



# NORGES HØYESTERETT

Den 24. september 2015 avsa Høyesterett dom i

**HR-2015-01947-A, (sak nr. 2015/310), sivil sak, anke over dom,**

Staten v/Skatt Midt-Norge

(advokat Helge Aarseth)

mot

Kverva AS

(advokat Sverre E. Koch)

## S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak. Spørsmålet er om Kverva AS ved inntektsligningen for 2010 har rett til fradrag for et tilskudd på 50 millioner kroner til oppføring av en offentlig skole i kombinasjon med et kulturhus i Frøya kommune.
- (2) Kverva AS (Kverva) er et holdingselskap uten egne ansatte og med forretningsadresse i Trondheim. Selskapet kjøper managementtjenester fra Kverva Management AS og driver omfattende investeringsvirksomhet innenfor marin sektor. Kvervas inntekter er hovedsakelig utbytte fra datterselskaper. Investeringsporteføljen besto ved utgangen av 2010 av aksjer i følgende selskaper:

- SalMar ASA	53,4 prosent
- Egersund Fisk AS	72,4 prosent
- Pharmaq Holding AS	36,6 prosent
- NutriMar AS	100 prosent
- Hitramat AS	45 prosent
- Inaq Management AS	49 prosent

- Nordskag Næringspark	42,5 prosent
- Lofotprodukt AS	33,7 prosent
- Fermtech AS	49,0 prosent

- (3) Hoveddelen av den industrielle virksomheten befinner seg i Frøya kommune der SalMar ASA (SalMar) og NutriMar AS (NutriMar) er lokalisert med oppdrettsanlegg, slakteri- og bearbeidingsanlegg samt et industrielt prosesseringsanlegg for lakseavskjær.
- (4) Det viktigste fundamentet for Kvervas virksomhet er eierskapet til SalMar som sysselsetter ca. 550 personer i Frøya kommune. Gjennom selskapet Nordskag Næringspark AS ble det i 2010 investert ca. 700 millioner kroner i et nytt foredlingsanlegg på Frøya.
- (5) I 2010 var Kvervas inntekter fra investeringsvirksomheten 332 millioner kroner, hvorav utbytte fra SalMar utgjorde 120 millioner kroner. Selskapet hadde også annen skattepliktig driftsinntekt i størrelsesorden 7,6 millioner kroner. Kvervas resultat for 2010 utgjorde 198,6 millioner kroner.
- (6) Kverva hadde lenge arbeidet for realiseringen av et kunnskaps- og kultursenter i form av et kombinert kulturhus og videregående skole på Frøya. Selskapet vurderte dette som viktig for bosettingen i kommunen og rekrutteringen til SalMar. Man mente at tiltak for å tiltrekke elever til Frøya også fra andre deler av regionen ville bedre rekrutteringen av kvalifisert arbeidskraft til selskaper i Kverva-konsernet.
- (7) Sør-Trøndelag fylkeskommune og Frøya kommune inngikk i 2010 en samarbeidsavtale om nye lokaler til Frøya videregående skole samlokalisert med kulturhus på Sistranda. Bygget stod ferdig sommeren 2014. To tredjedeler av senteret eies av kommunen og består av fellesareal, opplevelsessenter, kulturskolen og kulturhuset. Den resterende tredjeparten eies av Sør-Trøndelag fylkeskommune og inneholder den videregående skolen.
- (8) Av samarbeidsavtalen fremgår at Sør-Trøndelag fylkeskommune har prioritet med tanke på bruk av sambruksarealene i bygget til skoleformål. Det er inngått en leieavtale med Frøya kommune om bruk av dette arealet i 15 år, med rett til videre leie i 10 pluss 10 år.
- (9) Den videregående skolen har et omfattende fagtilbud innenfor restaurant- og matfag, studiespesialisering, design- og håndverksfag, naturbruk og teknikk/industriell produksjon. Naturbruksutdanningen er spesielt rettet mot dem som satser på et fremtidig yrke innen akvakultur, fiskeri og fangst, naturbasert turisme m.m. I tilknytning til dette fagtilbudet har skolen også en oppdrettskonsesjon. Fagtilbudet innen teknikk og industriell produksjon har en klar vinkling mot maritime fag og yrkesvalg.
- (10) Man har hatt som målsetting også å utvikle et kompetansesenter for havbruks- og oppdrettsnæringen i tilknytning til skole- og kultursenteret. Tanken er å kunne skape en kobling mellom næring, utdanning og forskning. Målsettingen er i ferd med å bli realisert gjennom reisingen av et "blått" kompetansesenter i skolens umiddelbare nærhet. Dette foregår i samarbeid med NTNU.
- (11) Frøya kommune hadde ikke økonomisk evne til å bære sin del av finansieringen av det kombinerte skole- og kulturbygget. I styremøte 4. november 2010 besluttet Kverva å gi et

tilskudd på 50 millioner kroner til formålet. I presentasjonen til styremøtet som lå til grunn for beslutningen, heter det blant annet:

**"Representanter fra SalMar og fra Kverva har i flere år vært pådrivere for at det skulle realiseres et kunnskaps- og kultursenter, et kombinert kulturhus og videregående skole som er kritisk for bosetting på Frøya og rekruttering til SalMar."**

(12) Om "Fundamentet for tilskuddet" uttales bl.a:

**"Som majoritetseier i SalMar ASA ønsker Kverva AS å medvirke til å realisere et kunnskaps- og kultursenter som kan få stor betydning for næringsliv og verdiskaping i kystregionen også i et langsiktig perspektiv."**

(13) Dette utdypes videre i avsnittet "Et viktig grunnlag for bosetting, kompetansebygging og rekruttering":

- **Det er en forutsetning for oss her i regionen og for vårt næringsliv at våre ungdommer har gode videregående utdanningstilbud, som vil gi grunnlag for kompetanse, yrkesdeltakelse og bosetting.**
- **For Kverva og SalMar er dette også en investering i fremtidige inntekter og vekstmuligheter. Senteret vil være viktig for vekstkraften til hele den nasjonalt viktige 'sjømatklyngen' som har sin forankring på Frøya og Hitra."**

(14) I brev 5. november 2010 fra Kverva til Frøya kommune ble det gjort rede for styrevedtaket og bakgrunnen for dette. Fra brevet gjengis:

**"Jeg bekrefter med dette at Kverva AS forplikter seg til å bidra med 50 millioner kroner til oppføring av nytt kulturhus og skolesenter på Frøya. Som majoritetseier i SalMar ASA ønsker Kverva AS med dette å medvirke til å realisere et kunnskaps- og kultursenter som kan få stor betydning for næringsliv og verdiskaping i kystregionen også i et langsiktig perspektiv. For Kverva er ikke dette ment som et bidrag til en slunken kommunekasse eller til en fylkeskommune. Vi ønsker at dette skal være en investering i vår egen og regionens fremtid – et konstruktivt samarbeid mellom næringslivet, kommunen og fylkeskommunen.**

...

**Målet er å skape et viktig nasjonalt kunnskaps- og undervisningssenter innenfor de utdanningsretninger som bygger på de marine ressurser og det marine miljøet. Vi ønsker at dette skal skje gjennom et stadig sterkere samarbeid mellom våre kystsamfunn og universitetsmiljøene. NTNU og SINTEF er allerede i dag viktige samarbeidspartnere for næringslivet på Hitra og Frøya. Dette samarbeidet vil bli enda viktigere i fremtiden. Et flunkende nytt opplevelses- og kunnskapssenter vil være bevis på at vi har tro på våre kystsamfunn – og på ungdommen som er vår viktigste ressurs."**

(15) Tilskuddet ble i sin helhet brukt til kommunens finansiering av kulturhuset og skolesenteret. Kverva fradragsførte tilskuddet på 50 millioner som kostnad i selvangivelsen for 2010. I vedlegg til selvangivelsen skrev selskapet blant annet:

**"Kverva AS har i dialog og forståelse med Frøya kommune og Sør-Trøndelag fylkeskommune som ansvarlig for det videregående skoletilbudet besluttet å yte tilskudd til prosjektet. ...**

**Kverva AS' hovedaktivitet er majoritetseierskap i SalMar ASA; Norges tredje største oppdrettsselskap med hovedkontor på Frøya. Ny videregående skole og kulturhus vil ha**

stor økonomisk betydning for Kverva AS' økonomiske utvikling. Det planlagte skolebygget/kulturhuset vil være viktig for den økonomiske vekstevnen.

Den nye skolen vil bli et utdanningscenter med fokus på oppdrett og marine fag, og bygge en sterk bro mellom skolesenteret på Frøya og universitetsmiljøet på NTNU. Utdanningstilbudet innenfor oppdrett vil dekke ikke bare Midt-Norge, men også gi et utvidet tilbud i nasjonal sammenheng. Dette øker muligheten for at ungdom lokalt velger utdanning på hjemmeplassen, og innretter seg på å gå inn i sjømatnæringen. Dette vil gjøre det lettere å få folk til å bosette seg – og bli værende – på Frøya."

- (16) I brevet fremholdes at uten tiltaket, som er muliggjort gjennom Kvervas tilskudd, vil det bli "vanskeligere enn nå å rekruttere kvalifisert arbeidskraft og den kompetansemessige infrastrukturen som trengs for å utvikle SalMar og den øvrige næringsvirksomheten i kommunen – og hvor Kverva har den overveldende del av sine investeringer".
- (17) Ligningskontoret sendte i brev 7. oktober 2011 varsel om endring av ligningen. Skattekontoret hevdet at det ikke forelå fradragsrett for tilskuddet. Kverva tok til motmæle. Skattekontoret traff 15. november 2011 vedtak i samsvar med varselet der selskapet ble nektet rett til fradrag.
- (18) Kverva påklaget vedtaket til skatteklagenemnda, som fastholdt ligningen i vedtak 28. september 2012. I skattekontorets innstilling som nemnda gav sin tilslutning til, uttales blant annet:

**"Selv om sikring av fremtidig tilgang på arbeidskraft, og opprettholdelse av bosetting, vil kunne ha betydning for selskapets virksomhet, foreligger det etter skattekontorets vurdering ikke tilstrekkelig sammenheng mellom pådratt kostnad og selskapets fremtidige inntektserverv til at vilkårene for fradragsrett etter skatteloven § 6-1 er oppfylt.**

**Etter skattekontorets vurdering fremstår tilskuddet i hovedsak knyttet til ivaretagelse av samfunnsmessige interesser i form av økt bosetting samt kultur- og utdanningstilbud i en kystkommune. Selv om dette også indirekte vil kunne ha betydning for selskapets fremtidige næringsvirksomhet, fremstår tilskuddet i hovedsak rettet mot ivaretagelse av samfunnsmessige interesser.**

**Dersom en kostnad er pådratt med flere formål for øye, er det avgjørende for fradragsretten at hovedformålet oppfylder tilknytningskravet. Etter skattekontorets vurdering har hovedformålet tilknytning til selskapets inntektserverv ikke en tilstrekkelig sammenheng med erverv av skattepliktig inntekt."**

- (19) Kverva tok ut søksmål mot staten v/Skatt Midt-Norge med påstand om at vedtaket må oppheves. Sør-Trøndelag tingrett avsa 13. februar 2014 dom med slik domsslutning:
- "1. Ligningen for Kverva AS for inntektsåret 2010 oppheves.**
  - 2. Ved ny ligning legges Kverva AS sin egen selvangivelse og påstand til grunn.**
  - 3. Staten ved Skatt Midt-Norge AS dømmes til å betale sakskostnader til Kverva AS med 240 000 - tohundreogførtitusen kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse."**
- (20) Staten v/Skatt Midt-Norge anket dommen til Frostating lagmannsrett, som 4. desember 2014 avsa dom med slik domsslutning:

**"1. Anken forkastes.**

**2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Skatt Midt-Norge til Kverva AS 192 110 – etthundreogtittotusenettthundreogti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynning av denne dom."**

- (21) Staten v/Skatt Midt-Norge har anket dommen til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens bevisvurdering og rettsanvendelse.
- (22) Ankende part har for Høyesterett fremmet en ny anførsel om at spørsmålet om fradragsrett må bedømmes etter skatteloven § 6-24 og ikke etter § 6-1 som har vært lagt til grunn av skattemyndighetene og de tidligere instanser. Det er også fremlagt enkelte nye dokumenter.
- (23) Den ankende part – *staten v/Skatt Midt-Norge* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (24) Spørsmålet om selskapet har rett til fradrag for tilskuddet til den videregående skolen m.m., må bedømmes med utgangspunkt i skatteloven § 6-24 om fradrag for "kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38".
- (25) Retten til fradrag må vurderes på bakgrunn av virksomheten i det skattesubjektet som krever fradraget, jf. Rt. 1990 side 958 (Quatro) på side 961. Det følger uttrykkelig av forarbeidene til fritaksmetoden at den ikke gir grunnlag for noen integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskaper, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) side 62.
- (26) Tilknytningskravet etter § 6-24 er i utgangspunktet det samme som etter skatteloven § 6-1. Ved vurderingen av om kravet er oppfylt, står skattyterens formål med kostnaden sentralt. Bedømmelsen av hva som er formålet, er objektivisert, jf. Rt. 2012 side 744 (Skagen) avsnitt 47. Dersom tilknytningen er for avledet og indirekte, er kravet ikke oppfylt. Kravet om nær og umiddelbar sammenheng inneholder også et element av tidsmessig nærhet mellom kostnad og virkning.
- (27) For rett til fradrag etter § 6-24 følger det av forarbeidene at det uansett gjelder et særskilt krav om at kostnadene utgjør "eierkostnader". Dette er først og fremst kostnader til forvaltning av aksjeinteresser.
- (28) Kvervas tilskudd på 50 millioner kroner til bygging av et kombinert skole- og kultursenter kan ikke gi rett til fradrag. Det er ikke gjort avtale om noen motytelse. Spørsmålet om tilknytning må vurderes med utgangspunkt i at Kverva ikke driver noen produksjonsvirksomhet, men bare har eierposisjoner i andre selskaper som gir inntekter i form av utbytte.
- (29) Prosjektet som det er gitt tilskudd til, fremstår som et alminnelig, offentlig infrastrukturiltak som er av generell verdi for trivsel og vekst. Dette er ikke tilstrekkelig. De aktuelle kostnadene faller uansett utenfor rammen av hva som etter lovgivers forutsetninger om rett til fradrag for kostnader til erverv av skattefri inntekt, kan anses som "eierkostnader".
- (30) Avgjørelsen i Rt. 1965 side 954 (Kosmos) gir veiledning for foreliggende sak. Høyesterett innrømmer der under tvil et rederi rett til fradrag for tilskudd til bygging av Hvalfangstens Hus som rederiet også selv skulle gjøre en viss bruk av. Tilknytningen mellom tilskuddet og rederiet var langt sterkere i Kosmos-saken enn mellom Kvervas

tilskudd til skolesenteret på Frøya og selskapets inntekter. Sammenhengen er for indirekte og avledet til at tilknytningskravet er oppfylt i foreliggende sak.

- (31) Det taler mot fradragsrett at eventuelle virkninger også vil komme de andre aksjonærene i SalMar til gode som "gratispassasjerer". Det er i beste fall tale om en langtidsvirkning som ikke oppfyller kravet til nær og umiddelbar sammenheng. Foreliggende sak stiller seg derfor annerledes enn situasjonen var i Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse 9. september 2010 – BFU-2010-23 – der et selskap fikk rett til fradrag for tilskudd til etablering av en broforbindelse som ville komme mange til gode. Tilskuddet fikk umiddelbar virkning for bidragsyterens inntektsevne.
- (32) Det er ikke det kombinerte skolesenteret som har sikret det økonomiske grunnlaget for Kvervas virksomhet på Frøya, men først og fremst de lokale marinbiologiske forholdene og arbeidsinnvandringen fra Øst-Europa som allerede har funnet sted.
- (33) Retten til fradrag må også ses i sammenheng med skatteloven § 6-42. Bestemmelsen inneholder spesialregler og beløpsbegrensninger blant annet for tilskudd til institutt som forestår yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyters virksomhet. En ordning som gir fradragsrett etter § 6-1 for bidrag til videregående skole som driver yrkesopplæring, vil gi dårlig sammenheng med vilkårene for fradrag etter § 6-42.
- (34) Etersom Kverva har gitt tilskuddet uten å ha krav på noen motytelse, må tilskuddet likestilles med en gave. Skattelovens hovedregel er at gaver ikke gir fradragsrett ettersom kravet til tilknytning mellom kostnad og inntekt da mangler.
- (35) Staten v/Skatt Midt-Norge har nedlagt slik påstand:
- 1. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.**
  - 2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**
- (36) Ankemotparten – *Kverva AS* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (37) Spørsmålet om fradragsrett må løses etter skatteloven § 6-1 som også er avgjørende for om tilknytningskravet etter § 6-24, som staten påberoper, er oppfylt, jf. Rt. 2014 side 1057 (Telenor). Det gjelder ingen særregler etter § 6-24 for "eierkostnader".
- (38) Det er hva selskapet selv har angitt som hovedformålet med tilskuddet, som skal legges til grunn ved vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt. Skal fradrag nektes, kreves at selskapets opplysninger om formålet ikke er riktige. Også etterfølgende utvikling kan trekkes inn ved vurderingen av hva som har vært selskapets formål. Domstolene skal ikke sensurere forretningskjønnet i foretaket som har truffet investeringsbeslutningen.
- (39) Av underlaget for Kvervas styrebeslutning, tildelingsbrevet og vedlegget til selvangivelsen følger at hovedformålet med tilskuddet var å sikre inntektsgrunnlaget for selskapet.
- (40) Satsingen har vært en suksess med befolkningsvekst og økt industriell aktivitet. I tråd med forutsetningene har man i kommunesenteret også tiltrukket seg forskningsinstitusjoner med tilknytning til havbruksnæringen. Dette er ytterligere med på

å befeste grunnlaget for selskapets inntekter fra virksomheten på Frøya gjennom en rik, variert og økende bosetting og en stabil arbeidsstokk.

- (41) Det er etter dette tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom tilskuddet og selskapets inntekter i § 6-1s forstand. Høyesteretts avgjørelser vedrørende tilknytningskravet etter skatteloven § 6-1 viser uansett at vilkåret er blitt tolket liberalt.
- (42) Det har i rettspraksis vært gitt rett til avskrivning på bolig som ellers ikke er et avskrivbart driftsmiddel, fordi det var nødvendig for den berørte virksomheten å kunne tilby bolig for å tiltrekke seg nødvendig arbeidskraft, jf. Rt. 1965 side 60 (Løvenskiold). Dette taler for at tilskudd til skolebygg mv. for å sikre bosetting og dermed arbeidskraft i et lokalsamfunn, også må gi rett til fradrag etter § 6-1.
- (43) Etter Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse 9. september 2010 – BFU-2010-23 – er det ikke til hinder for fradragsrett at tilskuddet også kommer andre til gode. Det vil typisk være situasjonen i konsern der datterselskapene også har andre eiere, slik som i Rt. 1965 side 954 (Kosmos) og Rt. 1983 side 1462 (Braathens S.A.F.E.) der selskapene fikk rett til fradrag.
- (44) Særregelen i § 6-42 om tilskudd til blant annet virksomheter som forestår yrkesopplæring, er ikke relevant ved bedømmelsen av foreliggende sak.
- (45) Kverva AS har nedlagt slik påstand:
- "1. Anken forkastes.  
2. Kverva AS tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (46) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*
- (47) Spørsmålet i saken er om Kverva ved inntektsligningen for 2010 har rett til å kreve fradrag for et tilskudd på 50 millioner kroner til byggingen av en videregående skole m.m.
- (48) Skatteloven § 6-1 bestemmer at det gis fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve "skattepliktig inntekt", mens det etter § 6-24 gis fradrag for kostnader som pådras for å erverve "inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38". Hvorvidt vilkårene for fradragsrett etter disse bestemmelsene er oppfylt, er et rent rettsanvendelsesspørsmål som domstolene kan prøve fullt ut.
- (49) Staten har som ny anførsel for Høyesterett gjort gjeldende at fradragsrett må vurderes etter § 6-24. Jeg ser først på dette spørsmålet.
- (50) Skatteloven § 6-1 inneholder en hovedregel om fradrag der første ledd lyder:
- "Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32."**
- (51) Som det fremgår, gir § 6-1 bare adgang til å gjøre slike fradrag i *skattepliktig* inntekt.

- (52) Etter skatteloven § 2-38 har aksjeselskaper skattefritak for blant annet inntekt i form av utbytte på aksjer. Bestemmelsen – også kalt fritaksmetoden – skal forhindre at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i en eierkjede med norske selskaper. Den innebærer at selskapsaksjonærer i hovedregelen fritas for beskatning av gevinst og utbytte på aksjer, samtidig som det ikke innrømmes fradragsrett for tilsvarende tap, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) side 52. Ordningen trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2004.
- (53) Ved vedtakelsen av fritaksmetoden skulle en selskapsaksjonær ikke få fradrag for kostnader knyttet til skattefrie aksjeinntekter ettersom § 6-1, som allerede pekt på, begrenser fradragsretten til å gjelde kostnader til erverv mv. av skattepliktig inntekt. Man mente hensynet til harmoni i regelverket begrunnet en slik løsning, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) side 63. Praktiseringen av fradragsavskjæringen ble imidlertid i første omgang utsatt til inntektsåret 2005.
- (54) Departementet valgte allerede i 2005 å foreslå en ordning der det også ble gitt adgang til å gjøre fradrag for kostnader til erverv mv. av skattefrie aksjeinntekter. Det nye standpunktet ble nærmere begrunnet i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) på side 62 flg. og ledet til vedtakelsen av § 6-24. Bestemmelsen trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2005. Første ledd lyder:

**"Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38."**

- (55) Det er en forskjell i ordlyd mellom § 6-1 og § 6-24 ved at § 6-1 taler om kostnader "for å erverve, vedlikeholde eller sikre inntekt", mens § 6-24 bare taler om kostnader "for å erverve inntekt". I dette ligger imidlertid ingen realitetsforskjell, jf. Rt. 2014 side 1057 (Telenor) avsnitt 62.
- (56) I proposisjonen til § 6-24 på side 69 uttaler departementet følgende om hvordan man skal forstå vilkåret om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt:

**"Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1."**

- (57) Forarbeidene gir her klart anvisning på at kravet til tilknytning mellom kostnad og inntekt skal være det samme etter § 6-24 som etter § 6-1. Dette er også lagt til grunn av både flertallet og mindretallet i Rt. 2014 side 1057 (Telenor). Etter å ha sitert forarbeidsuttalelsen jeg nettopp har referert, uttaler førstvoterende i avsnitt 71 at "vilkåret i § 6-1 om at kostnaden må være pådradd for å erverve inntekten, skal gjelde på vanlig måte". Synspunktet er ytterligere utviklet av mindretallet, som under henvisning til den samme forarbeidsuttalelsen sier følgende i avsnitt 84:

**"Jeg forstår det som her sies slik at rekkevidden av fradragsretten vil være den samme som etter skatteloven § 6-1. Denne forståelsen følger også av at det avgjørende kriteriet for fradragsretten har tilnærmet samme formulering i § 6-24 første ledd som i § 6-1 første ledd første punktum."**

- (58) Jeg legger dette til grunn.



- (59) Det ble med virkning fra 7. oktober 2008 innført en bestemmelse i § 2-38 nytt sjette ledd om at tre prosent av selskapets skattefrie aksjeinntekter skal inntektsføres. Dette innebar en viss innstramming av fritaksmetoden. Den sjablonmessige inntektsføringen skal etter forarbeidene kompensere for at § 6-24 gir rett til fradrag for kostnader som er tilknyttet de skattefrie aksjeinntektene, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) side 33. Etter dette er det ikke lenger slik at fritaksmetoden gir fullt skattefritak for inntekter som aksjeselskaper har hatt i form av utbytte på aksjer. En beskatning på 28 prosent av tre prosent – altså 0,84 prosent – av utbyttet innebærer imidlertid at skattebelastningen på slike inntekter blir helt marginal.
- (60) Som tidligere opplyst utgjorde Kvervas inntekter fra investeringsvirksomheten 332 millioner kroner i 2010, hvorav 120 millioner kroner var utbytte fra SalMar og derfor omfattet av fritaksmetoden. Kverva hadde samtidig skattepliktige inntekter i størrelsesorden 7,6 millioner kroner. Det er ikke anført at disse er omfattet av fritaksmetoden. De omtvistede kostnadene må derfor anses pådratt "for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter 2-38" i § 6-24s forstand. Bestemmelsen i § 2-38 sjette ledd om inntektsføring av tre prosent av beløpet setter ikke denne vurderingen i noen annen stilling. Spørsmålet om tilskuddet gir rett til fradrag, må derfor vurderes etter § 6-24.
- (61) Kverva har anført at spørsmålet om selskapet kan kreve fradrag for tilskuddet, må vurderes for konsernet under ett. Dette er jeg ikke enig i. Det er et grunnleggende prinsipp i norsk skatterett at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt og skal ved beskatningen bedømmes ut fra sine egne forhold, jf. Rt. 1990 side 958 (Quatro) på side 961–962. Det er ved spørsmålet om fradragsrett altså ikke grunnlag for noen integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskaper. Dette er klart uttrykt i forarbeidene til fritaksmetoden, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) der det på side 62 – 63 heter:
- "Det er ikke grunnlag for en integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskap ved tolkningen av skatteloven § 6-1. Fradragsrett kan således ikke kreves ut fra at kostnaden er tilknyttet aksjeinntekt som reflekterer skattepliktig inntekt i det underliggende selskapet."**
- (62) Jeg går nå over til å se nærmere på hvordan tilknytningskravet i § 6-24 jf. § 6-1 skal forstås. Tolkningen av § 6-1 på dette punktet er klargjort gjennom flere høyesterettsdommer. De særlige anførselene staten har fremmet vedrørende tilknytningskravet under § 6-24, har imidlertid ikke vært prøvd tidligere.
- (63) Med utgangspunkt i Rt. 2012 side 744 (Skagen) og de tidligere dommene det der er vist til, samt avgjørelsene i Rt. 1981 side 256 (Bjerke Pedersen), legger jeg følgende til grunn for anvendelsen av § 6-1:
- (64) Fradragsrett forutsetter at det foreligger en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene. Ved bedømmelsen vil skattyters formål med kostnaden være et sentralt moment. Formålet må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen. Hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg. Domstolene skal imidlertid ikke sensurere

forretningsskjønnet til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad. Selv om tilskuddet ikke anses formålstjenlig, kan det bare unntaksvis komme på tale å se bort fra skattyters formål. En slik uegnehetsvurdering må i tilfellet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt. Generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter vil vanskelig kunne oppfylle tilknytningskravet. Men det kreves ikke påvisning av at tilskuddet gir inntekter som selskapet ellers ikke ville fått, dersom momentene sett i sammenheng gjør at det foreligger nær og umiddelbar sammenheng mellom næringsvirksomheten og tilskuddene.

(65) Jeg oppfatter staten slik at den mener at tilknytningskravet under § 6-24 kommer i en noe annen stilling enn det som følger av § 6-1. Det er i den forbindelse vist til Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) kapittel 15 om "Innføring av fradragsrett for eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv.". Staten har pekt på at disse forarbeidene til § 6-24, i tillegg til i kapitteloverskriften, flere steder angir at retten til fradrag i skattefrie inntekter gjelder "eierkostnader".

(66) Som jeg tidligere har fremholdt, må det etter dommen i Rt. 2014 side 1057 (Telenor) anses fastslått at tilknytningskravet i § 6-24 er det samme som etter § 6-1. Begrepet "eierkostnader" er ikke definert i proposisjonen. Etter det jeg kan se, er formuleringen benyttet for å angi hvordan man skal trekke skillet mellom fradragsberettigede og aktiveringspliktige kostnader. Uttrykket "eierkostnader" kan etter min oppfatning ikke være begrenset til kostnader med å administrere aksjeporteføljen, men må også omfatte kostnader til å sikre og øke utbyttet fra datterselskaper.

(67) Jeg går så over til en konkret bedømmelse av om Kvervas tilskudd på 50 millioner kroner til den videregående skolen m.m. oppfyller tilknytningskravet i § 6-1.

(68) I lagmannsrettens dom heter det:

**"I den foreliggende sak er ikke problemstillingen om Kverva tilkommer fradrag for utgifter pådratt i et datterselskap, men om Kverva tilkommer fradrag fordi tilskuddet anføres å være gitt for å sikre selskapets fremtidige inntekter gjennom datterselskapene.**  
...

**... Det kan ikke være tvilsomt at Kverva, gjennom sine eierposisjoner, har en åpenbar økonomisk interesse i lønnsom drift av datterselskapene. Virksomheten i datterselskapene er delvis også nært knyttet til hverandre. Dette gjør at det foreligger så nær sammenheng mellom virksomheten i mor- og datterselskapene, at det ved vurderingen av om tilskudd skal gi fradragsrett for Kverva, må anses relevant også å hensynta tilskuddets mulige virkning for inntektene til datterselskapene."**

(69) Disse utgangspunktene er jeg enig i. Tilnærmingen viser at retten til fradrag er vurdert med utgangspunkt i virksomheten i det skattesubjektet som krever fradraget, jf. Rt. 1990 side 958.

(70) Under henvisning til underlagsmaterialet for styrebeslutningen, Kvervas tildelingsbrev til kommunen og vedlegget til selskapets selvangivelse som jeg tidligere har sitert fra, finner jeg det klart at Kvervas hovedformål med tilskuddet var å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet. Jeg viser her til lagmannsrettens dom der det uttales:

**"Formålet med tilskuddet var etter lagmannsrettens syn helt klart noe mer og egennyttig enn et tilskudd til investeringskostnadene. Kultur- og skolebygget er en del av et større kunnskaps- og kultursenter, som hevdes å ville få stor betydning for 'næringsliv og verdiskapning i kystregionen'. Kverva (og SalMar) har uttrykkelig beskrevet formålet som '... en investering i fremtidige inntekter og vekstmuligheter.' Et godt lokalt utdanningstilbud er i denne sammenheng fremholdt som avgjørende for 'kompetanse, yrkesdeltakelse og bosetting.' Det kan ut fra den begrunnelse Kverva har gitt for tilskuddet, vanskelig hevdes at ikke formålet også har vært å sikre egen inntekt. Det har også formodningen mot seg at Kverva ville yte et så vidt stort tilskudd, uten noe siktemål om at dette skulle gi noe tilbake til selskapet."**

- (71) Denne vurderingen er jeg enig i.
- (72) Statens begrunnelse for å nekte selskapet rett til fradrag er etter skatteklagenemndas begrunnelse at tilskuddet "fremstår [i hovedsak] knyttet til ivaretagelse av samfunnsmessige interesser i form av økt bosetting samt kultur- og utdanningstilbud i en kystkommune" og derfor "fremstår ... i hovedsak rettet mot ivaretagelse av samfunnsmessige interesser". Etter min oppfatning kan imidlertid bedømmelsen av hva som er selskapets hovedformål med tilskuddet, ikke endres av at dette har sidevirkninger. Nemnda synes ved sin vurdering å ha lagt avgjørende vekt på sin egen – og ikke selskapets – vurdering av hva som er hovedformålet. Skatteklagenemndas vedtak bygger etter dette på et galt utgangspunkt for bedømmelsen.
- (73) Spørsmålet blir så om det foreligger en tilstrekkelig nær sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten.
- (74) Etter mitt syn har kostnader som har til formål å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse, etter sin art tilknytning til inntektsgrunnlaget for virksomheter som er avhengige av jevn tilgang på arbeidskraft for å kunne operere. Tiltak som skal stimulere tilgangen på arbeidskraft, vil etter sin natur ikke kunne virke over natten. Ettersom det er en klar saklig sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten, må kravet til nær og umiddelbar sammenheng anses oppfylt. Dette må gjelde selv om formålet ikke kan oppnås som en korttidsvirkning, men vil inntre langsomt og først etter noen tid. Jeg finner holdepunkter for dette i Rt. 1965 side 954 (Kosmos) der vilkåret om nær og umiddelbar sammenheng ble utviklet. Vilkåret ble der ansett oppfylt etter å ha sett "alle momenter i sammenheng". I avgjørelsen heter det på side 957:

**"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 tilfellet – være tilstrekkelig."**

- (75) Den virksomheten det her er tale om, er avhengig av en stabil og kompetent arbeidsstokk. Dette krever ut fra de geografiske forholdene en stedlig og varig bosetting som det antakelig vil være vanskelig å opprettholde uten de tiltakene det her er tale om. Ut fra det formål tilskuddet skal tjene med tanke på stimulering av bosetting og arbeidskraftressurser, gjør ikke den betydelige størrelsen på Kvervas tilskudd tilknytningen til selskapets næringsinteresse mindre nær. Tilknytningen svekkes etter mitt syn heller ikke av at man vil sikre kompetanseutvikling også utenfor de fagkretser Kverva gjør bruk av. Jeg går ut fra at det i bestrebelsene for å sikre seg at familier og ungdom blir boende eller flytter til Frøya som arbeidskraftressurser, er viktig å kunne tilby et bredt og ikke ensidig utdanningstilbud. Kulturhuset er dessuten et sambruk med den videregående

skolen. Det må legges stor vekt på at en utkantkommune som Frøya neppe hadde kunnet gjennomføre disse tiltakene uten bidragene fra Kverva.

- (76) Staten har gjort et poeng ut av at Kverva ikke driver noen produksjonsvirksomhet, men bare har eierposisjoner i andre selskaper. Det er for Høyesterett også gitt uttrykk for at tilskuddet mer passende burde vært tatt som en kostnad i produksjonsselskapet SalMar som er det selskapet som i første rekke vil nyte godt av det som søkes oppnådd ved tilskuddet. Dette resonnementet kan imidlertid vanskelig ses å være forenlig med regelen i § 6-24 om rett til å trekke fra kostnader "som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt". Regelen om fritak bygger på at inntekten er generert gjennom en eierkjede. Jeg viser her til Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) side 63 der departementet som bakgrunn for å foreslå fradragsrett også for skattefrie inntekter uttaler:

**"Fritaksmetoden, kombinert med aksjonærmodellen, innebærer i stor grad at en ser på eierkjeder av selskaper under ett. Det kan tilsi at det ikke bør være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften. Inntekten som opptjenes i en slik eierkjede blir skattlagt og hensynet til symmetri kan da tale for at utgiften skal kunne føres til fradrag uavhengig av hvilket subjekt som har pådratt seg utgiften."**

- (77) Det er etter min mening heller ikke holdepunkter i loven for å nekte rett til fradrag fordi tilskuddet ikke bare kommer bidragsyteren, men også andre til gode som "gratispassasjerer". Etter mitt syn er det vanskelig å se hva begrunnelsen for en slik begrensning skulle være. Slik er fradragsretten heller ikke forstått av Skattedirektoratet i den bindende forhåndsuttalelsen 9. september 2010 – BFU-2010-23 – der et selskap fikk rett til fradrag for tilskudd til etablering av en broforbindelse. Broforbindelsen ville komme flere enn bidragsyteren til gode.
- (78) Staten har også gjort gjeldende at fraværet av motytelse gjør tilskuddet til en gave som det som hovedregel, ikke er fradragsrett for. Det er for mitt standpunkt tilstrekkelig å vise til at Kvervas tilskudd gikk til realisering av et tiltak som hadde til formål å styrke inntektsgrunnlaget for datterselskapene og derigjennom Kvervas egne inntekter gjennom utbytte. Som jeg allerede har påvist, er det i foreliggende sak tilstrekkelig tilknytning mellom tilskuddet og inntekten. Når fraværet av motytelse er trukket frem i Rt. 2012 side 744 avsnitt 56, synes det å ha sammenheng med at det i den saken var vanskelig å se hvilket grunnlag tilskuddet skulle gi for inntekt på giverens hånd. Noe egentlig krav om motytelse kan imidlertid ikke utledes av tilknytningskravet, jf. Zimmer, Skatterett nr. 2 for 2013 side 124 på side 130 med ytterligere henvisninger.
- (79) Jeg går til slutt over til å behandle statens anførsel om at fradragsrett for tilskudd til videregående skole mv. må ses i sammenheng med skatteloven § 6-42 om fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring. Bestemmelsen lyder:

**"§ 6-42. Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring**

- (1) **Det gis fradrag for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår**
- a. **vitenskapelig forskning,**
  - b. **yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyters virksomhet.**
- (2) **Utgjør tilskuddet mer enn 10.000 kroner, kan fradraget ikke overstige ti prosent av skattyters inntekt før fradrag for tilskuddet."**

- (80) Staten gjør gjeldende at det vil gi dårlig sammenheng med vilkårene for fradrag i § 6-42 dersom det kan gis fradrag etter § 6-24, jf. § 6-1 for bidrag til bygging av en videregående skole m.m.
- (81) Selv om det ikke er sagt direkte, oppfatter jeg påberopelsen av § 6-42 som at staten mener vi her står overfor en spesialregel som på uttømmende vis regulerer retten til fradrag for tilskudd til institusjoner som driver forskning og yrkesopplæring.
- (82) En bestemmelse svarende til § 6-42 ble opprinnelig vedtatt som nytt siste ledd til § 38 i skatteloven 1911, jf. endringslov 12. desember 1947 nr. 22. Den gav etter sin ordlyd rett til fradrag for tilskudd til statlige institutter som drev "vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring som kan ha betydning for den skattepliktige i hans ervervsvirksomhet". Regelen ble senere flyttet til § 44 femte ledd uten at denne formuleringen ble endret. Ved skatteloven 1999 som var en teknisk lovrevisjon uten tilsiktede realitetsendringer, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 5 og side 13, ble bestemmelsen tatt over i § 6-42 med den ordlyden den nå har. Etter dagens lovtekst kan det umiddelbart synes som om kravet i første ledd bokstav b om betydning for skattyters virksomhet bare skal gjelde for yrkesopplæring og ikke også for vitenskapelig forskning etter bokstav a. Det er imidlertid ut fra lovhistorien vanskelig å se at man har ment å gjøre noen forskjell her, og det er også vanskelig å se hva begrunnelsen for dette i så fall skulle være. Men det er for vår sak – som gjelder yrkesopplæring under bokstav b – ikke nødvendig å ta endelig stilling til dette.
- (83) Vilåret om at institusjonen må forestå yrkesopplæring som "kan ha betydning for skattyters virksomhet", må forstås slik at retten til fradrag er betinget av at institusjonen det gis tilskudd til, forestår slik opplæring til daglig, og ikke bare som følge av tilskuddet. Det kan heller ikke være tvilsomt at hva som *kan* ha betydning for skattyters virksomhet, er kvalitativt noe annet og løsere enn tilknytningskravet etter §§ 6-1 og 6-24. Etter mitt syn er det vanskelig å se at vilåret i § 6-42 innebærer at virksomheten som institusjonen forestår, må ha en nær og umiddelbar inntekstgenererende evne for giveren.
- (84) Dette viser at fradragsretten etter § 6-42 utvider – og ikke begrenser – den fradragsrett som §§ 6-1 og 6-24 kan gi grunnlag for. Forarbeidende til den opprinnelige bestemmelsen i skatteloven 1911 § 38 underbygger også dette. Det fremgår der at man med lovendringen ville utvide fradragsretten en bedriftseier allerede hadde for utgifter til vitenskapelig forskning innenfor bedriften, jf. Ot.prp. nr. 74 (1947) side 7. Det uttales at skattelovene burde endres slik at også tilskudd til institutt som driver vitenskapelig forskning "uten direkte tilknytning til den enkelte bedrift" kunne trekkes fra, blant annet under forutsetning av at tilskuddet gjaldt forskning som kunne ha betydning for den skattepliktige i hans ervervsvirksomhet. En tilsvarende anbefaling ble gitt for "fradrag for tilskott til skoler eller kurser der den skattepliktiges arbeidere kan få yrkesopplæring". Her fremgår klart at bakgrunnen for § 6-42 er behovet for et supplement til de fradragsregler man ellers hadde. Det er vanskelig å lese noen begrensninger eller et systemskifte inn i de eksisterende reglene som en følge av dette. Det er også vanskelig å se at en slik forståelse der tilknytningskravet er oppfylt, fører til disharmoni mellom § 6-42 og §§ 6-1 og 6-24 for så vidt gjelder tilskudd til skolebygg.
- (85) Jeg vil ut over dette dessuten peke på betydningen av at tilknytningskravet i § 6-24 – som tidligere nevnt – er det samme som i § 6-1. Ettersom § 6-1 er skattelovens hovedregel om fradrag, er det etter mitt syn ikke så lett forenlig med skattelovens

oppbygning – og dermed metodisk fremmed – å forstå § 6-42 som en uttømmende regulering av retten til fradrag for tilskudd til statlige utdanningsinstitusjoner. Det er av samme grunn fremmed å forstå regelen som et tolkningselement ved bedømmelsen av hvor langt fradragsretten etter § 6-1 eller § 6-24 går, eller som et grunnlag for å operere med særlige tilknytningskrav for retten til fradrag for denne type tilskudd.

- (86) Staten har etter dette tapt saken fullstendig, og i samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 må Kverva tilkjennes sakskostnader for alle instanser.
- (87) Ved tingrettens og lagmannsrettens dommer er Kverva tilkjent sakskostnader for de tidligere instanser. For Høyesterett har selskapet fremlagt sakskostnadsoppgave med krav om dekning av 440 500 kroner inklusive merverdiavgift. Staten har ikke hatt innvendinger mot oppgaven, og jeg finner at sakskostnader for Høyesterett må tilkjennes i samsvar med denne.
- (88) Jeg stemmer for denne

#### D O M :

1. Anken forkastes.
  2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt Midt-Norge til Kverva AS 440 500 – firehundreogførtitusenfemhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (89) Dommer **Tønder**: Jeg er kommet til at anken må tas til følge.
- (90) Jeg er enig med førstvoterende i at spørsmålet om tilskuddet gir rett til fradrag må vurderes etter skatteloven § 6-24, og at det stilles samme krav til tilknytning mellom kostnad og inntekt som etter § 6-1. Jeg slutter meg også til hans redegjørelse for hovedprinsippene som er staket ut i rettspraksis for når en kostnad er fradragsberettiget.
- (91) Kverva har framholdt at formålet med å yte 50 millioner kroner til bygging av skole og kulturhus er å sikre framtidig arbeidskraft til virksomheter som selskapet er involvert i. Jeg har ikke grunnlag for å betvile at dette har vært selskapets reelle formål. Jeg legger også til grunn at en sikring av framtidig arbeidskraft for virksomheter Kverva er involvert i, er egnet til "å erverve, vedlikeholde eller sikre" inntekter i kraft av stillingen som aksjeeier i de aktuelle selskapene, jf. skatteloven § 6-1. Om vilkåret for skattefradrag er oppfylt, beror imidlertid på om det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnaden og næringsvirksomheten i dette tilfellet.
- (92) Tilknytningsvilkåret er i rettspraksis formulert som et krav om tilstrekkelig "nær og umiddelbar sammenheng" mellom selskapets næringsvirksomhet og ytelsen, jf. Rt. 2012 side 744 (Skagen) avsnitt 60. I Rt. 2008 side 794 avsnitt 47 uttales dessuten at "[d]ersom det bare påberopes generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter, vil tilknytningskravet vanskelig bli ansett oppfylt".
- (93) I dette tilfellet gjelder det en ytelse til en verdi av 50 millioner kroner til bygging av et kombinert kulturhus og ny videregående skole som var kostnadsberegnet til

105 600 000 kroner, med andre ord en ytelse som dekker nær halvparten av finansieringsbehovet.

- (94) Førstvoterende har sitert fra ulike dokument som viser hvilken økonomisk interesse Kverva har i bygging av kulturhus og ny videregående skole på Frøya. Etter mitt syn sammenfattes dette i følgende avsnitt i Kvervas brev 5. november 2010 til Frøya kommune:

**"Vi har i dag et rikholdig og blomstrende kulturliv preget av mangfold. Men vi mangler et tidsriktig og fleksibelt kulturhus som kan yte utøvere og publikum rettferdighet. Vi håper at det nye kulturhuset vil bli en inspirasjonskilde, og bidra til å ta vare på gløden og entusiasmen som vi nå opplever på trøndelagskysten. Det vil gi de fantastiske ungdommene vi har en flott ramme for kunnskap og kulturell blomstring. Vi ønsker å medvirke til et multikultursenter i ordets rette forstand – og hvor kunnskap er selve bærebjelken i den kulturelle utviklingen.**

...

**For Kverva og SalMar er dette også en investering for fremtiden. Senteret vil være viktig for vekstkraften til hele den nasjonalt viktige 'sjømatklyngen' som har forankring på Frøya og Hitra. Kverva er aktiv eier i flere av disse selskapene. Det planlagte senteret vil gi oss og andre deler av regionens næringsliv vekstimpulser i hele verdikjeden. Både skole og kulturtilbud vil gjøre det mer attraktivt for ungdom å bo på Frøya – i et lokalsamfunn med tro på fremtiden. For sjømatnæringene vil det bli lettere å rekruttere kvalifisert arbeidskraft."**

- (95) Jeg leser det som her uttales slik at den sentrale "vekstimpulsen" det vises til, er de generelle ringvirkningene som investering i sentral infrastruktur fører med seg. Dette gjelder enten det er tale om satsing på kultur eller utdanning. Bygging av kulturhus og ny videregående skole gjør samfunnet på Frøya til et bedre sted å bo, og dermed mulighet både for tiltrekking av nye beboere og for at ungdom blir boende i kommunen. Langtidsvirkningen er sikring av rekruttering av arbeidskraft til det stedlige næringsliv, herunder de bedrifter Kverva er engasjert i.
- (96) Det er vel kjent at satsing på infrastruktur i et samfunn både kan være en forutsetning og en drivkraft for lokal verdiskaping. Spørsmålet er imidlertid om denne formen for "investering til inntekts ervervelse" gir grunnlag for skattefradrag. Etter min mening er det i slike tilfelle tale om en form for verdiskaping som i utgangspunktet ikke tilfredsstiller kravet til "nær og umiddelbar sammenheng" mellom kostnad og virksomhet. Til det er virkningen for indirekte og diffus. Det dreier seg om en langtidsvirkning som dels mangler den umiddelbare sammenheng med tiltaket, og dels vil være en vekselvirkning med andre virksomheter som også på sikt drar nytte av tiltaket. Den økonomiske effekten er uomtvistelig, men tilknytningen til den aktuelle næringsvirksomheten blir etter min mening for løs.
- (97) Jeg kan ikke se at det foreligger rettspraksis som støtter førstvoterendes konklusjon. Han viser til Rt. 1965 side 954 (Kosmos) der Høyesterett – etter å ha sett "alle momenter i sammenheng" – konkluderte med at vilkåret om "nær og umiddelbar sammenheng" var oppfylt. Etter min mening var det her en sterkere tilknytning mellom ytelsen og Kosmos' virksomhet enn det som er tilfellet i vår sak. Om byggets betydning for Kosmos uttaler Høyesterett på side 956:

**"Jeg bygger på at først og fremst 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 hvalfangstselskapenes fellesorganer. Endelig nevner jeg at det spesielt for A/S Kosmos var nødvendig å skaffe nye kontorer og nye lokaler for selskapets generalforsamling. ... For A/S Kosmos må det ha vært av vesentlig betydning at det i bygget også skulle bli innredet kontorer for selskapet."**

- (98) Førstvoterende har også vist til Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse 9. september 2010 – BFU-2010-23 – der et selskap fikk rett til fradrag for tilskudd til bygging av bru. Virksomheten fant sted på ei øy uten landfast forbindelse og besto i produksjon av tunge industrimaskiner. I Skattedirektoratets uttalelse heter det om nytteverdien av bruforbindelsen for selskapet:

**"Innsender skriver at tilknytning til ordinær infrastruktur på land vil være en fordel for virksomhet i sin alminnelighet, men at broprosjektets gjennomføring likevel vil stå i en særstilling for Selskapet. For Selskapets ytterligere vekst og sikring av fremtidig inntekt vil det være av helt sentral betydning at det oppnås fastlandsforbindelse. Bl.a. vil arbeidsmarkedet for Selskapet som har mange ansatte, bli større og det vil bli enklere å rekruttere personell. Reservedeler, utstyr og servicepersonell vil bli tilgjengelig på kortere varsel, og tilgjengeligheten til leverandører og kunder vil bli enklere og billigere. Samtidig vil tilgjengeligheten til flyplassen bli uavhengig av værforhold og man slipper den planlegging av reise/mottakelse av kunder med ferje/båt som man i dag er avhengig av. Ved fastlandsforbindelse vil man også unngå risikoen for ikke å rekke ferje/båt og tap av kostbar arbeidstid."**

- (99) Selv om det også i dette tilfellet var tale om et offentlig infrastukturtiltak, var det en langt mer direkte tilknytning mellom tilskuddet og selskapets virksomhet enn det som er tilfellet i vår sak. Samtlige virkninger av tiltaket ville således ha en umiddelbar og direkte betydning for virksomheten i det øyeblikket tiltaket var ferdig.
- (100) Jeg kan vanskelig se at det i vår sak er tale om noe mer enn "en fordel for virksomhet i sin alminnelighet", som det står i sitatet fra uttalelsen, og at bygging av kulturhus og ny videregående skole mangler den særlige betydning for Kverva som bruforbindelsen hadde. Førstvoterende viser til at "de geografiske forholdene" krever "en stedlig og varig bosetting som det antakelig vil være vanskelig å opprettholde uten de tiltakene det her er tale om." Jeg går ut i fra at førstvoterende med dette sikter til Frøya som en utkantkommune. En slik betraktning kan imidlertid ikke svekke kravet til "nær og umiddelbar sammenheng". Jeg kan heller ikke se at dette vil være et godt avgrensningskriterium med den bosettingen vi har i Norge.
- (101) Fra Kvervas side er det særlig holdt fram at den videregående skole skal satse på fagtilbud innen akvakultur, fiske og fangst og annen maritim virksomhet. Jeg vil ikke utelukke at tilskudd fra Kverva knyttet til lokal kompetanseutvikling innen fagkretser som har særlig betydning for de virksomheter selskapet er engasjert i, kan oppfylle vilkår for skattefradrag. I vår sak er det imidlertid tale om 50 millioner kroner til et kultur- og skolebygg til 105 millioner kroner. Dette går etter mitt skjønn langt ut over det som med rimelighet kan anses allokert til slike formål. Jeg viser til skolens vide spekter av fagtilbud, som førstvoterende har redegjort for innledningsvis. Jeg kan derfor vanskelig se at dette er et moment som er egnet til å svekke det generelle inntrykket av at ytelsen er et tilskudd til sentral infrastruktur på Frøya.



- (102) Dommer **Kallerud:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (103) Dommer **Bull:** Likeså.
- (104) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (105) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt Midt-Norge til Kverva AS 440 500 – firehundreogførtitusenfemhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: