



UiT Norges arktiske universitet

Det juridiske fakultet

Fradragsrett for prosesskostnader

Kasper Jentoft Mikalsen

Masteroppgave i rettsvitenskap, JUR-3902, vår 2023

Innholdsfortegnelse

1	Innledning	1
1.1	Tema og problemstilling.....	1
1.2	Aktualitet	2
1.3	Avgrensninger	2
1.4	Rettslig plassering.....	3
1.5	Særskilte metodespørsmål	5
1.6	Veien videre.....	6
2	Vilkår for fradragsrett.....	7
2.1	Oversikt	7
2.2	Oppofrelsesvilkåret.....	7
2.3	Nærmere om tilknytningsvilkåret	9
2.3.1	«Skattepliktig inntekt»	9
2.3.2	Tilknytning til inntektskilde vs. tilknytning til inntektservervet.....	10
2.3.3	Tilordning.....	11
2.3.4	Terskelen for tilknytning.....	12
2.3.5	Momenter ved tilknytningsvurderingen	13
2.4	Minstefradrag.....	19
2.5	Bankbetaling som vilkår for fradragsrett.....	20
3	Prosesskostnader pådratt i virksomhet.....	21
3.1	Innledning.....	21
3.2	Prosesskostnader med tilknytning til virksomhetens løpende inntekter.....	21
3.3	Prosesskostnader med tilknytning til erverv av formuesgode	23
3.4	Prosesskostnader med tilknytning til oppkjøp og fusjoner.....	25

3.4.1	Innledning.....	25
3.4.2	Prosesskostnader i forbindelse med oppkjøp	25
3.4.3	Prosesskostnader i forbindelse med fusjon	28
4	Prosesskostnader pådratt utenfor virksomhet	29
4.1	Innledning.....	29
4.2	Prosesskostnader med tilknytning til arbeidsinntekt	29
4.3	Prosesskostnader med tilknytning til kapitalinntekt.....	33
4.3.1	Innledning.....	33
4.3.2	Prosesskostnader tilknyttet fast eiendom	33
4.3.3	Prosesskostnader tilknyttet aksjer, verdipapirer mv.....	34
5	Prosesskostnader i saker av pønalt karakter	36
5.1	Innledning.....	36
5.2	Sak av pønalt karakter med tilknytning til inntektserverv	37
5.3	Sak av pønalt karakter uten tilknytning til inntektserverv	39
6	Prosesskostnader i forbindelse med skattesak.....	42
6.1	Innledning.....	42
6.2	Hvilke typer kostnader kan kreves fradratt?.....	43
7	Tidfesting.....	45
7.1	Innledning.....	45
7.2	Realisasjonsprinsippet	45
7.3	Kontantprinsippet	46
7.4	Når prosesskostnader dekkes av motparten.....	47

7.5	Når skattyter må dekke motpartens prosesskostnader	48
	Referanseliste	49

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Tema for oppgaven er fradragsrett etter skatteloven¹ § 6-1. Den konkrete problemstillingen er i hvilken grad prosesskostnader kommer til fradrag i skattyters alminnelige inntekt.

Kostnader til inntekts ervervelse skal som utgangspunkt trekkes fra ved beregningen av skattepliktig inntekt, jf. hovedregelen i sktl. § 6-1. Det klassiske eksemplet er at en baker kan trekke fra kostnadene han har til mel og gjær, for så å måtte skatte av nettoinntekten han får fra salg av brød. Et annet eksempel er drosjesjåføren som trekker fra kostnader til drivstoff, og skatter av inntektene han får fra å transportere kunder.

Fradragsreglene er hovedsakelig begrunnet i det grunnleggende skatterettslige prinsipp om at enhver skal skatte etter evne.² Skatteevneprinsippet tilsier at skatt skal ilegges basert på hver enkelt skattyters evne til å bære skatten.³ For å få et korrekt bilde av hver skattyters skatteevne, må inntektsskatt baseres på skattyters *netto* inntekt – høy *brutto* inntekt er ikke synonymt med høy skatteevne dersom den er en følge av høye kostnader.

Den konkrete problemstillingen i denne oppgaven er i hvilken grad prosesskostnader kommer til direkte fradrag i skattyters alminnelige inntekt. Skatteloven inneholder ingen definisjon av begrepet «prosesskostnader», og begrepet har dermed ikke et entydig meningsinnhold. En alminnelig forståelse av begrepet er imidlertid at det må dreie seg om utgifter i forbindelse med en *rettslig prosess*. I denne fremstillingen vises det til skattyters utgifter til juridisk bistand i form av salær til advokat eller rettsgebyrer i forbindelse med klage- eller domstolsbehandling, enten sivilt eller strafferettslig. Oppgaven omhandler også de tilfeller der skattyter taper saken og blir idømt motpartens saksomkostninger. I tillegg vil også kostnader i forbindelse med voldgiftsbehandling og utenomrettslig mekling omfattes av begrepet i denne fremstillingen. Det avgrenses mot kostnader som har tilknytning til løpende rådgivning og andre kostnader som ikke anses forbundet med en konkret tvist eller uenighet.

¹ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven/sktl.).

² Folkvord (2020), s. 22.

³ Zimmer (2021), s. 30.

Hovedfokuset i denne oppgaven vil imidlertid være de «typiske» prosesskostnadene i form av salær til advokat og saksomkostninger for domstolsbehandling i forbindelse med en rettslig tvist.

1.2 Aktualitet

Den konkrete problemstillingen – fradragsrett for prosesskostnader – er sjeldent oppe til behandling i Høyesterett.⁴ Praksis fra Skatteklagenemnda og underrettene viser imidlertid at temaet er mer relevant enn praksis fra Norges øverste domstol skulle tilsi.⁵

Forvaltningsmessige eller rettslige prosesser vil ofte bringe med seg uforutsette og uvelkomne kostnader. Prosesskostnader vil i mange tilfeller være kostnader som en skattyter helst ikke ønsket å pådra seg, og kanskje heller ikke egentlig hadde budsjettert med. I så måte kan det være en liten, men ikke helt ubetydelig trøst for skattyter om kostnadene lar seg trekke fra ved beregning av skattyters alminnelige inntekt. For de tilfeller der skattyter selv initierer en rettslig prosess kan vissheten om at han sannsynligvis vil få fradrag for kostnadene være utslagsgivende for at en skattyter velger å bestride skattemyndighetenes avgjørelser.

For personlige skattytere medfører skattelovens regler om minstefradrag som regel at det først er når prosesskostnadene er av en viss størrelse at fradragsretten kommer på spissen.⁶ For alminnelige lønsmottakere vil dermed spørsmålet om fradragsrett kunne være av stor økonomisk betydning.⁷

1.3 Avgrensninger

Oppgavens problemstilling knytter seg til skattelovens hovedregel om kostnadsfradrag etter sktl. § 6-1 første ledd første setning, samt den tilsvarende bestemmelsen i sktl. § 6-24.

⁴ Den foreløpig siste avgjørelsen om fradrag for prosesskostnader er Rt. 2008 s. 794 *Korsvold*.

⁵ Temaet har også blitt behandlet i media: «Er kostnader til juridisk bistand fradragsberettiget?», *Kapital*, 19. februar 2021, (<https://www.kapital.no/reportasjer/naeringsliv/2021/02/19/7618347/er-kostnader-til-juridisk-bistand-fradragsberettiget>) (lest 20. mars 2023).

⁶ Minstefradrag behandles nærmere nedenfor i pkt. 2.4.

⁷ Se for eksempel dom fra Borgarting lagmannsrett avsagt i 2021, der en personlig skattyters totale advokatutgifter var i størrelsesordenen 30 millioner kroner (LB-2021-5787). Skattyter tapte saken, og anket til Høyesterett, men anken ble ikke tillatt fremmet, jf. HR-2022-500-U.

For aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38, vil spørsmålet om fradrag for prosesskostnader avhenge av om vilkårene i sktl. § 6-24 er oppfylte. Sktl. § 6-1 og § 6-24 er nesten identiske bestemmelser, men har et noe ulikt innhold. Tilknytningsvilkåret, som behandles nærmere i pkt. 2.3 nedenfor, har imidlertid samme rettslige innhold i sktl. § 6-1 som i § 6-24. Det avgrenses mot inngående behandling av fritaksmetoden og de hensyn som den bygger på.

Det følger av sktl. § 6-1 første ledd andre setning at «[b]estemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.» Med unntak av sktl. §§ 6-24 og 6-30 avgrenses det mot behandling av disse øvrige bestemmelsene, da de i hovedsak er spesialbestemmelser uten relevans for spørsmålet om fradrag for prosesskostnader. Skattelovens øvrige regler om fradrag, herunder særfradrag og skattefradrag, behandles heller ikke i denne oppgaven.⁸

Videre finnes det i norsk lov flere alternative måter for skattytere å få prosessutgifter erstattet på. Hovedregelen etter tvisteloven er for eksempel at den part som har vunnet saken skal få sine utgifter dekket av motparten,⁹ og etter straffeprosessloven kan en tiltalt som blir frifunnet ha rett til erstatning for «nødvendige utgifter til hans forsvar».¹⁰ Erstatning for saksomkostninger aktualiserer visse problemstillinger knyttet til tidfesting, jf. pkt. 7 nedenfor, men faller i utgangspunktet utenfor denne oppgavens tema.

1.4 Rettslig plassering

Oppgavens tema er rent skatterettslig. Skatteretten kan i det rettslige landskapet kategoriseres som spesiell forvaltningsrett.¹¹ Ileggelse av skatt anses som et inngrep overfor den enkelte,¹² og det følger dermed av Grunnloven¹³ § 113 og EMK¹⁴ art. 7 at det kreves lovhjæmel.

⁸ Av stor praktisk betydning for mange skattytere er for eksempel sktl. § 6-40 om fradrag for rentekostnader og sktl. § 16-10 om skattefradrag gjennom BSU-ordningen.

⁹ Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven/tvl.) § 20-2 første ledd.

¹⁰ Lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven/strpl.) § 438 første ledd.

¹¹ Zimmer (2021), s. 38.

¹² Rt. 2014 s. 1281 (avsn. 48).

¹³ Kongeriket Norges Grunnlov av 17. mai 1814 (Grunnloven).

¹⁴ Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, Roma, 4. november 1950 (Den europeiske menneskerettskonvensjon/EMK).

Kravet til lovhjemmel innebærer likevel ikke at det gjelder et særskilt strengt legalitetsprinsipp innenfor skatteretten.¹⁵

Som følge av skatterettens rettslige posisjon vil alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper gjøre seg gjeldende også ved behandlingen av skatterettslige spørsmål.¹⁶ En viktig konsekvens av dette er blant annet at det oppstilles et forbud mot usaklig forskjellsbehandling, også formulert som et krav om likebehandling. Dette kravet gjelder uavhengig av om vedtaket gjelder fritt skjønn eller rettsanvendelsesskjønn,¹⁷ og innebærer at skatteforvaltningens praksis overfor andre skattytere kan være et relevant argument for en skattyter som ønsker å bestride et vedtak.¹⁸ Forutsetningen vil som regel være at skattyter kan vise til en forholdsvis konsistent praksis – at skattemyndighetene tidligere har gjort feil, kan ikke medføre at den feilaktige praksisen skal vedvare, selv om det isolert sett vil medføre likebehandling.¹⁹

Dagens skattelov bygger i stor grad på den tidligere skattelov fra 1911²⁰, og var hovedsakelig ment å være en teknisk lovfornyelse uten materielle endringer.²¹ Det innebærer for det første at de språklige endringene ikke skal tillegges selvstendig vekt ved tolkningen av bestemmelsen. Eksempelvis skal «kostnad» etter sktl. § 6-1 første ledd første punktum forstås på samme måte som «utgifter» etter sktl. 1911 § 44 første ledd første setning.

For det andre innebærer det at også rettspraksis som knytter seg til sktl. 1911 kunne være relevant for tolkningen av bestemmelser i dagens skattelov, så fremt bestemmelsene ikke har vært gjenstand for materielle endringer.²²

¹⁵ Rt. 2014 s. 1281 (avsn. 48); Zimmer (2021) s. 50.

¹⁶ Zimmer (2021), s. 38 flg.

¹⁷ Rt. 2007 s. 302 (avsn. 63).

¹⁸ Skattemyndighetenes praksis og uttalelser i form av bindende forhåndsuttalelser, domskommentarer, vedtak fra Skatteklagenemnda mv. er åpent tilgjengelig på Skatteetatens nettsider, og kan være verdifulle rettskilder for skattytere som ønsker å forutberegne sin rettsstilling.

¹⁹ Zimmer (2021), s. 39.

²⁰ Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven 1911/sktl. 1911).

²¹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998), s. 5.

²² «Enkelte paragrafer i [sktl. 1911] har vært endret opptil 80-90 ganger», jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 19.

1.5 Særskilte metodespørsmål

Oppgaven tar sikte på å fremstille gjeldende rett, i tråd med rettsdogmatisk metode.²³ Sentrale rettskilder for oppgaven er særlig lovtekst, rettspraksis, administrativ praksis og juridisk teori.

I lang tid fantes det kun én dom fra Høyesterett som direkte angikk spørsmålet om fradragsrett for prosesskostnader – Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold II*. I senere tid har imidlertid spørsmålet blitt behandlet i Høyesterett ved flere tilfeller, jf. Rt. 2005 s. 1434 *Total* og Rt. 2008 s. 794 *Korsvold*.

I tillegg til at Høyesterett ved flere anledninger har behandlet saker som direkte gjaldt fradrag for prosesskostnader, har sktl. § 6-1, og særlig tilknytningsvilkåret, vært gjenstand for domstolsbehandling. Selv om disse avgjørelsene gjaldt andre typer kostnader, vil de kunne ha stor betydning for forståelsen av sktl. § 6-1 og fradragsretten generelt.

Rettspraksis må imidlertid leses med et kritisk blikk – Zimmer skriver at en bør være varsom med å «tillegge utsagn i domspremisser vesentlig betydning ut over tilfeller av den art som den aktuelle saken gjelder», ettersom skatteretten er preget av «uryddig og til dels teknisk lovgivning».²⁴ Dette må forstås som at Høyesteretts avgjørelser i skatterettslige spørsmål i visse tilfeller kan ha begrenset prejudikatsverdi utover det konkrete saksforholdet. Verdien av hver enkelt avgjørelse må dermed vurderes konkret. Et eksempel er HR-2022-2404-A *Ramme Gård*:

*Jeg finner grunn til å presisere at saken her er atypisk ... den inngående prøvingen som legges til grunn for saken her, vil ha lite å si for de skatte- og avgiftsmessige rammevilkårene til alminnelig forretningsaktivitet ...*²⁵

Uttalelser fra Høyesterett i skatterettslige spørsmål må derfor leses i lys av det konkrete faktum før en kan trekke slutninger om den konkrete rettsregelen.

I tillegg til avgjørelser avsagt av landets øverste domstol, finnes det et betydelig antall avgjørelser fra underrettene og Skatteklagenemnda. Slike avgjørelser har utvilsomt lavere rettskildemessig verdi enn Høyesterettspraksis, men kan være veiledende med hensyn til

²³ Skoghøy (2018), s. 25.

²⁴ Zimmer (2021), s. 55.

²⁵ HR-2022-2404-A *Ramme Gård* (avsn. 108).

hvordan aktuelle spørsmål løses i det praktiske liv. Konsistent og langvarig praksis vil videre kunne veie tyngre enn enkeltstående avgjørelser, noe som kan illustreres gjennom følgende uttalelse fra førstvoterende i Rt. 2005 s. 1434 *Total*:

*Spørsmålet om rett til fradrag for utgifter til angrep på ordinær ligning har ikke tidligere vært forelagt Høyesterett, på tross av at det dreier seg om et enkelt identifiserbart forhold som må være aktuelt i svært mange ligninger. Det synes altså som om ligningspraksis på området har vært akseptert.*²⁶

I tillegg til administrativ praksis vil Skatte-ABC være en relevant rettskilde. Skatte-ABC er en håndbok som utgis av Skattedirektoratet og har karakter av å være en instruks til Skatteetaten og deres ansatte om hvordan skatterettslige spørsmål skal løses. Som en konsekvens av dette må den leses med forsiktighet. Enkeltstående utsagn kan ikke tillegges selvstendig vekt som rettskilde, idet hverken Skatteklagenemnda eller domstolene for øvrig kan anses bundet av uttalelser som fremgår der.²⁷ Zimmer fremhever spesielt at det må tas hensyn til at Skatte-ABCs «kategoriske stil»²⁸ ikke gir uttrykk for om et standpunkt er tvilsomt eller har en svak rettskildemessig forankring – Skattedirektoratet har i disse tilfellene «valgt den løsningen som er antatt å være riktig ut fra den sammenhengen spørsmålet vanligvis forekommer.»²⁹

1.6 Veien videre

Oppgavens punkt 2 inneholder en fremstilling av vilkårene for fradragsrett etter sktl. § 6-1 og en nærmere redegjørelse for hvilke momenter som inngår i vurderingen av tilknytningsvilkåret.

Punkt 3 inneholder en redegjørelse for prosesskostnader i virksomhet, mens punkt 4 redegjør for prosesskostnader utenfor virksomhet.

Prosesskostnader som pådras i forbindelse med straffesaker og andre saker med pønål karakter behandles særskilt under punkt 5. Punkt 6 omhandler prosesskostnader som pådras i forbindelse med skattesaker, mens skattelovens regler om tidfesting blir behandlet i punkt 7.

²⁶ Rt. 2005 s. 1434 *Total* (avsn. 37).

²⁷ Zimmer (2021), s. 60.

²⁸ Zimmer (2021), s. 61.

²⁹ Skatte-ABC 2022/2023, Forord, Om bruk av Skatte-ABC, s. iii.

2 Vilkår for fradragsrett

2.1 Oversikt

Hovedregelen om fradragsrett er lovfestet i sktl. § 6-1 første ledd første punktum:

Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.

Ordlyden gir anvisning på særlig to kumulative vilkår.³⁰ Det første vilkåret er at en «kostnad» må være «pådratt», allment kjent som *oppofrelsesvilkåret*.³¹ Det andre vilkåret er at kostnaden må være pådratt «for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Dette vilkåret omtales som *tilknytningsvilkåret*.³²

I tillegg til de vilkår som kan utledes av ordlyden i sktl. § 6-1, inneholder skatteloven kapittel 6 flere vilkår for fradragsrett. Disse vil behandles under pkt. 2.4 og 2.5 nedenfor.

2.2 Oppofrelsesvilkåret

Oppofrelsesvilkåret er ett av to grunnvilkår for fradrag. Vilkåret utledes av «kostnad som er pådratt» i sktl. § 6-1 første ledd første punktum.

For fradragsrettens vedkommende er hensynene i stor grad likelydende som på inntektssiden. Det sentrale i relasjon til oppofrelsesvilkåret er om skattyter har blitt påført en kostnad i form av en reduksjon i sin formuesstilling.³³ Det må dermed avgrenses mot kostnad som i realiteten er ombytting av verdier: Om skattyter betaler kr. 100 for å få en gjenstand som er verdt kr. 100 har det ikke skjedd noen formuesreduksjon hos ham, og direkte fradrag i medhold av sktl. § 6-1 er da utelukket.

³⁰ Se imidlertid Stoveland mfl. (2020) som utleder tre vilkår av ordlyden: «[D]et må foreligge en kostnad, skattyter har pådratt seg kostnaden og kostnaden må ha sammenheng med en skattepliktig inntekt eller et inntektserverv.» (s. 429).

³¹ Zimmer (2021), s. 207.

³² Zimmer (2021), s. 208.

³³ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 49; Rt. 2015 s. 367 (avsn. 32). Se likevel Stoveland mfl. (2020) som på s. 429 skriver «*endelig* reduksjon i skattyters formuesstilling» (min kursivering).

Oppofrelse kan skje på flere måter: Ved at skattyter foretar en pengeutbetaling, ved at skattyters eiendeler faller i verdi gjennom slit eller elde, eller ved at skattyters eiendeler går tapt som følge av avståelse, underslag, tyveri, mv.³⁴

Vilkåret om oppofrelse kan anses som en parallell til innvinningsvilkåret som følger av sktl. § 5-1 første ledd.³⁵ Der det på inntektssiden oppstilles et krav om at fordelten er «vunnet», må det på kostnadssiden dreie seg om en kostnad som er «pådratt». På samme måte som en *mulighet for inntekt* ikke regnes som skattepliktig fordel, vil ikke en *tapt inntektsmulighet* regnes som en oppofret kostnad – skattyters formuesstilling forblir uforandret.

For å illustrere grensdragningen nevner Zimmer varierende aksjekurs som et eksempel: At en aksje kjøpes for 100, stiger i verdi til 150, så faller i verdi og selges for 110, medfører ikke at skattyter får fradrag for et tap på 40.³⁶ Etter samme prinsipp blir han heller ikke skattet for en fortjeneste på 50 – den reelle fortjenesten er 10.³⁷

Kostnader som knytter seg til anskaffelser med varig verdi kan ikke anses oppofret. Om en anskaffelse er av «varig verdi» eller ikke, beror ifølge Zimmer på om «vederlaget med tilstrekkelig grad av sikkerhet vil påvirke skattyters inntektsforhold i senere år enn betalingsåret»³⁸. Dersom dette besvares bekreftende, er konsekvensen at det ikke kan kreves direkte fradrag for kostnaden. Om kostnaden likevel har tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt, jf. pkt. 2.3 nedenfor, må kostnaden aktiveres på formuesgodet og senere komme til fradrag gjennom avskrivninger eller tap ved realisasjon. Om skattyter kan få fradrag for kostnaden senere, avhenger av flere forhold. Hovedregelen er imidlertid at det gis fradrag for tap i samme utstrekning som gevinst er skattepliktig, jf. sktl. § 9-4 første ledd. Fradrag for tap er dermed som regel utelukket dersom tilsvarende gevinst er skattefri.

For prosesskostnader vil reduksjonen i skattyters formuesstilling – oppofrelsen – som regel bestå i pengeutbetaling: Skattyter har forbrukt penger og mottatt en tjeneste i form av advokatbistand mv. Om oppofrelsesvilkåret er oppfylt, beror på om tjenesten skattyter mottar

³⁴ Zimmer (2021), s. 208.

³⁵ Zimmer (2021), s. 207.

³⁶ Zimmer (2021), s. 208.

³⁷ Fortjeneste ved salg (realisasjon) av aksjer beregnes i tråd med sktl. § 10-32.

³⁸ Zimmer (2021), s. 208.

anses å være av «varig verdi» eller om den må anses å være forbrukt i løpet av anskaffelsesåret.³⁹ Ifølge Stoveland mfl. vil kostnader i form av kjøp av *tjenester* som regel anses oppofret etter hvert som de mottas.⁴⁰ For prosesskostnader som pådras i forbindelse med transaksjoner eller erverv av formuesgoder med varig verdi, er ikke svaret like åpenbart – skal kostnadene anses som en integrert del av kostnaden av det som erverves slik at prosesskostnadene må aktiveres på objektet som erverves, eller kan prosesskostnadene fradras direkte i medhold av sktl. § 6-1? Disse problemstillingene vil behandles nedenfor i pkt. 3.3.

2.3 Nærmere om tilknytningsvilkåret

2.3.1 «Skattepliktig inntekt»

Etter ordlyden i sktl. § 6-1 første ledd første setning må kostnadene være pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre «skattepliktig inntekt». Det avgrenses dermed i første rekke mot kostnader med tilknytning *skattefri* inntekt. Begrepet «skattepliktig inntekt» må i tillegg leses med en forutsetning om at den aktuelle inntekten er skattepliktig *til Norge*. Kostnaden som kreves fradratt, kan derimot være pådratt i utlandet.⁴¹

En naturlig følge av at tilknytningsvilkåret gjelder skattepliktig inntekt, er at rent private kostnader ikke kan gi fradragsrett.⁴² Dette er lovfestet i sktl. § 6-1 andre ledd, som egentlig ikke kan sies å ha selvstendig betydning utover det som allerede følger av første ledd.⁴³

Fradragsretten etter sktl. § 6-1 vil i hovedsak gjelde skattepliktig inntekt i form av skattepliktig fordel etter sktl. § 5-1, men også kostnader for å sikre et overskudd eller minimere øvrige kostnader vil kunne komme til fradrag.⁴⁴

Utover vilkåret om at inntekten må være skattepliktig, kan det ikke oppstilles noen krav til type inntekt eller konkretisering av inntektspost. Det kan dermed ikke kreves at skattyter konkret kan vise til *hvilken inntekt* kostnaden har tilknytning til. Til illustrasjon vises det til

³⁹ Zimmer (2021), s. 209.

⁴⁰ Stoveland mfl. (2020), s. 429

⁴¹ Zimmer (2021), s. 225.

⁴² Sktl. § 6-40 oppstiller et unntak fra standpunktet om at private kostnader ikke gir fradragsrett: Etter bestemmelsen er alle gjeldsrenter gjenstand for fradrag, uavhengig av hva gjelden knytter seg til.

⁴³ Zimmer (2021), s. 224-225.

⁴⁴ Zimmer (2021), s. 225; Skar (2021), pkt. 4.1, s. 24.

Rt. 2008 s. 794 *Korsvold*, der skattyter fikk fradrag for kostnader med tilknytning til hans fremtidige inntektsmuligheter på et generelt nivå, uten at det var nødvendig å vise til et konkret arbeidsforhold.⁴⁵

Som et unntak fra vilkåret i sktl. § 6-1 om «skattepliktig inntekt», følger det av sktl. § 6-24 at tilknytning til inntekt som er unntatt skatteplikt også kan gi grunnlag for fradrag.

Forutsetningen er at skattesubjektet er et AS eller ASA som omfattes av fritaksmetoden i sktl. § 2-38. Tilknytningsvilkåret må imidlertid forstås likt etter sktl. §§ 6-1 og 6-24, noe som betyr at rettspraksis kan ha betydning på tvers av bestemmelsene.⁴⁶

2.3.2 Tilknytning til inntektskilde vs. tilknytning til inntektservervet

Selv om det ikke kan utledes direkte av ordlyden «skattepliktig inntekt», har det gjennom praksis og juridisk teori blitt oppstilt et skille mellom kostnader som knytter seg til *inntektskilden* og kostnader med tilknytning til *inntektservervet*.⁴⁷ For å illustrere skillet har det i juridisk teori blitt vist til særlig to kategorier av kostnader: kostnader til grunnutdanning og prosesskostnader.

Selv om en skattyters grunnutdanning i mange tilfeller vil kunne regnes som et grunnleggende vilkår for å i det hele tatt ha inntektsevne senere i livet, har det blitt nektet fradrag for kostnader til dette med den begrunnelse at kostnaden har tilknytning til selve inntektskilden, og ikke skattyters løpende inntekt.

I Rt. 1918 s. 836 *Arnfinnsen* ble det uttalt at «utgifter, som en skatteyder har hat for at erverve sig personlig dygtighet eller kundskaper eller for at bevare sin dygtighet eller arbeidsevne ...» ikke kunne gi fradrag etter datidens byskattelov⁴⁸ § 38 (tilsvarende dagens sktl. § 6-1).

Uttalelsen har i etterkant blitt tatt til inntekt for at kostnader med tilknytning til inntektskilden som regel vil være så fjernt forbundet med senere inntektserverv at det i praksis er utelukket å gi fradrag for slike kostnader.⁴⁹

⁴⁵ Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* (avsn. 50).

⁴⁶ HR-2018-570-A (avsn. 35)

⁴⁷ Zimmer (2021), s. 240; Folkvord (2020), s. 101.

⁴⁸ Lov 18. august 1911 nr. 9 Skattelov for byene (byskatteloven).

⁴⁹ Muligens kan et slikt synspunkt også begrunnes med at tilknytningen til fremtidig skattepliktig inntekt er betinget av så mange usikre begivenheter at det ikke kan gi fradragsrett, sml. pkt. 2.3.5.3 nedenfor.

I etterkant av avgjørelsen har premissene i *Arnfinnsen* delvis blitt fraveket: Allerede i Rt. 1962 s. 614 *Tronier* ble det slått fast at en skattyters utgifter til å «holde sine kunnskaper ved like» er fradragsberettigede.⁵⁰ I dag følger det blant annet av Skatte-ABC at en skattyters kostnader til å opprettholde sitt utdanningsnivå er fradragsberettigede:

*Kostnader til å holde ved like en utdanning og/eller til å holde seg à jour med utviklingen i faget, er fradragsberettigede hvis skattyteren bruker denne utdanningen til erverv av inntekt.*⁵¹

For prosesskostnader har avgrensningen mot tilknytning til inntektskilde særlig blitt illustrert med prosesskostnader med tilknytning til fast eiendom: Prosesskostnader i forbindelse med erverv av et utleieobjekt må som utgangspunkt aktiveres på inngangsverdien av eiendommen som erverves. Prosesskostnader i forbindelse med tvist om husleie fra det samme objektet kan derimot som hovedregel fradras direkte. Prosesskostnader i relasjon til fast eiendom vil behandles nærmere nedenfor i pkt. 3.3 og 4.3.2.

2.3.3 Tilordning

Henvisningen til «skattepliktig inntekt» i sktl. § 6-1 innebærer, selv om det ikke kan utledes direkte av ordlyden, at det må være *skattyterens egen inntekt* som kostnaden gjelder.⁵² Det oppstår dermed et spørsmål om tilordning av fradragsposten. For retten til fradrag vil det avgjørende være om skattyters kostnader har tilstrekkelig tilknytning til den samme skattyters skattepliktige inntekter.

Hvilket skattesubjekt en gitt inntekt eller kostnad skal tilordnes til, må avgjøres basert på de underliggende privatrettslige forhold. I mange tilfeller er dette en problemstilling som ikke byr på store vanskeligheter. Noe mer komplisert kan spørsmålet bli der kostnadene pådras av et selskap som er del av et større konsern, slik at et morselskaps utgifter til å sikre inntekter for datterselskapet også medfører inntekter for morselskapet selv. Nettopp det var tilfellet i Rt. 2015 s. 1068 *Kverva*. Et holdingselskap hadde pådratt seg kostnader til oppføring av skole og andre tiltak, med formål om å sikre rekruttering og bolyst i kommunen der selskapets datterselskaper holdt til. Holdingselskapet anførte for Høyesterett at spørsmålet om fradrag

⁵⁰ Rt. 1962 s. 614 *Tronier* (s. 616).

⁵¹ Skatte-ABC 2022/2023, pkt. *U-3-4.1 Generelt*. Se også Zimmer (2021), s. 240.

⁵² Stoveland mfl. (2020), s. 433.

måtte vurderes «for konsernet under ett» – med andre ord at kostnadens tilknytning måtte vurderes opp mot skattepliktig inntekt for minst ett av konsernselskapene, ikke bare holdingselskapets. Anførselen ble ikke tatt til følge, idet hvert aksjeselskap må behandles som et selvstendig skattesubjekt.⁵³ Holdingselskapets kostnader måtte dermed settes opp mot holdingselskapets skattepliktige inntekter.

Høyesteretts flertall på fire dommere kom i resultatet likevel til at det forelå tilstrekkelig tilknytning mellom holdingselskapets utgifter og dets skattepliktige inntekt, idet det var en «så nær sammenheng mellom virksomheten i mor- og datterselskapene» at datterselskapenes inntekter i praksis også sikret inntekt for holdingselskapet.⁵⁴

2.3.4 Terskelen for tilknytning

Hvor sterk tilknytning som kreves for at tilknytningskravet er oppfylt, kan ikke utledes av ordlyden i sktl. § 6-1. Spørsmålet har imidlertid vært oppe for Høyesterett ved flere anledninger.

I både Rt. 2012 s. 744 *Skagen* og Rt. 2015 s. 1068 *Kverva* uttalte Høyesterett at fradragsrett var betinget av en «nær og umiddelbar sammenheng» mellom kostnad og inntekt.⁵⁵

Uttalelsene ble kritisert i juridisk teori. Zimmer ga eksempelvis uttrykk for at formuleringen oppstilte en terskel som begrenset fradragsretten i større grad enn det var dekning for basert på Høyesteretts praksis.⁵⁶

I HR-2018-580-A *Salmar* skrev Høyesterett at det muligens var «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*»⁵⁷ (min kursivering). Ordlyden kan tilsi at det etter denne avgjørelsen er en lavere terskel for tilknytning. Førstvoterende i *Salmar* presiserte imidlertid i samme avsnitt at den nye formuleringen ikke var ment som et avvik fra den normen som ble fastsatt i både *Skagen* og *Kverva*.⁵⁸

⁵³ Rt. 2015 s. 1068 *Kverva* (avsn. 61).

⁵⁴ Rt. 2015 s. 1068 *Kverva* (avsn. 68-69).

⁵⁵ Rt. 2012 s. 744 *Skagen* (avsn. 60); Rt. 2015 s. 1068 *Kverva* (avsn. 64).

⁵⁶ Zimmer (2013), s. 128.

⁵⁷ HR-2018-580-A *Salmar* (avsn. 33).

⁵⁸ HR-2018-580-A *Salmar* (avsn. 33).

2.3.5 Momenter ved tilknytningsvurderingen

Sktl. § 6-1 gir etter sin ordlyd ingen anvisning på hvilke momenter som skal vektlegges ved vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt. Det følger imidlertid av rettspraksis, ligningspraksis og juridisk teori at visse momenter skal tillegges mer vekt enn andre.⁵⁹ Disse vil gjennomgå i det følgende.

2.3.5.1 Skattyters formål

At skattyters formål med å pådra seg kostnaden er av betydning for fradragsretten, følger direkte av ordlyden i sktl. § 6-1 første ledd første setning, som gir fradrag for kostnad pådratt «for å» erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.

Ordlyden kan isolert sett tale for at skattyters formål om å erverve inntekt mv. er et selvstendig vilkår, slik at manglende eller utilstrekkelig formål i alle tilfeller avskjærer fradragsretten. Zimmer hevder eksempelvis at skattyters inntektsformål i praksis må anses som et selvstendig vilkår for fradragsrett:

Slik Høyesterett resonnerer i nyere saker, er det likevel mest nærliggende å legge til grunn at det er et vilkår for relevant tilknytning at skattyterens (hoved)formål er inntektstilknyttet.⁶⁰

Skar hevder på sin side at skattyters formål heller må anses som et moment ved vurderingen, idet manglende formål om å erverve, vedlikeholde eller sikre inntekt ikke nødvendigvis utelukker fradrag.⁶¹

Til støtte for dette synspunktet viser han til blant annet Rt. 1962 s. 133 *Ahnfelt*. Saken gjaldt en lege som krevde fradrag for kostnader til bilhold. De dagene legen hadde beredskapsvakt var det tvingende nødvendig at han holdt seg i nærheten av bilen til enhver tid i tilfelle han skulle bli tilkalt på jobb. Dette innebar at mye av kjøringen skjedde i forbindelse med strengt private formål i form av kinobesøk eller selskaper. Høyesterett kom likevel til at legen skulle tilkjennes fradrag for kostnadene til bilhold, da kostnadene var pådratt som følge av arbeidet. At hovedformålet med kjøringen ikke var inntektsrelatert, utelukket ikke fradragsrett.

⁵⁹ Se for eksempel HR-2018-580-A, som i avsnitt 40 til 44 inneholder en gjennomgang av relevante momenter ved tilknytningsvurderingen.

⁶⁰ Zimmer (2021), s. 227.

⁶¹ Skar (2021), s. 11-12.

Avgjørelsen trekker dermed i retning av at formål om inntektserverv ikke kan forstås som et selvstendig vilkår for fradragsrett – der kostnaden oppstår som en direkte følge av inntektservervet, kan dette veie opp for et manglende inntektsformål.

Også i andre saker fra Høyesterett har fradrag vært gitt for kostnader som har oppfylt både oppofrelses- og tilknytningsvilkåret, uten at skattyter kunne sies å ha hatt skattepliktig inntekt som formål med å pådra seg kostnaden. Et eksempel er Rt. 2005 s. 1434 *Total*, der Høyesterett i et obiter dictum uttalte at «kostnader til å frembringe grunnlag for den ordinære ligning» er fradragsberettiget, selv om utgiften ikke var pådratt med formål om å erverve inntekt.⁶² Et sentralt poeng i denne saken var at skattyters kostnader var pådratt for å oppfylle lovpålagte og straffesanksjonerte plikter, slik at skattyter i praksis ikke kunne velge bort kostnadene.⁶³

Basert på det foregående må skattyters formål anses som et moment, ikke et vilkår. Høyesterett har kommet med noe inkonsekvente formuleringer knyttet til hvilken vekt skattyters formål skal tillegges ved tilknytningsvurderingen.

I Rt. 2012 s. 744 *Skagen* ble skattyters formål med kostnaden beskrevet som et «relevant moment».⁶⁴ I Rt. 2015 s. 1068 *Kverva* ble det imidlertid uttalt, med henvisning til blant annet *Skagen*, at skattyters formål var et «sentralt moment».⁶⁵ Den samme formuleringen ble gjentatt i HR-2018-570-A og HR-2022-2404-A *Ramme Gård*.⁶⁶ Det kan dermed synes som om Høyesterett har fraveket formuleringen i *Skagen*, en formulering som for øvrig har vært gjenstand for kritikk i juridisk litteratur.⁶⁷ Gjeldende rett per i dag må dermed være at skattyters formål må tillegges stor vekt ved tilknytningsvurderingen.

Ved fastsettingen av skattyters formål er det ikke tilstrekkelig å kun legge skattyters pretensjoner til grunn. Etersom skattyter selv har ansvaret for å fastsette grunnlaget for skatt, jf. skatteforvaltningsloven⁶⁸ § 9-1 første ledd, er skattemyndighetene avhengig av skattyters

⁶² Rt. 2005 s. 1434 *Total* (avsn. 26)

⁶³ Avgjørelsen behandles nærmere nedenfor i pkt. 6.

⁶⁴ Rt. 2012 s. 744 *Skagen*, (avsn. 45 og 47).

⁶⁵ Rt. 2015 s. 1068 *Kverva*, (avsn. 64.)

⁶⁶ HR-2018-570-A (avsn. 36); HR-2022-2404-A *Ramme Gård* (avsn. 106).

⁶⁷ Zimmer (2013), s. 127-128; Zimmer (2016), s. 215.

⁶⁸ Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven/skftvl.)

riktige og fullstendige opplysninger. På tross av at det påhviler skattyter et ansvar for å oppgi riktig beregningsgrunnlag for skatt, kan det ikke ses bort ifra at en skattyter kan ha interesse av å fremstille inntektsformålet på en fordelaktig måte med mål om å oppnå fradrag.⁶⁹ Formålsvurderingen må derfor baseres på «hvilket formål man kan slutte seg til ut fra de objektive kjensgjerninger som foreligger».⁷⁰ For skattytere som driver virksomhet har Høyesterett uttalt at det i «normaltilfellene» må presumeres at en virksomhet med økonomisk vinning som formål, også har inntektsverv som formål når det pådrar seg en kostnad.⁷¹ Det samme synspunktet kan langt på vei gjelde også utenfor virksomhetstilfellene.

Ikke sjeldent er det mulig å påvise flere ulike formål med en oppofret kostnad. Om disse formålene alle knytter seg til skattepliktig inntekt, oppstår det ingen problemer. Om det imidlertid kan påvises at en og samme kostnad er pådratt dels med private formål og dels med inntektsrelaterte formål, oppstår det særlige spørsmål: Skal kostnaden deles opp slik at bare den delen som knytter seg til inntekt gir fradragsrett, skal fradrag nektes i sin helhet, eller skal det gis fradrag for hele kostnaden?

I HR-2018-391-A *Argentum* var spørsmålet om forvaltningshonorar, som dels knyttet seg til løpende kostnader og dels til transaksjonskostnader, skulle fradras i sin helhet eller om kostnadene måtte deles opp i én fradragsberettiget og én ikke-fradragsberettiget del.⁷² Høyesterett kom til at det måtte foretas en oppdeling, og mente det aktuelle tilfellet ikke kunne sammenlignes med for eksempel Rt. 2008 s. 794 *Korsvold*, der én og samme kostnad ble ansett å være pådratt av flere innbyrdes avhengige formål. Resultatet etter *Argentum* er dermed at oppdeling skal skje dersom det lar seg gjøre. Om det i praksis er vanskelig eller komplisert å dele opp kostnadene, må dette skje skjønnsmessig.⁷³

Det finnes likevel tilfeller der det er mulig å påvise flere formål med en og samme kostnad, men oppdeling ikke er mulig. Spørsmålet blir da hvordan en skal behandle spørsmålet om fradragsrett. Etter *hovedformåls læren*, som ifølge Zimmer «utvilsomt [må] anses som

⁶⁹ Skar (2021), s. 10.

⁷⁰ HR-2018-570-A (avsn. 36).

⁷¹ HR-2018-580-A (avsn. 34).

⁷² Dommen gjaldt fradrag etter sktl. § 6-24, men er også relevant for sktl. § 6-1.

⁷³ HR-2018-391-A *Argentum* (avsn. 63).

gjeldende rett»,⁷⁴ er det det påviste hovedformålet med kostnaden som avgjør om kostnaden er fradragsberettiget eller ikke. Vurderingstemaet er om det viktigste formålet med kostnaden var å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.⁷⁵

Hovedformåls læren må imidlertid anvendes med forsiktighet der de ulike formålene med en og samme kostnad er «innbyrdes avhengige og overlappende».⁷⁶ I Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* kunne det vanskelig oppsettes et markert skille mellom skattyters ønske om renvaskelse (som er et utelukkende privat formål) på den ene siden, og skattyters ønske om å opprettholde inntektsevne (som er et inntektsrelatert formål) på den andre siden. Ifølge Høyesterett ville det da være «lite fruktbart» å sette disse formålene opp mot hverandre – det ene var uløselig knyttet til det andre. Konklusjonen til førstvoterende ble dermed at «summen av de positive virkninger av henleggelsen» objektivt sett fremsto som formålet med kostnadene, og tilknytningsvilkåret måtte dermed anses å være oppfylt.⁷⁷

2.3.5.2 Kostnadens egnethet og nødvendighet

At en kostnad er pådratt med formål om inntektservervelse mv. medfører ikke nødvendigvis at tilknytningsvilkåret anses oppfylt. Spørsmålet er om det i tillegg må kreves at de oppofrede kostnadene objektivt sett er egnet til, eller nødvendige for, inntektservervelse.

Problemstillingen må anses endelig avklart etter Rt. 1991 s. 1182 *Brenden*. Høyesterett fastslo i den aktuelle saken at fradragsrett for en ungdomsskolelærers kostnader til studietur til Egypt ikke var betinget av at kostnaden ble ansett nødvendig. Det var tilstrekkelig at kostnaden hadde en «direkte betydning for skattyteren i hans inntektsgivende virksomhet/arbeid».⁷⁸

Også i senere rettspraksis er det lagt til grunn at det ikke kan oppstilles et krav om egnethet eller nødvendighet for at en kostnad skal komme til fradrag, jf. eksempelvis Rt. 2005 s. 1434 *Total*, der det ble uttalt at «det [ikke] kan være et absolutt vilkår for fradragsrett at kostnaden er egnet til å påvirke en skattepliktig inntektsstrøm direkte».⁷⁹

⁷⁴ Zimmer (2021), s. 233.

⁷⁵ HR-2018-391-A *Argentum* (avsn. 64).

⁷⁶ Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* (avsn. 54).

⁷⁷ Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* (avsn. 54).

⁷⁸ Rt. 1991 s. 1182 *Brenden* (s. 1186).

⁷⁹ Rt. 2005 s. 1434 *Total* (avsn. 26). Synspunktet er gjentatt i Rt. 2009 s. 1473 *Samdal* (avsn. 37).

At en kostnads egnethet eller nødvendighet etter omstendighetene kan være et relevant moment, er likevel ikke tvilsomt. Ved bedømmelsen av hva som var formålet med en pådratt kostnad, jf. pkt. 2.3.5.1 ovenfor, vil en måtte se hen til objektive holdepunkter. Om en kostnad objektivt sett ikke kan anses egnet til å erverve, sikre eller opprettholde inntekt, vil dette være et moment som taler mot at kostnaden var pådratt med inntektsformål for øye.

Selv om objektiv egnethet ikke kan anses å være et selvstendig vilkår for fradragsrett, kan det være gode grunner til å oppstille en grense mot de kostnader som objektivt sett er så uegnet til inntektserverv at fradragsrett må utelukkes. Her kan vises til Rt. 1981 s. 256 *Bjerke Pedersen*:

Heller ikke kan jeg anse utgiftsfradrag utelukkende [sic] med den begrunnelse at utgiften ikke var egnet til å realisere formålet. Jeg vil ikke utelukke at en utgift med sikte på å oppnå fremtidige inntekter kan være så uegnet for formålet at den allerede av denne grunn ikke kan aksepteres som utgift til inntektens ervervelse. Men når det – som i denne sak – er uomtvistet at skattyterens formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det etter min oppfatning bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig.⁸⁰

Det siterte viser at bortfall av fradragsrett grunnet manglende egnethet er forbeholdt de særegne tilfeller der en oppofret kostnad er nærmest totalt uegnet til å gi skattepliktig inntekt. Et slikt unntak vil i praksis kunne være aktuelt for kostnader som objektivt sett er totalt unødvendige, eksempelvis prosesskostnader tilknyttet et søksmål som var åpenbart grunnløst og aldri ville kunne føre frem. En parallell kan kanskje trekkes til kostnader i form av erstatningsbeløp – det er antatt at fradrag er utelukket for erstatningsbeløp som springer ut av en forsettlig handling.⁸¹

2.3.5.3 Direkte og påtagelig sammenheng

På tross av at en kostnad anses pådratt med inntektservervelse som formål, og kostnaden isolert sett anses egnet for å oppnå formålet, er det ikke gitt at tilknytningsvilkåret er oppfylt. Et ytterligere moment som kan være av betydning er om kostnaden og inntekten står i en

⁸⁰ Rt. 1981 s. 256 *Bjerke Pedersen* (s. 258).

⁸¹ Om fradrag er utelukket på grunn av manglende tilknytning, eller om det må oppstilles et særskilt unntak for denne typen kostnader, er noe uklart, se Zimmer (2021), s. 243-244. Se også pkt. 5 nedenfor.

direkte og påtagelig sammenheng med hverandre. Tidsmomentet kan her være en faktor – jo lengre tid mellom kostnaden og den skattepliktige inntekt, jo lavere grad av tilknytning.

Vel så viktig er om sammenhengen mellom kostnaden og det senere inntektservervet er betinget av en «kjede av usikre begivenheter og forutsetninger»⁸²: Om en skattepliktig inntekt først vil inntreffe langt frem i tid, og dessuten bare dersom flere uavhengige faktorer inntreffer, vil tilknytningen fort kunne anses for fjern til at tilknytningsvilkåret er oppfylt. På den annen side vil ikke et langt tidsperspektiv i seg selv være til hinder for tilknytning.

I Rt. 2015 s. 1068 *Kverva* fremhevet flertallet at kostnadens «langtidsvirkning» ikke var til hinder for at tilknytningsvilkåret var oppfylt, idet det ble lagt avgjørende vekt på en «klar saklig sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten».⁸³ Kostnadene, som besto av bidrag til samfunnsnyttige formål i virksomhetens lokalsamfunn, hadde dermed tilstrekkelig tilknytning til skattyters skattepliktige inntekter, på tross av at de økonomiske virkningene først ville inntre et stykke frem i tid.

I HR-2018-580-A *Salmar* var spørsmålet om et oppdrettsselskaps bidrag til «ulike fritids- og ungdomsaktiviteter» kunne kreves fradratt.⁸⁴ Basert på likheten mellom de to sakene, kunne en tenke seg at resultatet i *Salmar* ville bli det samme som i *Kverva*. En enstemmig Høyesterett kom imidlertid til at det var en «for fjern og avledet tilknytning mellom [kostnadene] og Salmars inntektsgivende virksomhet» til at tilknytningsvilkåret kunne anses oppfylt, og fradrag ble derfor ikke gitt.⁸⁵ Avgjørende for Høyesteretts konklusjon synes hovedsakelig å være at kostnadene gjennomgående hadde en fjernere «saklig sammenheng»⁸⁶ og fremsto som en «helt generell ordning»⁸⁷, men også at det fantes få tidsnære bevis som kunne støtte opp under skattyters anførsel om at kostnadene hadde tilstrekkelig tilknytning til (fremtidig) skattepliktig inntekt.

⁸² Skar (2021), s. 32.

⁸³ Rt. 2015 s. 1068 *Kverva* (avsn. 74).

⁸⁴ HR-2018-580-A *Salmar* (avsn. 29).

⁸⁵ HR-2018-580-A *Salmar* (avsn. 51).

⁸⁶ HR-2018-580-A *Salmar* (avsn. 52).

⁸⁷ HR-2018-580-A *Salmar* (avsn. 54).

Der skattyter i *Kverva* kunne vise til konkrete planer for de pådratte kostnadene – videregående skole og kulturhus skulle stimulere til bosetting i området og dermed rekruttering til selskapet – hadde ikke skattyter i *Salmar* en like tydelig plan for kostnadene, noe som slo ut negativt ved den konkrete vurderingen:

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 Kvervadommen, gjør mangelen på tidsnær dokumentasjon at Salmars anførsel om formålet er dårlig underbygd.⁸⁸

Dommen viser i så måte at grundig dokumentasjon kan få stor betydning ved en rettslig vurdering av om en pådratt kostnad har tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt. Vestengen og Johanson peker på den mulige negative konsekvensen av at skattyters egen dokumentasjon tillegges vekt ved vurderingen av skattyters formål:

En klar ulempe ved [at tidsnær dokumentasjon vil få større betydning som følge av Salmar] er at det kan gi selskapene et incentiv til eventuelt å produsere ... dokumenter i form av styreprotokoller, memoer, o.l. i forkant av at disposisjonen gjøres, slik at man stiller sterkere når Skatteetaten eventuelt tar opp skattemeldingen til endring.⁸⁹

2.4 Minstefradrag

Hovedregelen om fradrag i sktl. § 6-1 modifiseres av en rekke bestemmelser. Av stor praktisk betydning er sktl. § 6-30 om minstefradrag. Sktl. § 6-30 første ledd om minstefradrag lyder slik:

Fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre arbeidsinntekt og annen inntekt som omfattes av § 6-31, gis som minstefradrag med mindre skattyteren har hatt større faktiske kostnader. Minstefradraget omfatter likevel ikke fradrag etter §§ 6-13 og 6-20.⁹⁰

⁸⁸ HR-2018-580-A *Salmar* (avsn. 49).

⁸⁹ Vestengen og Johanson (2019), pkt. 3.1.

⁹⁰ Sktl. § 6-30 første ledd.

Minstefradrag er et standardbeløp som gis i skattepliktig arbeidsinntekt, mv.,⁹¹ og konsumerer de kostnader som ellers kunne blitt krevet fradratt etter sktl. § 6-1.⁹² Bestemmelsen medfører dermed at skattytere ikke behøver å spesifisere hvilke kostnader de har hatt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig arbeidsinntekt mv. dersom det totale beløpet er innenfor grensene for minstefradrag. Fradrag for kostnader som ikke er tilknyttet arbeidsinntekt, eksempelvis fradrag for gjeldsrenter etter sktl. § 6-40, må imidlertid kreves i tillegg til minstefradraget.

For personlige skattytere vil det i praksis være et vilkår for fradragsrett etter sktl. § 6-1 at kostnadene ikke er av en slik art og størrelse at de anses å ha kommet til fradrag gjennom minstefradraget.

2.5 Bankbetaling som vilkår for fradragsrett

Det følger av sktl. § 6-51 at kostnader over kr. 10 000 må være betalt via bank før kostnaden kan komme til fradrag. Konsekvensen av manglende bankbetaling er dermed at skattyter mister retten til å kreve fradrag for kostnadene, selv om de øvrige vilkår skulle være oppfylt. Bestemmelsen trådte i kraft i 2011, og er hovedsakelig begrunnet i kontrollhensyn og bekjempelse av økonomisk kriminalitet.⁹³

For skattytere som krever fradrag for prosesskostnader, kan ikke denne bestemmelsen sies å være av nevneverdig praktisk betydning. Selv om prosesskostnader ofte vil utgjøre mer enn kr. 10 000, må oppgjør via kontantbetaling eller byttehandel sies å høre til sjeldenhetene. Oppgjør gjennom motregning er en mer praktisk problemstilling, og derfor er det av betydning at bestemmelsen ikke er ment å oppstille en begrensning av adgangen til å gjøre opp gjennom motregning.⁹⁴

⁹¹ Jf. sktl. § 6-31.

⁹² Furuseth, Eivind, Karnov lovkommentar, note 1 til sktl. § 6-30 første ledd. (11.10.2021)

⁹³ Prop. 1 L (2009-2010), pkt. 5.3.6.2, s. 32.

⁹⁴ Prop. 1 L (2009-2010), pkt. 5.3.6.2, s. 33.

3 Prosesskostnader pådratt i virksomhet

3.1 Innledning

Temaet i det følgende er fradragsrett for prosesskostnader som har tilknytning til virksomhetsinntekter.

«Fordel vunnet ved virksomhet» er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-30 første ledd, jf. § 5-1 første ledd. Skatteloven inneholder ingen definisjon av begrepet «virksomhet», men ifølge forarbeidene til sktl. § 5-1 må det foretas en skjønnsmessig vurdering ved bedømmelsen av om en aktivitet anses som virksomhet.⁹⁵ Tre momenter trekkes frem som sentrale i virksomhetsvurderingen: For det første må aktiviteten være av en viss varighet og omfang. For det andre må virksomheten drives for skattyters regning og risiko. For det tredje må aktiviteten ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.⁹⁶ En nærmere redegjørelse av virksomhetsbegrepet faller utenfor denne oppgavens rekkevidde.

Som regel vil det ikke være nødvendig å ta stilling til hvilken type skattepliktig inntekt kostnaden som kreves fradratt knytter seg til.⁹⁷ Inndelingen i det følgende er dermed først og fremst gjort av praktiske hensyn.

Den følgende behandlingen tar for seg tre hovedkategorier – prosesskostnader med tilknytning til virksomhetens løpende inntekter, prosesskostnader med tilknytning til erverv av formuesgode, og til slutt prosesskostnader med tilknytning til oppkjøp og fusjoner.

3.2 Prosesskostnader med tilknytning til virksomhetens løpende inntekter

Den første hovedkategorien er prosesskostnader som har tilknytning til virksomhetens *løpende inntekter*. Med løpende inntekter menes her fordel som vinnes gjennom *kontinuerlig* omsetning eller avkastning av formuesobjekter.⁹⁸ De løpende inntektene utgjør en skattepliktig fordel for virksomheten, jf. sktl. § 5-1 første ledd, og regnes dermed som

⁹⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998), s. 48.

⁹⁶ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998), s. 48; HR-2022-2404-A (avsn. 50).

⁹⁷ Zimmer (2021), s. 224.

⁹⁸ Sktl. § 5-30 første ledd.

«skattepliktig inntekt» etter sktl. § 6-1. Motstykket til løpende inntekter er gevinst fra enkeltstående transaksjoner.

Et illustrerende eksempel kan være selskapet Utleie AS, som eier en bygård i Oslo sentrum. Bygården har både kommersielle leietakere (butikker mv.) og private leietakere (fysiske personer som leier bolig). Virksomhetens inntekter fra utleie vil utgjøre en løpende inntekt for Utleie AS i form av omsetning av tjeneste, jf. sktl. § 5-30 første ledd.⁹⁹

Et typetilfelle av prosesskostnader med tilknytning løpende inntekt er prosesskostnader som følge av at selskapet må gå rettens vei for å inndrive leie fra en leietaker.¹⁰⁰

Oppofrelsesvilkåret kommer ikke her på spissen, idet endelig påløpte kostnader til juridisk bistand bare i unntakstilfeller kan sies å ikke være oppofret. Det avgjørende for fradragsretten vil dermed være om advokatutgiftene har en ikke for fjern tilknytning til leieinntektene.

Skattelovens regler om minstefradrag gjør seg ikke gjeldende for virksomheter.¹⁰¹ Adgangen til å kreve fradrag for prosesskostnader er derfor ikke avhengig av at kostnaden overstiger minstefradragets størrelse. Samtidig er det å forvente at skattyter har gjort en grundig vurdering av om prosesskostnadene står i et rimelig forhold til det som kreves innbetalt, i form av en kost/nytte-vurdering. Det er derfor grunn til å anta at prosesskostnader i slike saker vil kunne utgjøre betydelige beløp.

At prosesskostnader knyttet til sak mot leietaker som utgangspunkt er fradragsberettiget, fremgår også av Skatte-ABC:

Må for eksempel eier av forretningseiendom prosedere mot en leietaker for å få inn leien, har prosesskostnadene tilknytning til den løpende inntekt (leien), og er derfor fradragsberettiget.¹⁰²

⁹⁹ I motsetning til et eventuelt salg av bygården, som vil regnes som «realisasjon», jf. sktl. § 9-2 første ledd bokstav a.

¹⁰⁰ Zimmer (2021) s. 241.

¹⁰¹ Sktl. § 6-30 første ledd første setning, jf. § 6-31 første ledd.

¹⁰² Skatte-ABC 2022/2023, pkt. J-7-3.5 *Fast eiendom*. Det siterte illustrerer hvordan Skatte-ABC sjeldent gir uttrykk for tvil eller nyanser i sin fremstilling, jf. pkt. 1.5 ovenfor.

Ordlyden «må» kan trekke i retning av at eieren allerede må ha forsøkt å inndrive leien på andre måter uten at dette førte frem, slik at å «prosedere mot ... leietaker» er siste utvei for å inndrive leien. Som omtalt i pkt. 2.3.5.2 ovenfor, kan det imidlertid ikke oppstilles et vilkår om at prosessutgiftene er *nødvendige* for inntektservelsen. I praksis vil nok profesjonelle utleiery så langt som mulig unngå å gå til rettslige skritt mot sine leietakere, slik at prosesskostnader knyttet til inndrivelse av leie som regel vil anses som en nødvendig kostnad. At slike kostnader som utgangspunkt er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1, er etter gjeldende rett ikke tvilsomt.

3.3 Prosesskostnader med tilknytning til erverv av formuesgode

Den andre hovedkategorien av prosesskostnader i virksomhet er kostnader som er knyttet til erverv av et formuesgode. Begrepet *formuesgode* er ikke legaldefinert, men omfatter blant annet eiendom, løsøre i form av biler, båter, fly mv., samt driftsmidler i form av produksjonsutstyr, maskiner, kraner mv.

Kjøp av næringsseiendom vil kunne utgjøre en betydelig investering for en virksomhet, enten virksomheten skal ta hele eiendommen i bruk selv eller leie ut til eksterne leietakere. I forbindelse med ervervet kan kjøper pådra seg prosesskostnader. Her kan nevnes rettslige prosesser mellom kjøper og selger angående forståelsen av kjøpekontrakten, mellom kjøper og grunneier, eller mellom kjøper og offentlige myndigheter.

Spørsmålet blir da om disse prosesskostnadene kan fradragsføres direkte i medhold av sktl. § 6-1, eller om de må aktiveres som del av inngangsverdien av formuesgodet.

Direkte fradragsføring er betinget av at kostnaden er endelig oppofret, som igjen beror på om kostnaden medfører en reduksjon i skattyters formuesstilling, jf. pkt. 2.2 ovenfor. Det er dermed klart at selve kjøpesummen ikke kan kreves fradratt direkte – kjøpesummen representerer ikke en oppofrelse, men en ombytting av verdier, og må derfor aktiveres på formuesgodet som del av inngangsverdien. Også kostnader som er tett knyttet til eller er en forutsetning for ervervet, eksempelvis tinglysningsgebyr og dokumentavgift, må inngå i inngangsverdien.¹⁰³

¹⁰³ Skatte-ABC 2022/2023, pkt. K-4-5.2 *Kostnader som knytter seg til en investering*, s. 729.

Zimmer nevner også prosesskostnader som *utelukkende* knytter seg til selve ervervet, for eksempel tvist om grunnbokshjemmel, som eksempel på kostnader som *ikke* vil kunne fradras direkte, da de ikke har tilstrekkelig tilknytning til inntekten.¹⁰⁴ Det samme standpunkt følger av Skatte-ABC:

*Tvist mellom selger og kjøper i forbindelse med erverv av eiendom ... anses å knytte seg til selve investeringen, og skal som utgangspunkt aktiveres som del av kostprisen.*¹⁰⁵

Uttalelsen henviser videre til brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet av 8. juli 1985:

*Utgifter ved prosess mellom kjøper og selger i forbindelse med erverv av eiendom eller rettighet må etter departementets mening alltid aktiveres som en del av kostprisen. Ved andre prosesser som gjelder fast eiendom, eller rettighet i fast eiendom, antar en at utgiftene kan kreves fratrukket ved inntektsligningen dersom skattyterens løpende skattepliktige nettoinntekt må antas å bli påvirket av utfallet av prosessen.*¹⁰⁶

Om prosesskostnader som pådras i forbindelse med erverv av formuesgode kan fradras direkte etter sktl. § 6-1, beror dermed på om de har tilstrekkelig tilknytning til virksomhetens løpende inntekter. Prosesskostnader som pådras grunnet tvist om eiendoms- eller bruksrett til selve formuesgodet, må generelt anses å ha for fjern tilknytning til inntekten til å gi direkte fradrag, i tråd med synspunktet om inntektskilde vs. inntekt som ble behandlet i pkt. 2.3.2 ovenfor.

Prosesskostnader vil ofte faktureres basert på antall medgåtte timer, og vil derfor være en type kostnad som uten store vanskeligheter lar seg dele opp. Det kan derfor tenkes at det må foretas en oppdeling med kostnader som kan gi direkte fradrag på den ene siden, og kostnader som må aktiveres på den andre siden.

¹⁰⁴ Zimmer (2021), s. 241.

¹⁰⁵ Skatte-ABC 2022/2023, pkt. J-7-3.5 Fast eiendom

¹⁰⁶ Utv. 1985 s. 400.

Et eksempel kan være en virksomhet som i etterkant av et eiendomskjøp fremsetter flere krav mot selger: Det ene kravet gjelder tvist om en bruksrett som viste seg å påhvile eiendommen, og kostnader knyttet til dette kravet må aktiveres. Det andre kravet gjelder størrelsen på leieinntektene, der kjøper mener de ble forespeilet høyere inntekter fra de eksisterende leietakere enn det som viste seg å være tilfelle. Kostnader knyttet til dette kravet må kunne fradragsføres direkte, da de har tilknytning til virksomhetens løpende inntekter.

Dersom et planlagt erverv mislykkes, oppstår spørsmålet om hvordan de allerede pådratte kostnadene skal behandles. For det første vil aktivering på inngangsverdien være utelukket, da det ikke finnes noe formuesgode å aktivere kostnadene på. For prosesskostnader pådratt i forbindelse med et planlagt erverv som senere ikke blir noe av, må kostnadene klart anses oppofret – skattyter sitter ikke igjen med noe av varig verdi, og kostnaden innebærer en reduksjon i skattyters formuesstilling. Det avgjørende for fradragsrett blir dermed om kostnaden har tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt.¹⁰⁷ Slik tilknytning må som regel antas å foreligge – at det planlagte ervervet ikke blir noe av, vil i utgangspunktet ikke ha betydning ved tilknytningsvurderingen.

3.4 Prosesskostnader med tilknytning til oppkjøp og fusjoner

3.4.1 Innledning

Den tredje hovedkategorien av prosesskostnader i virksomhet er kostnader som pådras i forbindelse med et selskaps oppkjøp (erverv) av annet selskap, samt fusjoner mellom to selskaper.

Mange av momentene som er gjennomgått i pkt. 3.3 ovenfor vil gjelde også her – det sentrale for fradragsretten er om kostnaden anses å ha tilknytning til løpende inntekter, eller om kostnaden må anses å inngå som en del av kostprisen på det som erverves, og dermed må aktiveres som del av inngangs- eller utgangsverdi.

3.4.2 Prosesskostnader i forbindelse med oppkjøp

Oppkjøp i form av at et aksjeselskap kjøper et annet innebærer i praksis at det overtakende selskapet kjøper aksjer i det overdragende selskapet. I tråd med sktl. § 10-32 må kostnader

¹⁰⁷ I samme retning Hauge (2014), pkt. 3.5, s. 292.

som knytter seg til selve aksjeerhvervet som utgangspunkt aktiveres som del av inngangsverdien på aksjene.¹⁰⁸

Når erverver av en aksje er et aksjeselskap, gjelder imidlertid fritaksmetoden,¹⁰⁹ og ervervet gjelder skattefri inntekt. Ettersom fradrag etter sktl. § 6-1 fordrer at inntekten er skattepliktig, gir ikke sktl. § 6-1 adgang til direkte fradrag for prosesskostnader knyttet til aksjeinntekter når erverver omfattes av fritaksmetoden.

Sktl. § 6-24 første ledd oppstiller et unntak fra hovedregelen i § 6-1, og medfører at det gis fradrag for kostnader til å erverve skattefrie aksjeinntekter. Isolert sett vil en slik regel medføre et brudd med symmetriprinsippet om at fradrag for kostnad gis i samme utstrekning som det ilegges skatt på fordel. For å ivareta hensynet til symmetri følger det av sktl. § 6-24 andre ledd at det ikke gis fradrag for «erverts- og realisasjonskostnader, uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres».

«Ervervskostnader» må etter sin ordlyd forstås som kostnader som pådras på grunn av, eller i nær tilknytning til, selve ervervet – en kan si at det må foreligge saklig sammenheng mellom ervervet og kostnaden. Kostnader som påløper uavhengig av ervervet, må etter en ordlydsfortolkning falle utenfor. «Realisasjonskostnader» må forstås på tilsvarende måte – ordlyden tilsier at det må være en saklig sammenheng mellom realisasjonen og kostnadene.

Forarbeidene til bestemmelsen nevner kostnader til «mekler, gebyrer, forhandlinger, bedriftsgjennomgang og kontraktsutforming», samt «prosessutgifter ved tvist om eiendomsrett til aksjer mv.» som eksempler på kostnader som *ikke* kan fradras direkte etter sktl. § 6-24.¹¹⁰ Oppstillingen, som ikke er uttømmende, gir dermed en anvisning på hvilke typer kostnader som inngår i begrepene «erverts- og realisasjonskostnader».

At prosesskostnader knyttet til tvist om eiendomsrett til aksjer ikke er fradragsberettiget, kan også forankres i prinsippet om at det ikke gis fradrag for kostnader knyttet til inntektskilden, jf. bl.a. *Løvenskiold II*.

¹⁰⁸ Sktl. § 10-32 andre ledd.

¹⁰⁹ Sktl. § 2-38 første ledd bokstav a.

¹¹⁰ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) pkt. 15.3, s. 64.

Som nevnt ovenfor i pkt. 1.1 vil også utgifter til voldgift falle inn under begrepet prosesskostnader. I Borgarting lagmannsretts dom av 1. desember 2017¹¹¹ krevde et investeringsselskap fradrag for kostnader det hadde pådratt seg i forbindelse med en voldgiftssak. Tvisten som ble avgjort ved voldgift gjaldt om et verdipapirforetak som opptrådte som mekler i forbindelse med salg av aksjer hadde krav på suksesshonorar for arbeidet. Kostnadene knyttet seg dels til egne advokatutgifter og dels til utgifter til dommere i saken.

Investeringsselskapet anførte for lagmannsretten at kostnadene til voldgift måtte anses som «løpende kostnader knyttet til erverv av aksjeinntekter» og dermed kunne fradras direkte etter sktl. § 6-24 første ledd. Staten anførte på sin side at kostnadene var «realisasjonskostnader» etter sktl. § 6-24 andre ledd, og dermed måtte aktiveres som del av utgangsverdien på aksjene.

Som saksøkende part anførte selskapet at ettersom kostnadene ikke ble pådratt i forbindelse med selve gjennomføringen av realisasjonen, kunne de ikke anses som realisasjonskostnader. Voldgiftssaken ble gjennomført i etterkant av realisasjonen, og kjøper av aksjene var ikke part i saken. Til slutt ble det anført at transaksjonen ikke var den «utløsende årsaken» til voldgiftssaken, fordi uenigheten gjaldt meklers krav på suksesshonorar og dermed ikke hadde noen innvirkning på realisasjonen.

Statens anførsler var noe mer kortfattede, og knyttet seg i hovedsak til en vurdering av om kostnadene hadde nærmest tilknytning til realisasjonen eller løpende eierkostnader. Selv om kostnadene ble pådratt etter at realisasjonen var gjennomført, hadde de «klart nærmest tilknytning» til realisasjonen, og måtte derfor anses som realisasjonskostnader.

Lagmannsretten var enig med staten, og fant at kostnadene til voldgift måtte anses som realisasjonskostnader. Selv om ordlyden i sktl. § 6-24 ikke ga noen «klar løsning på spørsmålet», ble det med henvisning til forarbeider og rettspraksis konkludert med at kostnadene til voldgift var «utledet av aksjerealisasjonen» og dermed måtte regnes som realisasjonskostnader som ikke kunne fradras direkte. Med henvisning til en tidligere dom fra

¹¹¹ LB-2016-169114.

Borgarting lagmannsrett¹¹² ble det uttalt at hovedformålet «antakelig [må] være avgjørende» når en kostnad har tilknytning både til realisasjon og løpende drift.

På tross av at dommen er avsagt av lagmannsretten og dermed har en lavere rettskildemessig verdi, illustrerer den at hovedformålslæren kan ha betydning også utenfor anvendelsesområdet til sktl. § 6-1 så lenge de samme hensyn gjør seg gjeldende. Etter mitt syn er det korrekt å legge til grunn at kostnader knyttet til tvist med mekler om honorar i etterkant av en vellykket realisasjon må anses som «realisasjonskostnader», selv om kostnaden ble pådratt i etterkant av realisasjonen.

3.4.3 Prosesskostnader i forbindelse med fusjon

Med fusjon siktes det i alminnelighet til at to selskaper slår seg sammen til ett selskap. Dette kan skje på flere måter, og det vil føre for langt å skrive en inngående redegjørelse for begrepet i denne fremstillingen. Det sentrale er at fusjon i tråd med aksjelovens regler ikke anses som hverken erverv eller realisasjon, og dermed ikke utløser skatteplikt, jf. sktl. § 11-2 første ledd:

(1) To eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper kan fusjoneres uten skattlegging av selskapene og aksjonærene når fusjonen skjer etter kapittel 13 i aksjeloven eller kapittel 13 i allmennaksjeloven. Skattefritaket omfatter likevel ikke fusjon i konsern etter nevnte lovers § 13-2 annet ledd der vederlaget er aksjer i annet datterselskap.

Fusjoner skiller seg videre fra oppkjøp ved at fusjon gjøres med eierkontinuitet, som vil si at eierandelene i hvert selskap består uforandret også etter fusjonen. Kontinuitetsprinsippet medfører at fusjon i større grad enn oppkjøp må anses som en operasjon med tilknytning til den løpende organisering av virksomheten.¹¹³ Kostnader som et selskap pådrar seg i forbindelse med en fusjon, vil derfor i mindre grad kunne anses som «ervervs- eller realisasjonskostnader» etter sktl. § 6-24 andre ledd, men heller kostnader knyttet til drift og forvaltning av virksomheten, som kan gi direkte fradrag etter sktl. § 6-24 første ledd. Det må i normaltilfellene legges til grunn at formålet med en fusjon er å erverve inntekt, i tråd med det

¹¹² LB-2001-2337 *Aker Material Handling*.

¹¹³ Skattelovens regler om fusjon (og fisjon) hører inn under sktl. kap. 11, som har overskriften «Omorganisering».

selskapsrettslige vinningsformålet. Hovedformålslæren og tilknytningsvilkåret får dermed begrenset betydning – tilknytningen til inntekt er for så vidt klar, det sentrale vil være om kostnadene anses å knytte seg til inntekt eller inntektskilde.

At kostnader i forbindelse med fusjon har karakter av løpende omkostninger, følger også av Skatte-ABC: «Fradragsretten kan bl.a. gjelde kostnader til ... endring av selskapsstrukturen mv., herunder fusjons- og fisjonskostnader».¹¹⁴

I Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 11. februar 2013 med tittelen «Fradragsføring av fusjonskostnader»¹¹⁵ fremheves det at kostnader som oppstår i forbindelse med fusjon som hovedregel kan fradras direkte etter sktl. § 6-24 første ledd. For kostnader som pådras av aksjonærene, samt fusjoner som reelt sett er et oppkjøp, må kostnadene aktiveres.¹¹⁶

Prosesskostnader er ikke eksplisitt nevnt i uttalelsen, men ut fra sammenhengen kan det utledes at prosesskostnader som pådras med tilknytning til selve fusjonen, for eksempel i tvist knyttet til avtalegrunnlaget, ikke vil anses som «ervervs- eller realisasjonskostnader» etter sktl. § 6-24 andre ledd, og dermed kan fradras direkte etter sktl. § 6-24 første ledd.

4 Prosesskostnader pådratt utenfor virksomhet

4.1 Innledning

Tema for det påfølgende er prosesskostnader som pådras utenfor virksomhetstilfellene. Det vil si kostnader med tilknytning til henholdsvis arbeids- eller kapitalinntekt, jf. sktl. §§ 5-10 og 5-20. I motsetning til prosesskostnader som pådras innen virksomhet, jf. pkt. 3 ovenfor, vil minstefradraget for kostnader til å erverve arbeidsinntekt i mange tilfeller konsumere skattyters kostnader. Spørsmålet om fradragsrett er derfor kun av betydning når de totale kostnadene er av en slik størrelse at de overgår beløpsgrensene etter minstefradraget.

4.2 Prosesskostnader med tilknytning til arbeidsinntekt

Den kanskje mest praktiske problemstillingen der skattyter kan tenkes å pådra seg prosesskostnader med tilknytning til arbeidsinntekt er arbeidstakers rettslige prosesser mot arbeidsgiver. Det klassiske eksemplet er en arbeidstaker som iverksetter en rettslig prosess for

¹¹⁴ Skatte-ABC 2022/2023, pkt. A-7-7.5.2 *Løpende kostnader*, s. 67-68.

¹¹⁵ USKD-2013-10.

¹¹⁶ USKD-2013-10, pkt. 1 og pkt. 4.5

å bestride en oppsigelse eller avskjed, og i den forbindelse pådrar seg kostnader. I en slik sak kan det ikke bli snakk om at kostnaden må aktiveres, og eneste mulighet for fradrag er derfor i form av direkte fradrag etter sktl. § 6-1.

Både Skatte-ABC og juridisk litteratur fremholder at en arbeidstakers prosesskostnader i forbindelse med tvist om arbeidsforhold gir fradrag. I Skatte-ABC uttales det at «lønnsmottakers kostnader til bistand i rettstvist om å beholde lønnsfastsetting eller få tilbake en stilling, vil være fradragsberettigede».¹¹⁷ Det samme standpunkt fremgår av Stoveland mfl. som utdyper at «tilknytningsvilkåret vil være oppfylt» dersom skattyter pådrar seg «[prosess]kostnader for å beholde stillingen».¹¹⁸

At en arbeidstaker pådrar seg kostnader for å bestride det han mener er en urettmessig oppsigelse, må sies å være i kjernen av ordlyden i sktl. § 6-1 om å «erhverve, sikre eller opprettholde skattepliktig inntekt», noe som taler for at slike kostnader skal gi fradragsrett.

Spørsmålet om fradragsrett for kostnader til å bestride en oppsigelse har ikke blitt satt på spissen i Høyesterettspraksis, men har vært behandlet for underrettene. I Frostating lagmannsretts avgjørelse av 21. oktober 1991, inntatt i Utv. 1992 s. 34, uttaler retten at:

Det må anses som sikker rett at prosessutgifter som en skattyter pådrar seg for å beholde eller få tilbake en stilling er fradragsberettigede i henhold til sktl. § 44 første ledd første setning, som «utgifter..... pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse.»¹¹⁹

I den aktuelle saken krevde skattyter fradrag for prosesskostnader han hadde pådratt seg i forbindelse med et søksmål mot arbeidsgiver. Søksmålet var begrunnet med at han følte seg degradert og krenket etter en omorganisering i bedriften han jobbet for. En enstemmig lagmannsrett fant at fradrag ikke skulle idømmes, da skattyters krav i rettssaken gjaldt erstatning for fremtidig inntektstap som følge av «den reduserte markedsverdi som han mente å ha fått etter omplasseringen», samt oppreisning. Med andre ord gjaldt søksmålet «kompensasjon for en redusert mulighet til å få andre stillinger i fremtiden», med det

¹¹⁷ Skatte-ABC 2022/2023, pkt. J-7-3.1 *Arbeidstvist, lønn mv.*

¹¹⁸ Stoveland mfl. (2020), s. 440.

¹¹⁹ Utv. 1992 s. 34, pkt. 2. Sktl. 1911 § 44 første ledd første setning tilsvarer dagens sktl. § 6-1 første ledd første setning.

etterlatte inntrykk at det «var like viktig å få slått fast at han urettmessig var degradert som å bli tilkjent erstatning».¹²⁰

Som følge av at søksmålet i større grad bygget på rent private forhold enn inntektsmessige, fant lagmannsretten at skattyter ikke kunne tilkjennes fradrag for prosesskostnadene. Som et obiter dictum uttalte retten at skattyter ville vært bedre tjent med å vente til han formelt var oppsagt før han gikk til sak mot arbeidsgiver med krav om å få tilbake stillingen, idet slike omkostninger «utvilsomt [ville] ha vært fradragsberettigede».¹²¹

Avgjørelsen er avsagt av Frostating lagmannsrett, og har dermed begrenset rettskildemessig vekt. Den illustrerer likevel hvordan manglende inntektsformål kan være avgjørende for fradragsretten, og hvordan tvister om arbeidsforhold kan dreie seg om personlige så vel som profesjonelle forhold.

Den sentrale dommen fra Høyesterett angående prosesskostnader med tilknytning til arbeidsinntekt er Rt. 2008 s. 794 *Korsvold*. Saken gjaldt en toppleder i næringslivet som hadde blitt beskyldt for brudd på verdipapirhandellovens¹²² regler om innsidehandel. For å imøtegå beskyldningene pådro han seg kostnader på om lag kr. 1 900 000 til advokat, samt andre rådgivere. Beskyldningene om regelbrudd, som var fremsatt av Kredittilsynet, medførte at skattyter måtte tre av fra stillingen som konsernsjef og administrerende direktør i firmaet han jobbet for. Etter at saken ble endelig henlagt, krevde han fradrag for blant annet advokatutgiftene han hadde pådratt seg.¹²³ Skattyter anførte for Høyesterett at kostnadene ble pådratt med det hovedformål å «opprettholde sitt høye inntektsnivå».¹²⁴ Staten anførte på sin side at eventuelle fremtidige arbeidsforhold eller inntektsposter måtte konkretiseres ytterligere, blant annet med henvisning til Utv. 1992 s. 34.¹²⁵

¹²⁰ Utv. 1992 s. 34, pkt. 2.

¹²¹ Utv. 1992 s. 34, pkt. 2.

¹²² Lov 19. juni 1997 nr. 79 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven/vphl.) (opphevet)-.

¹²³ Av de totale kostnadene ble skattyter i overligningsnemnda (tilsvarende dagens Skatteklagenemnda) tilkjent et fradrag på kr. 250 000 for advokatutgifter knyttet til utarbeidelse av sluttavtale. Disse kostnadene var derfor ikke gjenstand for behandling i Høyesterett, jf. Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* (avsn. 15).

¹²⁴ Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* (avsn. 26).

¹²⁵ Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* (avsn. 30).

Høyesterett fant ikke holdepunkter i rettskildene for at det kunne oppstilles et krav om «konkretisering av siktemålet med kostnadene», men tilføyde at «generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter» heller ikke ville være tilstrekkelig.¹²⁶ Ifølge Zimmer kan dette forstås som en henvisning til saksforholdet i Utv. 1992 s. 34, idet skattyter i *Korsvold* sto i en spesiell situasjon:¹²⁷ Som toppleder innen privat næringsliv var det få muligheter til å få en jobb med samme inntektsnivå som tidligere, og skattyters anseelse som arbeidstaker ville blitt betraktelig svekket dersom han skulle blitt dømt for innsidehandel i tråd med beskyldningene som ble fremsatt. Selv om skattyter i *Korsvold* ikke kunne vise til en konkret stilling, var de fremtidige inntektsmulighetene blitt innskrenket som følge av beskyldningene: «... i dette tilfellet var [det] en liten – men altså uspesifisert – gruppe lederstillinger som kunne være aktuelle for A».¹²⁸

Et spørsmål som kan stilles er hvilken rekkevidde dette argumentet fra Høyesterett skal ha. Vil en annen skattyter som pådrar seg tilsvarende kostnader ikke kunne få fradrag dersom det finnes et stort omfang av mulige yrker og stillinger som kan være aktuelle for ham? I juridisk teori har Zimmer har gitt uttrykk for at en slik forskjellsbehandling vil være uheldig.¹²⁹ Etter min mening bør nok det siterte forstås som en enkeltstående uttalelse som ikke bør tillegges for mye vekt, og heller ikke tolkes antitetisk. Den svært erfarne arbeidstakeren som uten store problemer ville kunne få arbeid i en rekke forskjellige bransjer og yrker bør ikke stilles dårligere enn en arbeidstaker som har færre strenger å spille på.

¹²⁶ Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* (avsn. 46); se også pkt. 2.3.1 ovenfor. Zimmer gir uttrykk for at ordlyden i sktl. § 6-1 muligens kan åpne for et krav til konkretisering av inntektsforholdet, jf. Zimmer (2009) s. 308.

¹²⁷ Zimmer (2009), s. 309.

¹²⁸ Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* (avsn. 50).

¹²⁹ Zimmer (2009), s. 309-310.

4.3 Prosesskostnader med tilknytning til kapitalinntekt

4.3.1 Innledning

Problemstillingen er her i hvilken grad det gis fradrag for prosesskostnader som har tilknytning til kapitalinntekt utenfor virksomhet.

En ikke uttømmende fremstilling av hva som inngår i begrepet kapitalinntekt følger av sktl. § 5-20 første ledd:

(1) Fordel vunnet ved kapital omfatter blant annet avkastning utenfor virksomhet av

- a. fast eiendom og løsøre*
- b. finansgjenstander (betalingsmidler, fordringer og verdipapirer mv.)*
- c. immaterielle rettigheter (opphavsrettigheter og patentrettigheter mv.)*
- d. rettigheter i kapital som nevnt under a til c.*

...

Det typiske eksemplet på kapitalinntekt er avkastning fra formuesobjekter som fast eiendom, løsøre og verdipapirer, i form av leieinntekter og utbytte. Også gevinst som følge av realisasjon av formuesobjekt regnes som kapitalinntekt, jf. sktl. § 5-1 annet ledd.

Etter sktl. § 6-1 skal det gis fradrag for kostnader knyttet til skattepliktig inntekt, og utgangspunktet er derfor at det er fradragsrett for kostnader med tilknytning til kapitalinntekter. Skatteloven inneholder imidlertid vesentlige unntak fra skatteplikten, særlig for inntekter som gjelder fast eiendom, som får betydning for omfanget av fradragsretten knyttet til slike inntekter.

4.3.2 Prosesskostnader tilknyttet fast eiendom

Et praktisk eksempel på kapitalinntekt utenfor virksomhet kan være en personlig skattyter som får inntekter i form av utleie av sin hytte. Hytten markedsføres og leies ut via sosiale medier, og eieren står selv for vask og generelt vedlikehold. Hytten er kun tilgjengelig for utleie når utleier selv ikke skal bruke den.

For fritidsbolig som delvis leies ut og delvis brukes privat, reguleres skatteplikten av sktl. § 7-2 andre ledd første setning, som har slik ordlyd:

(2) For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt.

Det følger av bestemmelsen at inntekten fra utleieaktiviteten kun er delvis skattepliktig: Kr. 10 000 er skattefritt, deretter regnes 85 % av det overskytende som inntekt. De øvrige 15 % av inntektene vil dermed være skattefri inntekt for utleier, og utgjør sammen med de skattefrie kr. 10 000 en form for sjablongregel som medfører at skattyter ikke kan kreve fradrag for faktiske kostnader knyttet til utleien – kostnadene er ment å «fanges opp av fribeløpet og reduksjonen på 15 prosent».¹³⁰

Faktiske kostnader til utleie av fritidsbolig vil ofte være i form av utgifter til vedlikehold, plenklipp, maling, snømåking og lignende. Slike kostnader vil i mange tilfeller være av en slik størrelse at de dekkes av sjablongregelen i sktl. § 7-2 annet ledd første setning. Regelen medfører imidlertid også at større kostnader ikke kan fradras fullt ut, selv om de isolert sett ville kommet til fradrag etter sktl. § 6-1 på grunn av at vilkårene om oppofrelse og tilknytning er oppfylt.

Med utgangspunkt i eksemplet ovenfor kan en se for seg følgende scenario: Etter et leieforhold oppdager utleier at hytten er påført store skader på inventar og bygningsmasse. Skadene medfører kostnader både til opprydding og reparasjoner, men også tapte leieinntekter som følge av at hytten må tas av markedet og ikke kan leies ut. Leietakerne nekter ansvar, og utleier går til sak for å få dekket de tapte inntektene. Prosesskostnadene utleier pådrar seg må anses å ha tilstrekkelig tilknytning til den løpende kapitalinntekten etter sktl. § 6-1. Grunnet utformingen av sktl. § 7-2 andre ledd første setning, er imidlertid fradragrett for prosesskostnadene utelukket.¹³¹

4.3.3 Prosesskostnader tilknyttet aksjer, verdipapirer mv.

Avkastning fra «betalingsmidler, fordringer og verdipapirer mv.» regnes som kapitalinntekt etter sktl. § 5-20 første ledd bokstav b. Gevinst fra realisasjon er skattepliktig etter sktl. § 10-31 første ledd første setning.

¹³⁰ Stoveland mfl. (2020), s. 652.

¹³¹ Scenariet forutsetter at utleier ikke fikk erstattet tapet på andre måter, for eksempel gjennom forsikringsdekning.

Inntekt i form av utbytte fra aksjer, samt renteinntekter fra bankinnskudd er dermed skattepliktig inntekt, og kostnader knyttet til slike inntekter vil i alminnelighet være fradragsberettiget.¹³²

Skillet mellom kostnad knyttet til inntektskilde og kostnad knyttet til inntektserverv er her sentralt, og medfører at det som hovedregel ikke gis fradrag for prosesskostnader i forbindelse med tvist om eiendomsretten til aksjer – prosesskostnadene må i så tilfelle aktiveres som del av inngangsverdien på aksjene. Begrunnelsen er at prosesskostnadene anses som anskaffelseskostnader, jf. sktl. § 10-32 annet ledd.

Det kan stilles spørsmål ved om en slik oppfatning kan opprettholdes i lys av resonnementet og resultatet i *Løvenskiold II*, der skattyter fikk fradrag for prosesskostnader knyttet til forsvar av eiendomsrett. Ifølge Fantoft-Seielstad tilsier begrunnelsen i *Løvenskiold II* at det bør «nyanseres mellom forsvar og erverv av eiendomsrett», noe som tilsier at det bør gis direkte fradrag for prosesskostnader som knytter seg til forsvar av eiendomsrett til aksjer.¹³³

Som nevnt ovenfor i pkt. 3.3 uttalte flertallet i *Løvenskiold II* at kostnadene ikke kunne anses som et «blott og bart forsvar for eiendomsretten», men var pådratt for å sikre «konsernets samlede inntekt».¹³⁴ De samme synspunkter må langt på vei gjelde ved forsvar av aksjer og verdipapirer som gir skattepliktig avkastning. Kostnader til å beholde et inntektsgivende formuesgode må – i alle fall i normaltilfellene – anses som kostnader med tilknytning til den løpende inntekt i større grad enn selve inntektskilden. Dette trekker etter min oppfatning i retning av at det bør tilkjennes direkte fradrag for prosesskostnader som gjelder forsvar av eiendomsretten til aksjer, verdipapirer mv. Det er en betydelig prinsipiell forskjell mellom anskaffelseskostnader i form av prosesskostnader ved erverv av eiendomsrett, og prosesskostnader som pådras for å ivareta en allerede etablert eiendomsrett.

¹³² At utbytte regnes som skattepliktig inntekt følger også uttrykkelig av sktl. § 10-11 første ledd første setning.

¹³³ Fantoft-Seielstad (2020), s. 323.

¹³⁴ Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold II* (s. 982).

5 Prosesskostnader i saker av pønalt karakter

5.1 Innledning

Problemstillingen i det følgende er fradragsrett for prosesskostnader som pådras i forbindelse med straffesaker og andre saker av pønalt karakter. Det siktes her hovedsakelig til saker der en skattyter har blitt siktet eller tiltalt for forhold som kan medføre en strafferettslig reaksjon, men også til saker der en skattyter har blitt offer for beskyldninger eller uttalelser om påståtte lov- eller regelbrudd, jf. blant annet Rt. 2008 s. 794 *Korsvold*.

Prinsipielt sett står ikke prosesskostnader som pådras i straffesaker i noen annen stilling enn prosesskostnader som pådras i forbindelse med en sivil tvist. Vilkår og vurderingstema er de samme: Det sentrale er om kostnaden er oppofret, og om den har tilstrekkelig nær tilknytning til skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1 første ledd første setning.

Før 2008 ble det imidlertid antatt at prosesskostnader i forbindelse med straffesaker ikke var gjenstand for fradrag. I Lignings-ABC for 2007/08 ble det eksempelvis hevdet at kostnader i forbindelse med en straffesak ikke kunne komme til fradrag, selv om den straffbare handling direkte var knyttet til skattyters virksomhet.¹³⁵

Etter Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* ble dette standpunktet fraveket, og i Lignings-ABC 2009/10 ble det fremholdt at det kan gis fradrag for prosesskostnader i forbindelse med en straffesak dersom «den påståtte straffbare handlingen har *en påregnelig og direkte tilknytning* til skattepliktig inntektserverv» (min kursivering).¹³⁶ For en nærmere redegjørelse av faktum i *Korsvold* vises det til pkt. 4.2 ovenfor.

Det må presiseres at *Korsvold* ikke var en straffesak, idet skattyter aldri ble tiltalt eller siktet for straffbare lovbrudd, og saken dermed ikke ble behandlet i en domstol. Kostnadene skattyter senere krevde fradrag for hadde karakter av juridisk bistand og mediehandtering, og kan dermed anses å ligge litt på siden av begrepet prosesskostnader. Saken er likevel av betydning for spørsmålet om fradragsrett for kostnader knyttet til saker av pønalt karakter på et overordnet nivå.

¹³⁵ Lignings-ABC 2007/08 pkt. 133-3.9. Se også Stoveland mfl. (2020), s. 441.

¹³⁶ Lignings-ABC 2009/10, pkt. 130-3.10.

Ved lagmannsretts behandling av saken anførte Staten at det måtte gjelde som «alminnelig prinsipp» at kostnader i forbindelse med straffesak ikke kunne være fradragsberettiget, med henvisning til forarbeidene til sktl. 1911 og juridisk litteratur.¹³⁷ En enstemmig lagmannsrett fant det ikke bevist at et slikt prinsipp hverken eksisterte eller kunne legges til grunn som gjeldende rett. Statens anførsel ble frafalt før Høyesteretts ankebehandling, da det i lagmannsrettens dom ble lagt til grunn at kostnadene ikke var pådratt «i anledning en straffanklage».

Skattyter i *Korsvold* fikk som kjent fradrag for sine kostnader. En sentral del av Høyesteretts begrunnelse var at kostnadene var pådratt med det sentrale formål å opprettholde inntektsevne – at skattyter i tillegg fikk sitt navn renvasket, med de fordeler dette medførte for ham personlig, kunne ikke tillegges vekt. Retten viste til at når det kan påvises en rekke formål med en pådratt kostnad, og disse formålene fremstår som «innbyrdes avhengige og overlappende», vil det å se hen til hva som var hovedformålet være «mindre treffende».¹³⁸

5.2 Sak av pønalt karakter med tilknytning til inntektsserverv

Temaet i det påfølgende er fradrag for prosesskostnader når saken gjelder straffbare forhold med tilknytning til skattyters inntektsserverv.

Praksis og teori tar i hovedsak for seg tilfeller der prosesskostnadene gjelder et påstått straffbart forhold som er foranlediget av inntektsserverv. Det følger eksempelvis av Skatte-ABC at:

*Kostnadene anses for å ha en tilstrekkelig tilknytning til inntektsservervet dersom den påståtte lovovertrедelsen har nær sammenheng med utøvelsen av inntektsservervet.*¹³⁹

Det siterte gir uttrykk for at vilkåret om tilknytning i sktl. § 6-1 ikke bare gjelder tilknytning til fremtidig inntektsserverv, slik at også kostnader som springer ut fra utøvelsen av et inntektsserverv vil kunne oppfylle tilknytningsvilkåret. Prosesskostnadene kan i så måte anses å ha karakter av driftsomkostninger, som i seg selv tilsier fradragsrett. Som nevnt ovenfor i pkt. 2.3.5.1 kan et manglende inntektsformål til dels veies opp av en sterk tilknytning til

¹³⁷ LB-2007-24561.

¹³⁸ Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* (avsn. 54).

¹³⁹ Skatte-ABC 2022/2023, pkt. J-7-3.11 *Straffesak*.

fortidig inntektserverv, noe som vil kunne være tilfelle når en skattyter pådrar seg prosesskostnader som følge av inntektsskapende aktivitet.

Til illustrasjon kan det vises til LB-2021-5787. Saken gjaldt en personlig skattyter som krevde fradrag for prosesskostnader pådratt i en straffesak som senere endte med frifinnelse. Tiltalen gjaldt økonomisk kriminalitet i form av grovt skattesvik og økonomisk utroskap som hadde sammenheng med skattyters inntektserverv.

Skattyter anførte for lagmannsretten at fradrag måtte tilkjennes både basert på prosesskostnadenes tilknytning til fremtidige inntekter, samt at anklagene gjaldt brudd på «lovbestemmelser av sentral betydning for inntektservervet». Med henvisning til *Korsvold* ble det anført at formålet med kostnadene var å gjenopprette tilliten i markedet som skattyter opererte i, idet en eventuell domfellelse ville være «ødeleggende for [skattyters] fremtidige inntektsevne».¹⁴⁰

Retten kom til at prosesskostnadene hverken hadde tilstrekkelig tilknytning til skattyters fremtidige inntektserverv eller var foranlediget av skattyters inntektsskapende aktivitet.

Ved vurderingen av tilknytningen mellom kostnadene og skattyters fremtidige inntektsmuligheter, foretok retten en vurdering av hva som var skattyters formål med kostnadene. Der skattyter anførte at formålet var å opprettholde den nødvendige tilliten i markedet og dermed var inntektsrelatert, mente staten at skattyters strategi i straffesaken tilsa at hensynet til å sikre fremtidige inntekter ikke kunne anses å være det sentrale formålet for skattyter.

Med utgangspunkt i at det skal foretas en objektiv vurdering av skattyters formål¹⁴¹ fant lagmannsretten at skattyter selv var å bebreide for at straffesaken mot ham ble trukket ut i tid og omfang, gjennom at han ikke bidro til sakens opplysning. Skattyters manglende vilje til å forklare seg både for politi og domstol tilsa dermed at det sentrale formålet med prosesskostnadene var å bli frikjent, ikke å ivareta fremtidig inntekt.

¹⁴⁰ LB-2021-5787.

¹⁴¹ Se pkt. 2.3.5.1 ovenfor.

Lagmannsretten konkluderte med at prosesskostnadene heller ikke knyttet seg til en type lovbrudd som hadde «direkte tilknytning til inntektsservervet».¹⁴² Dette ble begrunnet med at anklagene om utroskap ikke kunne anses å være foranlediget av virksomheten, men heller var et «opplegg for skattesvik». Når overtredelsene gjaldt påståtte overtredelser *mot* selskapet som skattyter jobbet for, hadde ikke kostnadene tilstrekkelig tilknytning til inntektsserverv. For så vidt gjaldt anklagene om skattesvik, viste retten til at kostnader for å bestride eller klage på myndighetenes skattefastsetting ikke var en fradragsberettiget kostnad, jf. Rt. 2005 s. 1434 *Total*.¹⁴³

Det er verdt å bemerke at skattyter på et tidligere tidspunkt hadde vært siktet for markedsmanipulasjon. Saken ble senere henlagt grunnet bevisets stilling, og skattyter ble tilkjent fradrag for prosesskostnadene knyttet til denne siktelsen. Begrunnelsen bak denne avgjørelsen er ikke gjengitt i lagmannsrettens dom, men det fremgår av domspremissene at det tilsynelatende var utslagsgivende for fradragsretten at siktelsen gjaldt en lovovertrødelse «begått i jobbsammenheng».¹⁴⁴

5.3 Sak av pønål karakter uten tilknytning til inntektsserverv

I *Korsvold* gjaldt saksforholdet en skattyter som ble beskyldt for lovbrudd som hadde nær sammenheng med hans inntektsserverv. Førstvoterende tok ikke stilling til om saken hadde stilt seg annerledes dersom «saken hadde hatt utspring i et forhold av rent privat karakter».¹⁴⁵ Temaet i det følgende er fradragsrett for prosesskostnader som er foranlediget av påstått straffbare forhold som ikke har tilknytning til skattyters inntektsserverv.

På den ene siden er det klart at sktl. § 6-1 kun oppstiller et krav om tilknytning mellom kostnaden og inntekten, noe som trekker i retning av at også prosesskostnader foranlediget av påstått straffbare forhold av privat art kan gi fradragsrett.

¹⁴² LB-2021-5787, med henvisning til Stoveland (red). 2020, s. 441.

¹⁴³ Se også nedenfor under pkt. 6.

¹⁴⁴ LB-2021-5787.

¹⁴⁵ Rt. 2008 s. 794 *Korsvold* (avsn. 41).

På den annen side kan det fremstå noe urimelig at en skattyter som uaktsomt eller forsettlig¹⁴⁶ pådrar seg kostnader som følge av et rent privat forhold, skal kunne få fradrag for prosesskostnader som senere pådras for å opprettholde eller sikre inntekt.

Et tenkt eksempel kan være politibetjenten som blir tiltalt for en voldshandling begått utenfor arbeidstid. Det blir tatt ut tiltale mot betjenten, som så pådrar seg kostnader til forsvarerbistand.¹⁴⁷ En fellende dom vil kunne medføre at tiltalte mister retten til å jobbe som politi, jf. strl. § 56. Kostnadene til forsvar har dermed i utgangspunktet tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt, noe som tilsier at det skal gis fradrag etter sktl. § 6-1.

I juridisk teori peker Skar på at når det ikke gis fradrag for kostnader som skyldes straffbar aktivitet, vil det vanligvis heller ikke gis fradrag for kostnader som pådras som følge av straffbare forhold. Som eksempel nevnes «erstatnings- eller sakskostnader, herunder etter fellende straffedom».¹⁴⁸ En slik regel kan ifølge Skar begrunnes i at kostnader som skyldes «straffbare forhold» som sådan ikke gir fradragsrett, men også i at den pådratte kostnaden er en «lite saklig følge av inntektsskapning».¹⁴⁹

I lys av uskyldspresumsjonen¹⁵⁰ kan det imidlertid være problematisk å anse prosesskostnader som pådratt «som følge av straffbare forhold» før det foreligger en rettskraftig fellende dom. Før det foreligger endelig dom i saken kan det være mer presist å kategorisere prosesskostnadene som pådratt som følge av tiltalen.

Slik Skar også nevner i sin artikkel, foreligger det ingen avgjørelser fra Høyesterett som eksplisitt tar opp spørsmålet om fradragsrett for prosesskostnader for påstått straffbare forhold uten tilknytning til inntekt.¹⁵¹ Det følger imidlertid av Skatte-ABC at tilknytningskravet i sktl. § 6-1 «som utgangspunkt» ikke vil være oppfylt der den påståtte straffbare handling «ikke har noe med inntektservervet å gjøre», og videre:

¹⁴⁶ Jf. lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven/strl.) § 21, jf. § 23.

¹⁴⁷ Eksemplet forutsetter at den tiltalte velger å ikke benytte seg av den offentlige oppnevnte forsvarer, jf. strpl. § 100 første ledd.

¹⁴⁸ Skar (2021), s. 40.

¹⁴⁹ Skar (2021), s. 40.

¹⁵⁰ Grunnloven § 96 andre ledd; EMK art. 6 nr. 2.

¹⁵¹ Skar (2021), s. 38

Tilknytningskravet kan likevel være oppfylt hvis en fellende dom vil virke ødeleggende for fremtidige inntektserverv. Blir en kjent skyldig, vil kostnadene vanligvis ikke ha tilstrekkelig tilknytning til noe fremtidig inntektserverv, slik at kostnadene ikke er fradragsberettigede.¹⁵²

Hva som regnes som «ødeleggende» fremgår ikke klart av ordlyden, men det må nok antas at det ikke kun siktes til de tilfeller der skattyter mister all inntektsevne. Samtidig bør det nok avgrenses mot de tilfeller der en fellende dom vil ha marginale konsekvenser for skattyterens inntektserverv.

At en fellende dom medfører at kostnadene ikke har tilstrekkelig tilknytning til fremtidig inntekt, er imidlertid et resonnement som ikke er helt enkelt å følge. Om en ser hen til eksemplet med politibetjenten ovenfor, fremstår det noe kunstig å slå fast at prosesskostnadene har svakere tilknytning til betjentens fremtidige inntektserverv dersom retten fant vedkommende skyldig, enn om saken endte med frifinnelse.

Dersom fradragsretten for prosesskostnader skal avskjæres som følge av at skattyter dømmes for straffbare forhold som ikke har tilknytning til inntektservervet, er det etter min oppfatning mer naturlig å anse dette som et unntak fra fradragsretten, i tråd med Zimmers synspunkter:

Det kan nok diskuteres om det er treffende å se det slik at tilknytning mangler i slike tilfelle ... Mer treffende er det kanskje å legge til grunn at det gjelder et unntak fra fradragsretten i disse tilfellene ...¹⁵³

Uttalelsen kan ses i sammenheng med at pønale reaksjoner i form av bøter, gebyrer og erstatninger som hovedregel ikke kommer til fradrag når skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. Synspunktet synes klart nok å være at slike reaksjoner er *ment* å ha en negativ effekt på skattyters økonomiske stilling. En eventuell fradragsrett for disse kostnadene ville svekke den preventive effekten av slike sanksjoner og samtidig legge en del av byrden over på fellesskapet. En transportbedrift som nærmest regelmessig pådrar seg store gebyrer og

¹⁵² Skatte-ABC 2022/2023, pkt. J-7.3.11 *Straffesak*.

¹⁵³ Zimmer (2021), s. 243.

bøter for overtredelser av trafikk- og transportlovgivningen, bør for eksempel ikke kunne trekke fra kostnadene etter samme prinsipp som for øvrige driftskostnader.¹⁵⁴

Basert på det foregående synes det klart at terskelen for å få fradrag for prosesskostnader er høyere når det påstått straffbare forholdet ikke har tilknytning til skattyters inntektserverv.

6 Prosesskostnader i forbindelse med skattesak

6.1 Innledning

Temaet her er prosesskostnader som pådras av en skattyter i forbindelse med en pågående skattesak. Begrepet *skattesak* er ikke et entydig begrep, men forstås i denne sammenheng som en forvaltningsmessig eller rettslig prosess mellom skattyter og skattemyndighetene angående skattefastsetting.

Som nevnt ovenfor i pkt. 2.3.5.1 hviler det et omfattende ansvar på hver enkelt skattyter ved fastsettelsen av skattegrunnlaget. Der hvert skattesubjekt tidligere kun hadde en opplysningsplikt, er det i dag slik at skattytere selv har ansvar for å fastsette riktig grunnlag for skatt. Skattemyndighetene har imidlertid en utstrakt kontrollfunksjon,¹⁵⁵ og kan av eget initiativ endre en allerede fastsatt skattemelding.¹⁵⁶

Prosesskostnader i skattesaker kan oppstå av en rekke årsaker. Typisk er kanskje skattyters kostnader knyttet til å fremskaffe de opplysninger som skattemyndighetene ber om, samt bistand knyttet til klage og eventuelt søksmål om skattemyndighetenes vedtak.¹⁵⁷ Som en følge av at skattefastsettingen i de senere år har blitt enklere og mer oversiktlig, er det kanskje først og fremst for selskaper og næringsdrivende at slike kostnader vil oppstå.

Fradragsrett for kostnader i skattesaker må ses i lys av skatteforvaltningslovens regler om erstatning for sakskostnader.¹⁵⁸ Etter sktfvl. § 5-9 første ledd første setning skal skattyter få erstatning for «vesentlige kostnader som har vært nødvendige for å få endret et vedtak» dersom endringen er til gunst for skattyter. Om skattyter vinner saken og dermed får sine

¹⁵⁴ Sml. Zimmer (2021), s. 244.

¹⁵⁵ Se sktfvl. kapittel 10.

¹⁵⁶ Se sktfvl. kapittel 12.

¹⁵⁷ Se sktfvl. kapittel 13 og 15.

¹⁵⁸ Se Zimmer (2006), s. 263.

kostnader erstattet, foreligger ingen oppofrelse, og fradragsrett er utelukket. Spørsmålet om fradragsrett kommer dermed på spissen der skattyter ikke har vunnet saken og fått sine utgifter erstattet.

6.2 Hvilke typer kostnader kan kreves fradratt?

Skatt på inntekt anses ikke som en skattemessig kostnad, på samme måte som en skattemessig besparelse ikke anses som inntekt.¹⁵⁹ Disse utgangspunktene tilsier dermed at en skattyter ikke kan få fradrag for kostnader med formål å redusere skatteregningen.

I Rt. 2005 s. 1434 *Total* krevde flere selskaper fradrag for prosesskostnader knyttet til klagesak og rettssak om inntektsskatt. Kostnadene var med andre ord pådratt i etterkant av at ligningen var avsluttet. Førstvoterende i Høyesterett innledet sitt votum med å presisere følgende:

Selskapet har en straffesanksjonert plikt til å fremskaffe ... nødvendig grunnlag for beregningen av skatt av dets virksomhet. Uriktige eller ufullstendige opplysninger kan medføre ileggelse av tilleggs-skatt. Det er derfor ikke mulig å drive virksomhet uten i større eller mindre grad å pådra seg utgifter i forbindelse med ligningen. De er knyttet til den inntektsbringende virksomhet som sådan. Det må da etter min mening følge av skattelovens nevnte hovedregel at utgiften er fradragsberettiget, så fremt den faktisk er oppfret.¹⁶⁰

Uttalelsen er et obiter dictum uten betydning for den aktuelle saken. Det siterte synes imidlertid å bygge på en tanke om at når en kostnad er pådratt som følge av oppfyllelsen av lovpålagte plikter – og kanskje særlig når brudd på plikten er straffesanksjonert – bør den kunne fradragsføres som en driftsutgift.¹⁶¹ At kostnadene i slike tilfeller har nær tilknytning til skattepliktig inntekt er lite tvilsomt – kostnadene kan anses både som en forutsetning for og en følge av inntektservervet. Førstvoterende fant også grunn til å presisere at «utgifter til ren

¹⁵⁹ Zimmer (2021), s. 244.

¹⁶⁰ Rt. 2005 s. 1434 *Total* (avsn. 26).

¹⁶¹ Sml. Rt. 1962 s. 133 *Ahnfelt*.

skatteplanlegging» vanskelig kunne kreves fradrett i medhold av sktl. § 6-1, selv om utgiftene kan sies å ha tilknytning til skattepliktig inntekt.¹⁶²

Skattyterne i *Total* krevde imidlertid fradrag for prosesskostnader knyttet til klage- og søksmålsbehandling av en eksisterende skattefastsettelse. Høyesterett fant at slike kostnader ikke var fradragsberettigede. Selv om førstvoterende syntes å være delvis enig i skattyternes anførsel om at også kostnader pådratt etter skattefastsettelsen bør være fradragsberettigede, ble det lagt avgjørende vekt på langvarig administrativ praksis og teori:

*[I] fravær av klarere holdepunkter i skatteloven er [det] vanskelig å sette til side den regel som synes ganske uforbeholdent fastslått i ligningspraksis, administrative uttalelser og skatterettslig litteratur, og som ikke entydig strider mot de aktuelle reelle hensyn.*¹⁶³

Prejudikatet etter *Total* er dermed at fradragsretten for prosesskostnader i skattesaker er begrenset til kostnader som er pådratt i forbindelse med skattefastsettelsen. Kostnader pådratt i etterkant, som ledd i en klage- eller rettssak, kan ikke fradras.

Zimmer har i sin kommentar til *Total* inntatt en mer prinsipiell holdning til spørsmålet:

*Da har det etter min mening atskillig for seg ... å knytte an til at inntektsskatter i seg selv ikke oppfyller tilknytningskriteriet, og da kan heller ikke kostnader knyttet til slike skatter gjøre det. Alternativt kan det begrunnes med at spart skatt ikke er skattepliktig inntekt og at tilknytning derfor mangler.*¹⁶⁴

Skatte-ABC viderefører resultatet fra *Total*, men inneholder også noen nærmere presiseringer om fradragsretten. I tillegg til kostnader knyttet til utarbeidelse av skattemelding, skal det gis fradrag for skattyters kostnader til bistand ved endringssak som tas opp av skattemyndighetene etter sktfvl. § 12-1, samt bistand til fremleggelse av opplysninger i forbindelse med kontroll etter sktfvl. kapittel 10. Kostnader i forbindelse med klage- og domstolsbehandling om inntekts- eller formuesskatt er likevel ikke fradragsberettiget.¹⁶⁵

¹⁶² Rt. 2005 s. 1434 *Total* (avsn. 26).

¹⁶³ Rt. 2005 s. 1434 *Total* (avsn. 42).

¹⁶⁴ Zimmer (2006), s. 263, med henvisning til Aarbakke (1990), s. 247.

¹⁶⁵ Skatte-ABC 2022/2023, pkt. J-7-3.10.1 *Generelt*.

7 Tidfesting

7.1 Innledning

Tema i det foregående har vært *om* pådratte prosesskostnader kan komme til fradrag ved beregning av skattyters alminnelige inntekt. I det påfølgende gjøres det rede for *når* disse kostnadene kan komme til fradrag ved inntektsberegningen. Spørsmålet må løses gjennom anvendelse av tidfestingsreglene i skatteloven kapittel 14.

Skatteloven oppstiller i hovedsak to hovedprinsipper for tidfesting: *Realisasjonsprinsippet* og *kontantprinsippet*. Hvilket prinsipp som skal anvendes på prosesskostnader, avhenger av hvilken inntekt kostnadene har tilknytning til. For kapital- og virksomhetsinntekter gjelder realisasjonsprinsippet, se pkt. 7.2. For arbeidsinntekter mv. gjelder kontantprinsippet, se pkt. 7.3.

Uavhengig av hvilket tidfestingsprinsipp som skal legges til grunn for kostnaden, handler tidfesting om *hvilket år* kostnaden skal fradras. Dette innebærer at selve øvelsen blir noe mindre komplisert, idet en som regel ikke behøver å ta stilling til nøyaktig hvilket tidspunkt kostnaden skal fradras.¹⁶⁶ Samtidig er det ikke uvanlig at rettslige prosesser kan strekke seg over lang tid, ofte over flere år.¹⁶⁷ I relasjon til prosesskostnader kan dette reise særlige problemstillinger, se pkt. 7.4.

7.2 Realisasjonsprinsippet

Hovedregelen om tidfesting for kostnader følger av sktl. § 14-2 andre ledd første setning:

Med mindre annet er bestemt, skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden.

Ordlyden tilsier at avtalt forfallsdato eller betalingstidspunkt ikke vil være av avgjørende betydning. Skattyters forpliktelse til å innfri oppstår som regel når motparten har presteret sin ytelse, enten det er i form av vare eller tjeneste, jf. prinsippet om ytelse mot ytelse.

¹⁶⁶ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) pkt. 7.14, s. 75: «Tidfestingsreglenes funksjon er å henføre inntekts- og fradragposter til de enkelte inntektsperiodene, i særlige tilfeller til mer spesifiserte tidspunkter.»

¹⁶⁷ Se for eksempel LB-2021-5787: Ankeforhandling ble avholdt i oktober 2021, men saken gjaldt fradrag for prosesskostnader for inntektsårene 2009 til 2015.

For kostnader i form av kjøp av tjenester, som prosesskostnader må anses å være, vil tidfesting etter realisasjonsprinsippet medføre at kostnadene tidfestes etter hvert som tjenesten utføres – etter hvert som advokaten utfører sitt arbeid, oppstår det en ubetinget forpliktelse for skattyter til å betale for arbeidet. At advokaten venter med å sende faktura til rettssaken er over, er ikke av betydning for tidfestingen.

Prosesskostnader kan i visse tilfeller ta form som resultatforpliktelser, for eksempel i form av at advokaten ikke tar seg betalt dersom saken ikke går i klientens favør (også kjent som «no cure, no pay» eller «betinget salær»). Klientens betalingsplikt overfor advokaten kan da vanskelig sies å være «ubetinget», jf. ordlyden i sktl. § 14-2. Tidfesting må i disse tilfellene utsettes til saken er avgjort og det kan fastslås om advokaten har krav på betaling eller ikke.¹⁶⁸ En annen sak er at en dom i klientens favør kan medføre at motparten blir dømt til å dekke saksomkostningene, slik at oppofrelsesvilkåret ikke er oppfylt, se pkt. 7.4 nedenfor.

7.3 Kontantprinsippet

Når kostnadene er pådratt med tilknytning til arbeidsinntekter som nevnt i sktl. § 5-10, kommer ikke hovedregelen i sktl. § 14-2 andre ledd til anvendelse.

For arbeidsinntekter (lønn), pensjon, mv., gjelder *kontantprinsippet*. Det innebærer at slike inntekter skal tidfestes til det året ytelsen faktisk mottas hos skattyter, jf. sktl. § 14-3 første ledd første setning.

Hovedregelen om tidfesting av kostnader med tilknytning til arbeidsinntekter følger av sktl. § 14-3 tredje ledd første setning, som har slik ordlyd:

Kostnad til erverv av inntekt som nevnt i første og annet ledd fradras i det inntektsåret da kostnaden betales eller utredes.

Ordlyden tilsier at det avgjørende tidspunkt er når skattyter faktisk utfører en betaling. En parallell kan trekkes til oppofrelsesvilkåret i sktl. § 6-1, slik at spørsmålet blir om når det har skjedd en reduksjon i skattyters formuesstilling. Prosesskostnader med tilknytning til arbeidsinntekt vil dermed tidfestes til det tidspunkt skattyter faktisk betaler.

¹⁶⁸ Stoveland mfl. (2020), s. 1323.

7.4 Når prosesskostnader dekkes av motparten

Som nevnt ovenfor i pkt. 1.3 er hovedregelen i norsk rett at den tapende part må dekke motpartens saksomkostninger, jf. henholdsvis tvl. § 20-2 og strpl. § 438 første ledd.

Hensikten bak reglene er at en part som vinner en rettslig tvist eller blir frifunnet etter en rettslig forfølgning, ikke skal være økonomisk skadelidende.

Det er ikke uvanlig at rettslige prosesser foregår over lang tid, også over flere år. Særlige spørsmål oppstår når en skattyter har fått fradrag for pådratte prosesskostnader for ett år, men senere vinner saken.

Om skattyter da får erstattet de samme kostnadene som tidligere ble fradragsført, har ikke skattyter lidt noe økonomisk tap, og det har ikke skjedd noen reduksjon i hans formuesstilling. Oppfrelsesvilkåret er da ikke lenger oppfylt, og fradragsretten er ikke lenger i behold. Det må dermed foretas en reversering av fradraget, noe som kan skje på flere måter.

For det første kan skattyter selv sende inn en endringsmelding som korrigerer en allerede innsendt skattemelding etter sktfvl. § 9-4. Dette er mulig inntil tre år etter at den opprinnelige leveringsfristen gikk ut, jf. sktfvl. § 9-4 andre ledd.

For det andre kan skattemyndighetene selv foreta endringer i skattefastsettelsen etter sktfvl. § 12-1. Fristen for å gjøre slik endring er fem år etter sktfvl. § 12-6 første ledd første setning. Dette vil særlig være aktuelt der fristen etter sktfvl. § 9-4 andre ledd er utløpt, slik at skattyter selv må anmode skattemyndighetene om å foreta endringer.¹⁶⁹ Ifølge Skatte-ABC «bør skatteetaten normalt imøtekomme en anmodning om endring etter sktfvl. § 12-1».¹⁷⁰

Korrigerer av tidligere fradragsført kostnad kan gjennomføres på to måter: Enten blir kostnaden satt til null, slik at fradraget tilbakeføres, eller så føres beløpet som skattyter mottar som erstatning opp som inntekt for skattyter.¹⁷¹ Denne inntekten er skattepliktig etter sktl. § 5-1 som «fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet».¹⁷²

¹⁶⁹ Larsen, Marthe Andrea og Hanne Skaarberg Holen, Karnov lovkommentar, note 1 til sktfvl. § 12-1, 21.04.2022.

¹⁷⁰ Skatte-ABC 2022/2023, pkt. T-5-1 Generelt, s. 1235.

¹⁷¹ Ifølge Zimmer er det sistnevnte alternativet mest vanlig, jf. Zimmer (2021), s. 207.

¹⁷² Skatte-ABC 2022/2023, pkt. T-5-1 Generelt, s. 1236.

Både tvisteloven og straffeprosessloven inneholder særlige regler for lemping av sakskostnadsansvaret.¹⁷³ Om motparten kun blir idømt ansvar for deler av kostnadene – eksempelvis fordi retten mener skattyters kostnader overstiger det nødvendige – vil skattyters fradragsrett bestå for de kostnader som ikke blir dekket av motparten.¹⁷⁴ Det må da foretas en oppdeling av kostnadene, slik at det kun er den delen som blir erstattet av motparten som blir korrigert.

7.5 Når skattyter må dekke motpartens prosesskostnader

I tråd med redegjørelsen i pkt. 7.4 er det klart at også en skattyter som taper saken og må dekke motpartens prosesskostnader kan få fradrag for disse. Det som er sagt om etterfølgende endring av skattemelding gjelder tilsvarende når det er snakk om å legge til en fradragsberettiget kostnad.

¹⁷³ Tvl. kap. 20; strpl. § 438.

¹⁷⁴ At skattyter kan få fradrag også for kostnader som retten ikke finner nødvendige, viser at kostnadens nødvendighet ikke er et selvstendig vilkår for fradragsrett, sml. pkt. 2.3.5.2 ovenfor.

Referanseliste

Norske rettskilder:

Lov

1814	<i>Kongeriket Norges Grunnlov av 17. mai 1814</i>
1911	<i>Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven 1911) (opphevet)</i>
1911	<i>Lov 18. august 1911 nr. 9 Skattelov for byene (byskatteloven)</i>
1981	<i>Lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven/strpl.)</i>
1997	<i>Lov 19. juni 1997 nr. 79 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven/vphl.). (opphevet)</i>
2005	<i>Lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven/strl.)</i>
2005	<i>Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven/tvl.)</i>
2016	<i>Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven/sktfvl.)</i>

Forarbeider

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)	<i>Ny skattelov</i>
Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)	<i>Skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer</i>

Rettspraksis

Høyesterett

Rt. 1918 s. 836 *Arnfinnsen*

Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold II*

Rt. 1962 s. 133 *Ahnfelt*

Rt. 1962 s. 614 *Tronier*

Rt. 1981 s. 256 *Bjerke Pedersen*

Rt. 1991 s. 1182 *Brenden*

Rt. 2005 s. 1434 *Total*

Rt. 2007 s. 302

Rt. 2008 s. 794 *Korsvold*

Rt. 2009 s. 1473 *Samdal*

Rt. 2012 s. 744 *Skagen*

Rt. 2014 s. 1281

Rt. 2015 s. 367

Rt. 2015 s. 1068 *Kverva*

HR-2018-391-A *Argentum*

HR-2018-570-A

HR-2018-580-A *Salmar*

HR-2022-500-U

HR-2022-2404-A *Ramme Gård*

Lagmannsrett

Utv. 1992 s. 34 (Frostating lagmannsrett)

LB-2001-2337 *Aker Material Handling*

LB-2007-24561

LB-2016-169114

LB-2021-5787

Uttalelser fra departement og direktorat

Utv. 1985 s. 400

Finansdepartementets brev til
Skattedirektoratet av 8. juli 1985.

USKD-2013-10

«Fradragsføring av fusjonskostnader»,
Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 11.
februar 2013.

Juridisk teori

Bøker

Folkvord (2020)

Folkvord, Benn, *Skatterett i et nøtteskall*,
Gyldendal 2020.

Skoghøy (2018)

Skoghøy, Jens Edvin A., *Retten og
rettsanvendelse*, Universitetsforlaget 2018.

- Stoveland mfl. (2020) Stoveland, Per Helge (red.), Hugo P. Matre, Elin Sund, Svein T. Sønning, *Skatteloven med kommentarer*, Universitetsforlaget 2020.
- Zimmer (2021) Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 9. utg., Universitetsforlaget 2021.
- Aarbakke (1990) Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt*, 4. utg., Universitetsforlaget 1990.
- Artikler**
- Fantoft-Seielstad (2020) Fantoft-Seielstad, Henrik B., «Skattemessig behandling av transaksjonskostnader», *Praktisk økonomi og finans* 2020/4, s. 314-324.
- Hauge (2014) Hauge, Harald, «Fradragsrett for oppkjøpskostnader», *Høyt skattet: Festskrift til Frederik Zimmer*, 2014, s. 277-298.
- Skar (2021) «Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1)», *Skatterett* 2021/1, s. 3-40.
- Vestengen og Johanson (2019) Vestengen, Arild og Mats Hennem Johanson, «Skatteloven § 6-24 og tilgrensende problemstillinger», *Skatterett* 2019/2, s. 129-143.
- Zimmer (2006) Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2005 – Del I», *Skatterett* 2006/3, s. 260-291.

Zimmer (2009) Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2008», *Skatterett* 2009/4, s. 305-367.

Zimmer (2013) Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012», *Skatterett*, 2013/3, s. 124-158.

Zimmer (2016) Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2015», *Skatterett* 2016/3, s. 189-255.

Karnov lovkommentar

Furusetth (2021) Furusetth, Eivind. Karnov lovkommentar: Skatteloven - sktl 1999, note 1 til § 6-30 1. ledd, [Lovdata.no](https://lovdata.no) (hentet 2. mai 2023).

Larsen og Skaarberg Holen (2022) Larsen, Marthe Andrea og Hanne Skaarberg Holen. Karnov lovkommentar: Skatteforvaltningsloven - sktfvl 2016, note 1 til § 12-1, [Lovdata.no](https://lovdata.no) (hentet 2. mai 2023).

Håndbøker

Lignings-ABC 2007/08 Skattedirektoratet (2008).

Lignings-ABC 2009/10 Skattedirektoratet (2010).

Skatte-ABC 2022/2023 Skattedirektoratet (2023).

Nettartikler

«Er kostnader til juridisk bistand fradragsberettiget?», *Kapital*, 19. februar 2021 <https://www.kapital.no/reportasjer/naeringsliv/2021/02/19/7618347>

[/er-kostnader-til](#)
[-juridisk-bistand-fradragsberettiget](#)

Internasjonale rettskilder

Konvensjoner

EMK

Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, Roma, 4. november 1950 (Den europeiske menneskerettskonvensjon/EMK).

