SAF-T er at kontrollmyndighetene skal kunne etterspørre data i et standardformat. Som regnskapsfører kan man imidlertid også regne med positive ringvirkninger. Når systemleverandøren har implementert formatet i programvaren, må hver klient settes opp i henhold til formatet. Deretter vil



Autorisert regnskapsfører  
Torstein Heggen  
Faglig daglig leder Amesto  
AccountHouse