



NORGES HØYESTERETT

Den 23. mars 2018 avsa Høyesterett dom i

HR-2018-580-A, (sak nr. 2017/1712), sivil sak, anke over dom,

Salmar ASA

(advokat Morten Goller)

mot

Staten v/Skatt Midt-Norge

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Henrik Kolderup)

STEMMEGIVNING:

- (1) **Dommer Noer:** Saken gjelder spørsmålet om et selskap har rett til fradrag i selvangivelsen for økonomiske bidrag til lag og foreninger i lokalsamfunnet der konsernet har sin virksomhet. Nærmere bestemt gjelder saken om bidragene er å anse som inntektsrelaterte kostnader i skattelovens forstand.
- (2) Salmar ASA er et holdingselskap som er eiere av flere virksomheter innenfor oppdrettsnæringen. Hovedvirksomheten foregår på Frøya, en øy utenfor kysten av Sør-Trøndelag med om lag 5 000 innbyggere. Salmars datterselskaper sysselsetter i dag ca. 600 ansatte der, og Salmar er den klart største virksomheten i kommunen. Arbeidsstokken er internasjonal og kommer etter det som er opplyst fra mer enn 20 forskjellige land. For enkelhets skyld bruker jeg i fortsettelsen navnet Salmar også om Salmar ASAs heleide datterselskaper på Frøya.
- (3) Salmar ASA begynte en gang på begynnelsen av 2000-tallet å gi årlige økonomiske tilskudd til Frøya kommune for utdeling til ulike lag og foreninger. Ordningen ble kalt Salmarfondet. Vår sak gjelder overføringene for årene 2010, 2011 og 2012. Salmar bidro da med 500 000 kroner de to første årene og 400 000 kroner det siste året.
- (4) I en e-postutveksling i 2011 mellom kultursjefen i kommunen og Salmars finansdirektør går det fram at midlene dette året skulle fordeles til følgende formål:

- "- Grendautvikling rettet mot barn og unge
- Kompetanseutvikling for ledere innen lag og organisasjoner
- Forebyggende ungdomsarbeid
- Videreutvikling av eksisterende kulturarbeid
- Etablering og stimulering av gründervirksomhet for unge"

- (5) Etter det som er opplyst, var retningslinjene de samme også de øvrige årene saken gjelder. Kriteriene var fastsatt av Salmar, som foretok tildelingene etter innstilling fra kommunen.
- (6) Støtte ble i 2011 gitt til 27 ulike tiltak med mellom 10 000 og 50 000 kroner på hver. Pengene gikk blant annet til grendalag, idrettslag, festivaler, forestillinger, musikklag og korps.
- (7) Salmar ASA krevde inntektsfradrag for tilskuddene ved ligningen for de respektive årene. Skatt Midt-Norge traff 27. april 2015 vedtak der fradrag ble nektet, med den begrunnelse at overføringene ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til Salmars fremtidige inntekter.
- (8) Salmar valgte å ikke klage på vedtaket, men tok i stedet ut stevning mot staten v/Skatt Midt-Norge. Saken omfattet da også et vedtak om skattlegging av gevinst ved realisasjon av såkalte TRS-avtaler.
- (9) Fosen tingrett avsa dom 7. oktober 2016 hvor Salmar vant fram. Dommen har slik domsslutning:
- "1. Skatt Midt-Norges vedtak av 27.04.2015 oppheves hva gjelder gevinst ved realisasjon av TRS-avtalene og bidrag til Salmarfondet. Ved ny ligning skal (iii) Gevinst ved realisasjon av TRS-avtalene anses innvunnet i 2013 (iv) Det gis fradrag for bidrag til Salmarfondet
 2. Staten v/Skatt Midt-Norge betaler 497 880,- – firehundreognittisytusenåttehundreogåtti – kroner i sakskostnader til Salmar ASA innen 2 – to – uker etter forkynnelsen av dommen."
- (10) Staten v/Skatt Midt-Norge anket til Frostating lagmannsrett, som i dom 16. juni 2017 ga staten medhold i at Salmar ikke hadde krav på inntektsfradrag for bidragene til Salmarfondet. Dommen har slik domsslutning:
- "1. Skatt Midt-Norges vedtak 27. april 2015 oppheves for så vidt gjelder gevinst ved realisasjon av TRS-avtalene. Ved ny ligning skal gevinsten anses innvunnet i 2013.
 2. Skatt Midt-Norge frifinnes for så vidt gjelder vedtaket 27. april 2015 om nektelse av fradrag for Salmar ASAs bidrag til Salmarfondet.
 3. Sakskostnader for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke."
- (11) Både Salmar ASA og staten v/Skatt Midt-Norge anket til Høyesterett. Salmars anke gjaldt rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen for punkt 2 og 3 i slutningen. Ved Høyesteretts ankeutvalgs beslutning 9. november 2017 ble anken fra Salmar tillatt fremmet, mens anken fra staten ikke ble tillat fremmet.
- (12) Ankende part – *Salmar ASA* – har i korte trekk gjort gjeldende:

- (13) Bidragene til Salmarfondet er gitt for å sikre selskapets fremtidige inntjening. Selskapets virksomhet er den klart største på Frøya og det er ansatte fra en rekke ulike land. På grunn av størrelsen på kommunen og geografisk beliggenhet har det vært vanskelig å beholde stabil arbeidskraft.
- (14) Det sentrale spørsmålet er om skattyters hovedformål med bidragene etter sin art er inntektsrelaterte. Dersom dette besvares med ja, kan fradrag bare nektes dersom inntektstilknytningen er helt vag og fjerntliggende.
- (15) Med skattyters formål menes det reelle formålet, fastlagt etter en objektivisert vurdering, men hvor det skattyter oppgir som formål er utgangspunktet for vurderingen.
- (16) Formuleringen i flere høyesterettsavgjørelser om at det kreves en "nær og umiddelbar sammenheng" mellom kostnaden og inntektsvirkningen er misvisende. En rekke temmelig fjerntliggende og indirekte effekter har vært akseptert i praksis. Poenget er at generelle og løse utsagn om formålet ikke er tilstrekkelig. Kravet er ikke strengt, og domstolene skal ikke sensurere forretningskjønnen.
- (17) Salmars reelle hovedformål med tilskuddene var å sikre stabil arbeidskraft ved å støtte tiltak som bidro til en permanent bosetning på Frøya, der selskapet har sin hovedvirksomhet. Tildelingene fra Salmarfondet er rettet direkte mot forhold som gjør Frøya til et bedre sted å bo og som derved opprettholder tilgangen på stabil og kompetent arbeidskraft til virksomheten. Virksomheten har i dag behov for til dels høyt spesialisert arbeidskraft, og det er av stor betydning å kunne holde på de ansatte over tid. Salmar er den desidert største virksomheten i kommunen, og det kan ikke ha betydning om tilskuddene også kommer andre enn ansatte til gode.
- (18) Formålet i saken her er etter sin art relevant, jf. Kvervadoommen Rt-2015-1068 avsnitt 74 og 75. Tilknytningen er ikke mer vag og fjerntliggende i vår sak enn det som var tilfelle der.
- (19) Salmar ASA har lagt ned slik påstand:
- "1. Skattekontorets vedtak av 27. april 2015 oppheves for så vidt gjelder støtte til Salmarfondet. Ved ny fastsettelse skal det gis fradrag for støtte til Salmarfondet.**
 - 2. Salmar ASA tilkjennes sakskostnader for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**
- (20) Ankemotparten – *staten v/Skatt Midt-Norge* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (21) Bidragene er ytt som en gave fra Salmar ut fra et ønske om å gi noe tilbake til lokalsamfunnet. Det kan ikke legges til grunn ut fra en objektivisert vurdering at hensynet til stabil arbeidskraft har vært det vesentligste. Det dreier seg her om inntektsanvendelse og ikke inntektsserverv.
- (22) Avgjørende er om det foreligger en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og eventuelle fremtidige inntekter.

- (23) Formålsfastleggelsen må skje objektivt basert på de ytre omstendighetene. Dette harmonerer også best med det ligningsprosessuelle utgangspunktet om at det er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn, jf. Rt-2015-1260 avsnitt 44 og 45.
- (24) Der kostnaden forfølger flere mulige formål, må det avgjøres – ut fra en konkret bevisbedømmelse – hva som var det vesentligste formålet. Også egnetheten av investeringen er da relevant.
- (25) Det er ingen tidsnære bevis som underbygger at formålet var inntektserverv. Bidragene mangler den utdanningsdimensjonen som fantes i Kvervdommen Rt-2015-1068, og det er uklart om tiltakene er egnet til å påvirke bosettingen på Frøya.
- (26) Fradragsrettens formål tilsier ikke at det er behov for utvidelse til vårt tilfelle. Både hensynet til en noenlunde klar rettsregel og kontrollhensynet taler mot at vilkårene for fradrag anses oppfylt.
- (27) Staten v/Skatt Midt-Norge har lagt ned slik påstand:
1. Anken forkastes.
 2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader for alle instanser."
- (28) *Mitt syn på saken:*
- (29) Spørsmålet er om Skatt Midt-Norge kan nekte Salmar ASA inntektsfradrag i ligningen for bidragene som selskapet har gitt til ulike fritids- og ungdomsaktiviteter på Frøya.
- (30) Et hovedvilkår for fradrag er at tilknytningskriteriet i skatteloven § 6-1 første ledd er oppfylt, det vil si at kostnadene er pådratt "*for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*". Det overordnede siktemålet med bestemmelsen er å komme fram til skattyters netto inntekt og derved også skatteevnen.
- (31) I vår sak er fradragene gjort i skattefrie aksjeinntekter. Fradragsspørsmålet skal da vurderes etter skatteloven § 6-24 første ledd. Tilknytningsvilkåret er imidlertid det samme her som etter § 6-1, jf. Kvervdommen Rt-2015-1068 avsnitt 55–58.
- (32) Det følger av disse utgangspunktene at gaver ikke gir fradragsrett, med mindre de har inntektstilknytning for skattyter.
- (33) Den grunnleggende forutsetningen for fradrag er altså at det er en *tilstrekkelig nær tilknytning* mellom den pådratte kostnaden og fremtidig inntjening. Hva som nærmere ligger i tilknytningskravet, er utdypet i en rekke høyesterettsdommer. Jeg kan ikke se at det er noen foranledning til å fravike den normen som kan utledes av disse dommene. Et annet spørsmål er hvordan tilknytningskravet best uttrykkes. I Skagendommen Rt-2012-744 og Kvervdommen Rt-2015-1068 er vilkåret formulert som et krav om "nær og umiddelbar" sammenheng. Det er mulig dette isolert sett kan gi inntrykk av en mer begrenset fradragsrett enn det som faktisk følger av Høyesteretts dommer på området, og at det er 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.

- (34) I normaltilfellene er det uansett en presumsjon for at et selskap som har økonomisk vinning som formål, også har inntektserverv som siktemål når det pådrar seg en kostnad.
- (35) I Kvervadommen avsnitt 64 skisseres utgangspunktet for vurderingen av formålet med kostnaden slik:
- "... 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. ..."**
- (36) Det er skattyter som krever fradrag, og som må angi de forhold som gir grunnlag for fradragsrett. Utgangspunktet må da naturlig nok være det skattyter oppgir om bakgrunnen for investeringen. Det følger imidlertid av dette at skattemyndighetene ikke uten videre kan legge opplysningene til grunn dersom det er omstendigheter i saken som tilsier noe annet, eller det oppgitte formålet ikke stemmer med hvordan transaksjonen fremstår utad.
- (37) Særlig der det kan tenkes flere alternative begrunnelser for én kostnad, og de forskjellige formålene behandles skattemessig ulikt, er det grunnlag for en nærmere prøving av hva som er hovedformålet med kostnaden. Det gjelder for eksempel der en kostnad kan tenkes å knytte seg både til privat forbruk og til inntektserverv, jf. § 6-1 andre ledd, eller der det – som i vår sak – er tvil om kostnaden primært har karakter av en samfunnsnyttig gavetransaksjon eller av å være en utgift til inntekts ervervelse.
- (38) Avgjørelsen av hva som må anses som hovedformålet med kostnaden må i slike tilfelle tas ut fra en objektivisert vurdering basert på faktum i saken. Dette innebærer ikke noen ny tilnærming, jf. Samdaldommen Rt-2009-1473 avsnitt 34 og Skagendommen Rt-2012-744 avsnitt 47, 53 og 56. Standpunktet er i tråd med det jeg har gjengitt fra Kvervadommen, og med det som er lagt til grunn av Høyesterett i Armadadommen HR-2017-2410-A avsnitt 42.
- (39) Der situasjonen er slik at skattemyndighetene ikke uten videre kan legge skattyters opplysninger om formålet til grunn, må det foretas en bredere vurdering av om det er en tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt, hvor flere momenter etter omstendighetene vil inngå.
- (40) Det må ses hen til om kostnaden var nødvendig og tilstrekkelig for å oppnå formålet. Jeg viser til Kvervadommen avsnitt 75, hvor det ble lagt vekt på at tilskuddet fra selskapet var avgjørende for å få prosjektet realisert. Det vil også svekke tilknytningen om kostnaden i liten grad kan anses egnet eller effektiv.
- (41) Domstolene skal være tilbakeholdne med å overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger, jf. Kvervadommen avsnitt 64. Men også en kostnads objektive egnethet til å skape inntekt kan inngå i vurderingen av tilknytningskravet, og i alle fall der det er snakk om å vurdere hvilket av flere alternative formål som er den reelle bakgrunnen for kostnaden.
- (42) At et tiltak kommer andre enn virksomheten til gode, utelukker i utgangspunktet ikke fradrag, jf. Kvervadommen avsnitt 75. Men jo mer allmenn og generell virkningen er,

desto lettere vil kostnaden måtte anses primært som en samfunnsnyttig gave og ikke en inntektsrelatert kostnad.

- (43) Tilsvarende vil det kunne ha betydning om inntektsvirkningen kun er en indirekte effekt. Som fremhevet i Skagendommen avsnitt 62, vil en assosiasjonsverdi som ikke er gitt nevneverdig substans, ikke oppfylle tilknytningskriteriet. Dette samsvarer også med den skattemessige behandlingen av sponsorutgifter, der det innrømmes fradrag for markedsføringsverdien av den eksponeringen skattyter oppnår, men ikke for den alminnelige assosiasjonsverdien som sponsingen kan tenkes å ha utover dette.
- (44) Hvorvidt effekten er etterprøvbar og lar seg dokumentere kan også være relevant. Her kommer også tidsmomentet inn: Dersom inntektsvirkningen først vil vise seg langt fram i tid, kan det tilsi at tilknytningen er for fjern, selv om det ikke er et vilkår at kostnaden har "korttidsvirkning", jf. Kvervdommen avsnitt 74.
- (45) Gjennomgangen av de relevante momentene her er selvsagt ikke uttømmende, men danner grunnlaget når jeg nå går over til å se på spørsmålet om Salmar har krav på fradrag i bruttoinntekten for tilskuddene til organisasjonslivet på Frøya.
- (46) Overføringene til kommunen fremstår utad som ren støtte. Det er ikke noen direkte inntektsrelatert sammenheng mellom Salmars virksomhet – som består av havbruk og foredling og omsetning av fisk – og generelle tilskudd til eksempelvis musikkfestivaler og ballbinger i kommunen.
- (47) Det er ingen tidsnære bevis som kaster lys over formålet. Det eneste som er lagt fram er noen e-poster fra 2011, der kommunens kultursjef tar kontakt med Salmar og etterspør overføringer til kommunen. Det er ikke noe her som tilsier at overføringene primært hadde en inntektsrelatert begrunnelse fra Salmars side.
- (48) Fra 2014 begynte Salmar ASA å utgi rapport om miljø- og samfunnsansvar. Salmarfondet er omtalt under overskriften "Sponsing og gaver". Her heter det at formålet med overføringene er "å gi noe tilbake til lokalsamfunnet der konsernet har virksomhet". Målsetningen om å sikre bosetning og arbeidsstyrke er ikke nevnt.
- (49) Vår sak skiller seg på disse punktene fra Kvervasaken. Der var det uttrykkelig angitt i selskapsdokumenter og i vedlegg til selvangivelsen hva som var bakgrunnen for støtten, og at tilskuddet ville ha stor økonomisk betydning for Kverva AS' virksomhet, jf. avsnittene 11–16 i dommen. Selv om forskjellen nok for en del skyldes at bidragene i vår sak er små sammenlignet med i Kvervdommen, gjør mangelen på tidsnær dokumentasjon at Salmars anførsel om formålet er dårlig underbygd.
- (50) Det er likevel ikke tvil om at tilskudd til aktiviteter særlig for barn og ungdom gjennom ulike lag og foreninger kan være av betydning for trivselen i lokalmiljøet. Indirekte vil det kunne bidra til å sikre bosetning for barnefamilier i en utkantkommune. Det er heller ikke grunn til å tvile på at Salmars datterselskaper har behov for stabil arbeidskraft, og at tiltakene indirekte vil kunne ha en viss effekt i så måte.
- (51) Jeg går imidlertid ikke nærmere inn på dette. Etter mitt syn er det her uansett en for fjern og avledet tilknytning mellom overføringene og Salmars inntekstgivende virksomhet.

- (52) For det første er den saklige sammenhengen mellom kostnaden og inntektsvirkninger fjernere her enn den var i Kvervadommen. Der gjaldt tilskuddet en ny videregående skole/kulturhus, der skolen dels skulle ha fokus på oppdrett og marine fag, og der målsettingen var å skape et nasjonalt kunnskaps- og undervisningssenter innen marine fag, jf. dommen avsnitt 10 og 70. I vår sak derimot er det ikke noe krav om at de lag og foreninger som støttes har aktiviteter med saklig tilknytning til Salmars oppdrettsvirksomhet. En eventuell innvirkning på selskapets inntekter fremstår her som svært indirekte, og en slik virkning måtte utvilsomt forutsette et langsiktig perspektiv.
- (53) Jeg viser videre til at Høyesteretts flertall i Kvervadommen la til grunn at det antagelig ville være vanskelig å opprettholde en stedlig og varig bosetning uten de investeringene som saken gjaldt, jf. avsnitt 75. Det samme kan ikke sies i vår sak. Støtten fra Salmar har åpenbart bidratt positivt til lokalmiljøet på Frøya, men kan ikke anses som en avgjørende faktor for å sikre bosetning og stabil arbeidskraft.
- (54) For det tredje viser jeg til at støtten fra Salmarfondet gikk til å fremme trivsel blant den samlede befolkningen i kommunen. Det er altså en helt generell ordning.
- (55) Salmars anførsel om at tilskuddene skulle bidra til å sikre stabil bosetning og arbeidskraft, er en begrunnelse som vil kunne brukes om svært mange gode tiltak. Det er vanskelig å tenke seg hvordan man skulle trekke grensen mot gaver fra hjørnestensbedrifter til lokalsamfunn som ikke skulle gi fradragsrett, dersom man aksepterer fradrag her. Et moment er det dessuten at det her er snakk om tiltak som vanskelig kan sies å ha noen etterprøvable inntektsvirkning.
- (56) Samlet sett er det derfor mitt syn at inntektstilknytningen her er så fjern og indirekte at vilkårene for fradrag ikke er oppfylt.
- (57) Jeg har etter dette kommet til at anken må forkastes.
- (58) Staten v/Skatt Midt-Norge har vunnet fram og skal ha dekket sakskostnadene for Høyesterett i tråd med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Staten har krevd sakskostnader også for tingretten og lagmannsretten. I disse instansene gjaldt imidlertid saken to spørsmål, som dels ble vunnet og dels tapt. Det er derfor ikke grunn til å endre lagmannsrettens avgjørelse om at hver av partene dekker egne kostnader for tingrett og lagmannsrett.
- (59) Staten har krevd sakskostnader med 197 925 kroner, som aksepteres.
- (60) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Salmar ASA til staten v/Skatt Midt-Norge 197 925 – etthundreogtjue tusen og tjuetjue fem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (61) Dommer **Normann:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (62) Dommer **Bårdsen:** Likeså.
- (63) Dommer **Webster:** Likeså.
- (64) Dommer **Endresen:** Likeså.
- (65) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Salmar ASA til staten v/Skatt Midt-Norge 197 925 – etthundreogtjue tusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes:

