

Kommentert mønsterbesvarelse

Fag: BRV370 Skatterett

Eksamensdato: 12.12.18

Kandidat: Anonym

Besvarelse kommentert av:



I samarbeid med



Overført fra originaldokument av Elisabeth Mossige, fagansvarlig JUFO 2019. Oppgaven inneholder både kandidatens besvarelse og oppgaveteksten. Da oppgaveteksten vises løpende i oppgaven er denne farget lysegrå slik at det skal være lettere å skille fra kandidatens besvarelse.

Oppgave 1

Sola Frikirke er en menighet som ikke har erverv til formål. Menigheten er av den grunn omfattet av skattefritaket i skatteloven § 2-32 første ledd. Menigheten utfører hvert år dugnader, hvor medlemmene utfører arbeid i form av malerarbeid og lignende. Menigheten betinger seg en timelønn per medlem på kr 350.

For hver time utført arbeid blir det enkelte medlem godskrevet kr 150 på en online konto hos menigheten. Medlemmene kan logge inn på menighetens hjemmeside for å få en oversikt over opptjent bonusbeløp. Medlemmet har ikke anledning til å få beløpet utbetalt, men kan benytte oppspart beløp til å få reduserte egenandeler ved deltakelse på menighetens arrangementer, herunder seminarer og utflukter. Seminarene og utfluktene er en del av menighetens ideelle/ikke-ervervsmessige formål.

Hva blir de skattemessige konsekvensene for medlemmer som har utført dugnadsarbeid. Skriv ditt svar her...

Det rettslige spørsmålet oppgaven reiser er hvorvidt de reduserte egenandelene anses som skattepliktig inntekt i skattelovens forstand.

Rettslig grunnlag er sktl. § 5-1 første ledd. Det fremgår av denne bestemmelsen at "som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid (...)". Videre fremgår det av sktl. § 5-10 hva som skal anses som "fordel vunnet ved arbeid".

Det omtvistede blir dermed hvorvidt de reduserte egenandelene er å anse som en "fordel vunnet ved arbeid".

Fordelsbegrepet i sktl. § 5-1 jf. § 5-10 må innledningsvis avgrenses i tre retninger.

For det første må fordelene være av økonomisk verdi. Fordeler som kun har affeksjonsverdi er altså ikke å regne som en "fordel" i skattelovens forstand.

Videre må fordelene avgrenses mot slikt som er tilgjengelig for alle. For det tredje må fordelene avgrenses mot fordeler som arbeidsgiver gir i egen interesse eller av plikt.

Det er på det rene at de reduserte egenandelene er av økonomisk verdi, ettersom medlemmene får godskrevet kr 150 på sin dugnadskonto for hver time de arbeider. Kravet til at fordelene er av økonomisk verdi er dermed oppfylt.

Det er videre et krav at fordelene ikke er allment tilgjengelig. Fordelene må altså innebære at andre må betale for å komme i samme posisjon. Medlemmene har her fått penger som de kan bruke "til å få reduserte egenandeler ved deltakelse på menighetens arrangementer". Andre som ikke har penger på denne dugnaskontoen må betale fullpris. Medlemmene som har utført dugnad har dermed fått en fordel til underpris som de andre (som ikke har utført dugnad) må betale fullpris for for å komme i tilsvarende posisjon.

Videre kan det drøftes om menigheten har oppstilt denne fordelene i sin egen interesse. Det synes på den ene siden klart at menigheten får en fordel av at medlemmene utfører et arbeid til en verdi av kr 350 per time, men kun får en timelønn på kr 150. Men selv om de tjener på at

Kommentert [MS1]: Kandidaten fastslår umiddelbart og kort hva som er det rettslige spørsmål i saken og angir hva som er gjenstand for vurdering.

Kommentert [MS2]: God drøftelse av fordelsbegrepet hvor de sentrale momenter inngår.

medlemmene bidrar på dette dugnadsarbeidet, forhindrer ikke dette at medlemmene, etterhvert som dugnadsarbeidet utføres, opparbeider seg en gunstig økonomisk fordel som andre må betale for å komme i tilsvarende posisjon som. Dermed kan det ikke sies at menigheten har oppstilt denne fordelene og alene i sin interesse.

Det foreligger altså en "fordel" jf. sktl. § 5-1. Det neste vurderingstemaet blir da hvorvidt denne fordelene "anses (...) vunnet ved arbeid" jf. sktl. § 5-10.

Det følger av sikker rett og praksis at ordlyden i "arbeid" skal forstås som personlig tjeneste eller innsats av økonomisk karakter.

Det må dermed vurderes hvorvidt dugnadsarbeidet og godtgjørelsen på 150 kr per time omfattes av ordlyden i "personlig tjeneste eller innsats av økonomisk karakter".

Det fremgår av faktum at dugnadsarbeidet innebærer "arbeid i form av malerarbeid og lignende". Dette synes klart å ligge innenfor ordlyden "personlig tjeneste eller innsats".

Det må så vurderes hvorvidt godtgjørelsen på kr 150 per time anses som personlig tjeneste eller innsats "av økonomisk karakter". Det enkelte medlem får kr 150 per time godskrevet på en online medlemskonto. Disse pengene kan brukes til å få reduserte egenandeler på menighetens arrangementer. Belønning gjennom slike reduserte egenandeler synes klart å være innenfor ordlyden av "økonomisk karakter".

Det fremgår av sktl. § 5-10 første ledd at "fordel vunnet ved arbeid omfatter blant annet:" "lønn (...) vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold jf. bokstav a.

Det må dermed vurderes hvorvidt de reduserte egenandelene omfattes av ordlyden i "lønn". Lønn kan forstås som en godtgjørelse du får for den innsats du har gjort. Medlemmene får her godskrevet kr 150 per dugnadstime på sin medlemskonto. Det kan drøftes hvorvidt de beløpet som blir godskrevet på konto omfattes av ordlyden i "lønn" når de ikke har anledning til å få beløpet utbetalt. Imidlertid fremgår det av faktum at de kan benytte beløpet til redusert egenandeler. De får dermed en belønning for arbeidet de har gjort. Denne belønningen må omfattes av ordlyden i "lønn" i sktl. § 5-10 første ledd bokstav a.

De reduserte egenandelene er dermed å anse som "en fordel vunnet ved arbeid" jf. sktl. § 5-1 første ledd jf. sktl. § 5-10 første ledd bokstav a.

De skattemessige konsekvensene for medlemmer som har utført dugnadsarbeid er at beløpet de har opptjent på sin online konto hos menigheten er å anse som skattepliktig inntekt.

Konklusjonen blir at godtgjørelsene for dugnadsarbeidet er skattepliktig inntekt jf. sktl. § 5-1 jf. § 5-10.

Oppgave 2

Jens Edvin overtok et småbruk i Nord-Trøndelag i 1985 ved gaveoverføring fra hans mor. Arveavgiftsgrunnlaget ble fastsatt til kr 100 000. Småbruket hadde et våningshus, en felleferdig låve, 30 mål dyrket beite og 50 mål skog. I tillegg hadde småbruket fallrettigheter i det lokale vassdraget. Det var ikke drift på gården, men beite var forpaktet til nabogården.

Kommentert [MS3]: Kandidaten evner å problematisere kriteriet om at fordelene ikke må være allment tilgjengelig.

Kommentert [MS4]: Her fastslås tilknytningskriteriet – dette burde vært noe nærmere drøftet med henvisning til rettspraksis. Krav om nær sammenheng mellom dugnadsarbeidet og godskrivningen av 150 kr, jf. Hagerupdommen. Fremstår likevel ikke som tvilsomt at fordelene skyldes medlemmenes arbeid.

Kommentert [MS5]: Det er tidligere fastslått at fordelene har økonomiske verdi slik at denne drøftelsen med fordel kunne vært utelatt.

Kommentert [MS6]: Her kunne kandidaten kort nevnt at det heller ikke er noe som unntar for skatteplikt.

I 2018 ønsket Trøndelag Energi å bygge ut et kraftverk i tilknytning til vassdraget. Etter harde forhandlinger, hvor grunneierne til fallrettighetene følte seg presset, ble det avtalt overdragelse av en varig (stetsevarig) rett til fallrettighetene. Avtalt vederlag for Jens Edvin utgjorde kr 3 500 000. Jens Edvin anslo imidlertid at den virkelige verdien var minst kr 13 000 000, men grunnen til at han hadde akseptert et lavere bud var den dårlig skjulte trusselen om ekspropriering. Jens Edvin beregnet sitt tap til kr 9 500 000.

Medfører overføringen gevinst- og tapsoppgjør? Beregn eventuell gevinst eller tap

Skriv ditt svar her...

Det rettslige spørsmålet oppgaven reiser er hvorvidt overføringen medfører gevinst- og tapsoppgjør. Jeg tolker faktum slik at det kun er en varig rett til fallrettigheten som blir overført.

Vurderingstema er hvorvidt overføringen av den varige retten til fallrettighetene fra Jens Edvin til Trønderlag Energi medfører gevinst- og tapsoppgjør.

Det er innledningsvis å slå fast at det foreligger en realisasjon jf. sktl. § 9-2 første ledd bokstav a. Dette fordi det har skjedd overføring av eiendomsrett til vannfallsrettighetene, fra Jens Edvin til Trønderlag Energi, mot vederlag ved salg. Sktl. kap 9 kommer derfor til anvendelse jf. sktl. § 9-1.

Utgangspunktet er at realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet er skattepliktig jf. sktl. § 5-1 (2). Det foreligger imidlertid skattefritak for visse realisasjonsgevinster i sktl. § 9-3 annet til sjette ledd.

Rettslig grunnlag for å vurdere et eventuelt gevinst- eller tapsoppgjør for salget av vannfallsrettighetene er imidlertid sktl. § 9-3 åttende ledd bokstav b. Det fremgår uttrykkelig av denne bestemmelsen at "annet til sjette ledd gjelder ikke gevinst ved" "realisasjon av (...) vannfallsrettighet". Skattefritaket i annet til sjette ledd gjelder kommer altså til anvendelse her.

Det foreligger dermed skatteplikt for Jens Edvin etter sktl. § 5-1 (2) jf. § 9-2 jf. § 9-4 åttende ledd bokstav b.

Ved beregningen av gevinstoppgjør/tapsoppgjør må det tas hensyn til skatteevneprinsippet (viser til tidligere redegjørelse om dette). Det fremgår av faktum at Jens Edvin betalte kr 100 000 i arveavgift da han overtok småbruket fra moren. Dette beløpet skal dermed trekkes fra ved beregningen jf sktl. § 6-16.

Oppgjøret blir dermed følgende: Utgangsverdi kr 3 500 000 - inngangsverdi kr 100 000 = skattepliktig gevinst på kr 3 400 000.

Det foreligger altså en skattepliktig gevinst på kr 3 400 000.

Jens Edvin anfører imidlertid at han har hatt et tap på 9 500 000 kr fordi "den virkelige verdien var minst kr 13 000 000", mens avtalt vederlag utgjorde kr 3 500 000.

Kommentert [MS7]: God angivelse av det rettslige spørsmålet i saken og dens vurderingstema.

Kommentert [MS8]: Her tar kandidaten en liten snarvei. En forutsetning for å foreta et gevinst/tapsoppgjør er at det foreligger en skattemessig realisasjon – at det foreligger et formuesobjekt og at formuesobjektet er realisert. Kandidaten burde drøftet dette nærmere med utgangspunkt i sktl. § 9-2, ikke bare fastslå at det foreligger en realisasjon

Kommentert [MS9]: Her er det fint å fastslå at ingen av skattefritakene kommer til anvendelse. Dette anses likevel ikke nødvendig, men viser at kandidaten ser sammenhengen i regelverket.

Det følger av sktl. § 9-4 første ledd at " det gis fradrag for tap ved realisasjon i samme utstrekning som en gevinst er skattepliktig etter bestemmelsene i dette kapittel".

Spørsmålet blir dermed om Jens Edvin har lidt et "tap" på kr 9 500 000.

Dette kan kort avfeies. Et alminnelig prinsipp i norsk rett er avtalefrihet. Jens Edvin har inngått en avtale på kr 3 500 000. Han anfører at grunnen til at han aksepterte et lavere bud var "den dårlig skjulte trusselen og ekspropriering". Dersom han mener at han ble truet til å inngå avtalen kan han eventuelt ta saken til retten med påstand om å ugyldiggjøre eller heve avtalen med vederlaget på kr 3 500 000 etter avtl. §§ 33 eller 36. Jeg tar ikke videre stilling til dette her.

Kommentert [MS10]: Kandidaten fastslår kort og enkelt at utgangsverdien skal settes til vederlaget for gjenstanden, og at det i skattemessig sammenheng ikke har betydning hva den enkelte skattyter mener er markedsverdien.

Oppgave 3

Redegjør for tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1.

Skriv ditt svar her...

Jeg vil nå redegjøre for tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1.

Jeg vil innledningsvis redegjøre kort generelt om sktl. § 6-1 og hensyn bak bestemmelsen, før jeg vil gå over til det som vil være hovedfokus i oppgaven: tilknytningsvilkåret. Jeg vil redegjøre for vilkåret generelt

og vurderingsmomenter, og vil underveis belyse dette med eksempler fra rettspraksis. Avslutningsvis vil jeg ta for meg Salmar-dommen og redegjøre for denne.

Det fremgår av sktl. § 6-1 at "det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt".

Skatt kan defineres som kontantbetaling fra det private til det offentlige uten motytelse. I norsk skatterett er et grunnleggende prinsipp skatteevneprinsippet, som går ut på at man skal finne skattyters netto skatteevne. Dette er begrunnelsen for at vi har sktl. § 6-1; kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt skal fradras for å finne skattyters netto skatteevne.

Kommentert [MS11]: Kandidaten tar utgangspunkt i lovens ordlyd og dens begrunnelse – skatteevneprinsippet. Viser at kandidaten forstår hensynene bak regelen.

Det kan innledningsvis presiseres at et eventuelt fradrag i medhold av sktl. § 6-1 innebærer noen begrensninger: For det første må inntekten være innvunnet. Dvs. at en inntektsmulighet må ha gått over til å bli en aktuell inntekt. Denne inntekten må videre være skattepliktig, og den må være skattepliktig i Norge. Inntekten må også være tidfestet. Tidfestingsreglene finner man i sktl. kap. 14.

Kommentert [MS12]: Kandidaten viser god forståelse med å fastslå disse utgangspunkter.

Man kan fra sktl. § 6-1 utlede to vilkår, som begge må være oppfylte, for at det skal kunne gis fradrag.

For det første må det foreligge en "kostnad", dvs. en oppofrelse. Dette er i rettspraksis, bl.a i Orkla Lilleborg-dommen, uttalt som at det må foreligge en "reduksjon i formuesstilling". Ombytning av gjenstander er for eksempel ikke å regne som en oppofrelse. Jeg går ikke nærmere inn på dette vilkåret av hensyn til oppgavens ordlyd.

Videre må denne kostnaden være "pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt". Dette kan omtales som tilknytningsvilkåret. Den nærmere redegjørelsen vil ta for seg hva som nettopp ligger i "pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt".

Kostnaden må for det første være **tilknyttet skattepliktig inntekt**. Det gis dermed ikke fradrag for private kostnader. Dette følger også uttrykkelig av sktl. § 6-1 (2).

Videre må kostnaden være **tilknyttet selve inntekten** og ikke inntektskilden. Eksempelvis anses kostnader til utdanning for å være tilknyttet en inntektskilde. Kostnader til utdanning er dermed ikke fradragsberettiget i medhold av sktl. § 6-1. Motsetningvis anses kostnader til etterutdanning å ha tilstrekkelig tilknytning til selve inntekten.

For at det skal foreligge tilknytning må kostnaden videre være tilknyttet **skattyterens interesse** i å "erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt". I Ericssondommen krevde et selskap fradragsrett for kostnader til juridisk bistand i forbindelse med en transaksjon. Høyesterett kom her til at kostnadene ikke var fradragsberettiget for selskapet ettersom transaksjonen hadde vært i aksjonærenes interesse.

Videre kan det drøftes om det kan oppstilles som vilkår at kostnaden må ha vært **nødvendig** for inntektsvervet. Dette er drøftet både i rettspraksis og juridisk teori, og det er klart at det ikke kan oppstilles et slikt generelt vilkår om nødvendighet. Likevel er det uttalt at graden av nødvendighet kan spille inn i tilknytningsvurderingen. Dess høyere grad av nødvendighet, dess sterkere vil tilknytningen synes.

I Brendendommen var det en lærer som krevde fradrag jf. sktl. § 6-1 for utgifter til en studietur til Egypt. Selv om denne studieturen ikke hadde vært nødvendig for å "erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt" ble kostnadene likevel ansett fradragsberettigede. Høyesterett begrunnet dette med at kostnadene allikevel hadde tilknytning til hennes skattepliktige inntekt og jobben som lærer. Denne dommen illustrerer at det ikke kan oppstilles et generelt krav om nødvendighet.

I Ahnfelddommen krevde en lege fradrag for kostnader til bilkjøring som han pådro seg da han hadde vakt som lege. Staten anførte at han kun hadde krav på fradrag for de kostnadene som oppsto i de tilfeller han rent faktisk ble tilkalt. Høyesterett forkastet dette, og kom til at han hadde fradrag for bilkostnadene generelt når han hadde vakt, uavhengig av om han ble tilkalt eller ikke. Når han var på vakt måtte han ha med seg bilen og kjøre uansett hvor han skulle. Høyesterett begrunnet sitt standpunkt med at bilkjøringen dermed ble ansett som nødvendig for å kunne utføre vaktjobben. Her ble altså nødvendigheten vektlagt og medførte at tilknytningen ble ansett som tilstrekkelig. Men som et generelt vilkår kan nødvendighet likevel ikke oppstilles.

idere kan det drøftes hvorvidt det kan oppstilles som vilkår at kostnaden må ha vært **hensiktsmessig** for inntektsvervet. I Bjerke Pedersen-dommen hadde en assuranceagent inngått en tvilsom joint venture- avtale og tapte pengene. Spørsmålet var om dette tapet hadde tilknytning til "å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt". Høyesterett uttalte her at skattemyndighetene ikke skal overprøve skattyters forretningskjønn. Selv om investeringen innebar stor usikkerhet skulle ikke skattemyndighetene nekte fradrag av denne grunn. Det kan altså ikke oppstilles et generelt krav om hensiktsmessighet mellom kostnaden og inntektsvervet.

Kommentert [MS13]: Dette er det sentrale temaet for oppgaven. Likevel god metodisk fremgangsmåte å ta utgangspunkt i de to vilkårene i sktl. § 6-1 – deretter å kort omtale oppførelsesvilkåret før tilknytningsvilkåret utdypes nærmere.

Kommentert [MS14]: Kandidaten viser meget god forståelse av betydningen av kostnadens nødvendighet, for deretter å belyse dette med relevant rettspraksis.

Det kan heller ikke stilles som krav at kostnaden må ha vært **egnet** til å "erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt". Som nevnt; skattemyndighetene skal ikke overprøve skattyters forretningskjønn. Selv om skattyter ikke oppnådde økt inntekt som følge av kostnaden skal ikke dette forhindre fradrag så lenge skattyters formål var å oppnå dette.

I Samdal-dommen var det en mann som investerte penger i et leilighetsprosjekt i Spania, med den hensikt å selge leilighetene videre med fortjeneste. Prosjektet var svindel og han tapte alle pengene. Staten anførte at kostnaden ikke hadde tilknytning til inntektsserverv ettersom det var svindel og han aldri ville fått pengene. Høyesterett konkluderte likevel med at hans formål med kostnadene hadde vært inntektsserverv, og det faktum at leilighetsprosjektet ikke var egnet til å gi inntektsserverv (fordi det var svindel) ikke kunne få betydning. Her ble altså mannens formål med investeringen lagt til grunn, ikke den faktiske egnetheten til investeringen. Ettersom han hadde pådratt seg kostnadene med den hensikt å oppnå inntektsserverv forelå det altså tilstrekkelig tilknytning.

Det samme ble konklusjonen i DSC-dommen. Her var det et offshoreselskap som hadde investert penger i aksjer, men tapte pengene pga svindel. Høyesterett uttalte her at det faktum at investeringen objektivt sett aldri hadde vært egnet til å medføre inntektsserverv for offshoreselskapet fordi det var svindel, ikke medførte at det manglet tilknytning mellom kostnaden og ønsket om inntektsserverv. Selskapet hadde investert penger med den hensikt å oppnå inntektsserverv, og vilkåret om tilknytning var dermed oppfylt.

Man ser altså at Høyesterett har et fokus på hva som har vært skattyters siktemål med på å pådra seg kostnaden. De ser i hovedsak hen til skattyters subjektive formål med investeringen, men objektive ytre omstendigheter kan spille inn i vurderingen.

Men hva hvis skattyter har pådratt seg to eller flere kostnader som knytter seg til ulike formål? Det fremgår da av sikker rett og juridisk teori at det kun er merkostnadene som er fradragsberettiget. Et uttrykkelig eksempel finner man i sktl. § 6-12, hvor det uttales at "fradrag for kostnad ved bilhold reduseres med det beløp som faller på bruk av bilen til privatkjøring".

Mer komplisert blir dersom to eller flere formål referer seg til en og samme kostnad. Det følger da av sikker rett at man skal se hen til hovedsiktemålet med å pådra seg kostnaden.

I Skagendommen hadde Skagen gitt bidrag til SOS Barnebyer. Deler av dette bidraget var "markedsføringskostnader", mens andre deler var omtalt som "prosjektstøtte". Det var på det rene at markedsføringskostnadene var fradragsberettigede fordi det forelå tilknytning mellom kostnaden og inntektsservervet. Det omtvistede var om "prosjektstøtten" var å anse som "en kostnad pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt" jf. sktl. § 6-1 og dermed fradragsberettiget. Høyesterett så her hen til hva hovedsiktemålet med "prosjektstøtten var"; var det et bidrag uten motytelse - en gave - eller var det bidrag for å erverve skattepliktig inntekt? De så hen til hva hovedformålet med støtten syntes å være, og konkluderte med at det var et bidrag uten motytelse hvis hensikt hadde vært å berike organisasjonen. Ettersom hovedsiktemålet med støtten hadde vært dette manglet prosjektstøtten den nødvendige tilknytningen. Prosjektstøtten var dermed ikke fradragsberettiget.

Også i Korsvolldommen ble det sett hen til hovedsiktemålet for å vurdere tilknytningen. En mann hadde brukt penger på juridisk bistand for å renske seg selv mot påstander om brudd på egenhandel og verdipapirloven. Han krevde så disse kostnadene fradragsberettiget i medhold av sktl. § 6-1. Her syntes det å være knyttet flere formål til den samme kostnaden. Ønsket å

Kommentert [MS15]: Kandidaten viser generelt god kunnskap om emnet, rettspraksis og evner å trekke slutninger på selvstendig grunnlag.

Kommentert [MS16]: Fin problematisering som belyses med relevant rettspraksis.

renvaske seg, få ny jobb osv. Høyesterett så her hen til hva hovedsiktemålet med kostnadene var, og konkluderte med at kostnadenes hovedsiktemål var behovet for renvasking for å kunne for å kunne være kvalifisert til ny jobb, hvilket hadde den nødvendige tilknytningen til skattepliktig inntekt.

Også i Kvervadommen ble det sett hen til hovedsiktemålet med kostnadene for å vurdere om det forelå tilknytning til inntektserverv. Et selskap, hvis virksomhet lå på en liten øy, hadde gitt tilskudd til en videregående skole som skulle ha fokus på marine fag (selskapet bedrev selv virksomhet innenfor dette området) og tilskudd til et kulturhus. Selskapet anførte at kostnadene var nødvendige for å sikre bosettingen i kommunen og arbeidskraften. Høyesterett konkluderte med at hovedsiktemålet med tilskuddene hadde vært å sikre bosettingen i kommunen, herunder også arbeidskraften, og kostnadene ble ansett for å være pådratt for å "erhverve" og "sikre skattepliktig inntekt". Tilskuddene var dermed "pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt".

Tilknytningsvilkåret har av Høyesterett flere ganger blitt uttalt som et krav om "nær og tilstrekkelig tilknytning", f. eks. I DSC og Samdal.

I Salmardommen, en dom som kom i 2018, ble imidlertid dette tilknytningsvilkåret i stedet uttalt som et krav om "ikke for fjern eller avledet/indirekte tilknytning". Skattedirektoratet har i en redegjørelse om denne dommen uttalt at denne formuleringen er bedre egnet og mer presis som vurderingstema for tilknytningsvilkåret.

Jeg vil nå ta for meg Salmardommen og redegjøre for vurderingstema og momenter knyttet til tilknytningsvilkåret sett opp mot denne dommen.

I Salmardommen krevde et selskap fradrag for tilskudd de hadde gitt til lokalsamfunnet med den begrunnelse at tilskuddene var en "kostnad pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt". De begrunnet at de hadde gitt tilskuddene med den hensikt å sikre bosettingen i kommunen ettersom de var avhengig av bosetting for å ha arbeidskraft. Tilskuddene innebar blant annet støtte til ulike ungdomslag, musikkfestivaler, ballbinger osv. Høyesterett kom til at tilknytningen mellom tilskuddene og inntektservervet var for "fjern og avledet/indirekte".

"Ikke for fjern eller avledet/indirekte tilknytning" kan altså anses som et overordnet vurderingstema for tilknytningsvilkåret.

Jeg vil nå redegjøre for relevante momenter som Høyesterett tok stilling til da de skulle vurdere denne tilknytningen.

For det første må det ses hen til hvorvidt kostnadene kan synes **avgjørende og etterprøvbare** for inntektservervet. I Salmardommen uttalte Høyesterett at tilskuddene helt sikkert bidro positivt til kommunen, men at tilskudd til ballbinger, musikkfestival og ungdomslag likevel ikke kunne sies å ha **avgjørende og etterprøvbare** effekt for bosetting og arbeidskraft i kommunen. Dette i motsetning til Kvervadommen, hvor tilskuddene til eksempel videregående skole var mye mer etterprøvbare.

Et annet moment som ble uttalt som relevant var hvorvidt kostnaden har **nær og umiddelbar sammenheng** med inntektservervet.

Kommentert [MS17]: Omtale av denne dommen kunne gjerne med fordel vært kortet ned, men på den annen side viser kandidaten god forståelse og klarer å trekke egne slutninger.

Videre må det ses hen til om tilskuddenes tilknytning er **allmenn og generell, eller mer spesiell**. I Kvervadommen var tilskuddene spesifikt gitt til blant annet en videregående skole, hvor formålet skulle være å etablere Norges fremste utdanning for marine fag. Tilskudd ble også gitt til et kulturhus for å sikre trivsel og bosetting i kommunen. I Salmardommen var derimot tilskuddene gitt til ulike ungdomsklubber, musikkfestivaler og ballbinger mv. Tilknytningen syntes altså mye mer spesiell og konkret i Kvervadommen enn Salmardommen, hvor Høyesterett uttalte at tilskuddene fra Salmar var av langt mer allmenn og generell karakter. I Kvervadommen var derimot tilskuddene spesielt rettet mot bl.a. den videregående skolen og utvikling av marinefag.

Videre ble det sett hen til hva **formålet** med kostnadene syntes å være. I Kvervadommen var kostnadene uttrykkelig spesifisert i ulike dokumenter for å være tilskudd for å sikre bosetting, trivsel og arbeidskraft. Dette talte for at det forelå en tilstrekkelig tilknytning. I Salmardommen hadde selskapet derimot ikke spesifisert at formålet med tilskuddene skulle være å sikre bosetting og arbeidskraft i kommunen, men derimot omtalt tilskuddene i generelle benevnelser uten et spesifikt formål. De hadde blant annet omtalt tilskuddene som "støtte til lokalsamfunnet". Dette talte for at tilknytningen var for fjern og avledet/indirekte.

Høyesterett tok også stilling til hvorvidt tilskuddene hadde en **indirekte eller direkte effekt**. Selv om tilskuddene fra Salmar for all del sikkert økte trivselen i kommunen, var dette mer av en indirekte karakter. Den direkte effekten kunne ikke sies å være å sikre bosetting og arbeidskraft. Den direkte effekten viste seg mer i Kvervadommen, blant annet fordi det var utviklingen av marine fag på skolen osv.

Et annet relevant moment vil være **tidsaspekt**. Det kan drøftes hvorvidt det kan oppstilles som krav at en tilknytningen må vise seg innenfor et visst tidsrom. Det er uenigheter om dette i juridisk teori. Aarbakke argumenterer for at det må oppstilles som krav at det må foreligge en tilknytning av et visst tidsaspekt, mens Zimmer i stedet argumenter for at dette ikke kan oppstilles som et generelt krav. Man må mer se på helheten. Ut fra høyesterettspraksis synes nok den beste konklusjonen å bli at det ikke kan oppstilles et krav om tidsaspekt, men jo fjernere tidsmessig tilknytning, jo mer taler det for at tilknytning er for fjern og avledet.

Salmardommen hadde en rettsavklarende virkning ved at den spesifiserte innholdet og formulerte et mer presist vurderingstema for tilknytningsvilkåret, nemlig at tilknytningen ikke må være for fjern eller avledet.

Oppsummering – helhetsinntrykk

Kandidaten identifiserer de rettslige problemstillingene og evner å problematisere de sentrale temaene i oppgaven.

I de to praktikumsoppgavene kunne kandidaten foretatt noen grundigere drøftelser – i oppgave 1 hvorvidt fordelene har tilknytning til det utførte dugnadsarbeidet, og i oppgave 2 av realisasjonsvilkåret. Likevel viser kandidaten generelt god juridisk metode og fremstillingsevne.

Kommentert [MS18]: Fint at kandidaten trekker egne slutninger og ikke bare gjengir hva som ble uttalt av Høyesterett.

Teorioppgaven om tilknytningsvilkåret er klart den sterkeste som trekker besvarelsen i øvre karaktersjikt. Kandidaten viser inngående kunnskap og forståelse om emnet, og gir en ryddig og strukturert fremstilling. Videre har kandidaten god oversikt over relevant rettspraksis og evner å trekke egne slutninger fra avgjørelsene. Dette gjør at man sitter igjen med et inntrykk av at kandidaten har tilegnet seg mye kunnskap og en god juridisk metode.