

investere i Norge. Det er også åpenbart at et slikt veivalg vil by på mange EØS-rettslige utfordringer.

De nye reglene og Departementets tolkningsuttalelse om kontinuitetsvilkåret bærer bud om en positiv vilje fra myndighetenes side til å sørge for at den skatte-

messige behandlingen av grenseoverskridende omorganiseringer mv., er i tråd med EØS-retten. På den annen side er det fortsatt en rekke uavklarte spørsmål knyttet til reglene og det kan også være vanskelig å forstå behovet for å oppstille til dels rigide kontinuitetskrav på utenlandske selskapers og aksjonærers hånd. Sist men ikke minst

er det et spørsmål om exitskattereglene vil måtte endres når dom foreligger i National Grid-saken, og dermed om denne «garantisten» for sikring av norsk skatteproveny ved gjennomføring av grenseoverskridende omorganiseringer mv. står for fall.

Fradragsrett knyttet til gjeldsettergivelse i konsernforhold

Skatteklagenemnda ved SFS har nylig fattet vedtak i to saker der fradrag for tap ved ettergivelse av fordring ble nektet med hjemmel i sktl. § 6–2 første ledd.

Hva som utgjør fradragsberettiget tap, følger av sktl. § 6–2 første og annet ledd. Første ledd gjelder fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt, mens annet ledd gjelder fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.

Skatteklagenemnda anser ettergivelse av fordring som en realisasjon av fordringen etter bestemmelsens første ledd, men oppstiller et forsterket krav til uerholdelighet når kreditor og debitor er i et økonomisk fellesskap.

Fradragsrett etter sktl. § 6–2 første ledd er avhengig av at tre kumulative vilkår er oppfylt. Det må foreligge et *tap*. Tapet må ha oppstått ved *realisasjon av formuesobjekt* og det må ikke foreligge *begrensninger som følger av kapittel 9*.

Fordringer er formuesobjekter og ettergivelse av fordringene innebærer et bortfall av disse og dermed en *realisasjon*, jf. sktl.

§ 9–2 første ledd bokstav d. Forutsetningen er at skattyter kan dokumentere at ettergivelsen er reell og irreversibel.

I de to vedtakene fra Skatteklagenemnda ved SFS (sak 2007–021SKN og sak 2007–023SKN) var det ingen tvil knyttet til verken kravet om *realisasjon av formuesobjekt* eller til kravet om at det ikke må foreligge *begrensninger etter kapittel 9*. Det springende punktet var hvorvidt det forelå et *tap*, herunder om det skulle stilles krav om at tapet måtte være «endelig konstatert».

I begge vedtakene kom nemnda til at det måtte oppstilles et krav om «endelig konstatert» tap også etter sktl. § 6–2 første ledd selv om det kun fremgår uttrykkelig av ordlyden i bestemmelsens annet ledd. I begge vedtakene ble fradrag nektet nettopp med den begrunnelsen at tapene ikke var endelig konstatert. Dette hadde sin bakgrunn i at nemnda ut fra foreliggende rettspraksis mente det generelt stilles strenge krav for å kunne kreve fradrag for tap på fordring hvor det er interessefellesskap mellom kreditor og debitor. Dette gjelder selv om debitor er indirekte eid og også i tilfeller der debitor ikke er heleid.

Saksforholdene

Begge sakene gjaldt spørsmål om hvorvidt morselskapet i de respektive konsern, her

betegnet som selskap A, for inntektsåret 2007 (i sak 2008–021SKN også for inntektsåret 2008) skulle få fradrag for tap ved ettergivelse av fordring overfor sitt datterselskap B, jf. sktl. § 6–2 første og annet ledd.

I sak 2007–021SKN ble fordringen ettergitt overfor et selskap som var direkte eid av morselskapet med 75 pst. Dette skjedde der datterselskapet var i en vanskelig økonomisk situasjon.

I sak 2007–023SKN ble fordringen ettergitt overfor et indirekte heleid selskap. Som et ledd i en refinansiering for å søke å redde virksomheten i selskap B, ga A ASA i 2007 tilsagn om ettergivelse av lån gitt til selskap B. Til tross for refinansieringen ble det i 2008 besluttet å sette i gang en nedleggelsesprosess i selskapet.

Kontorets vurdering

Kontoret kom i begge sakene til at vilkårene for tapsfradrag etter sktl. § 6–2 annet ledd ikke var oppfylt med bakgrunn i at selskapet ikke hadde lidit et «endelig konstatert tap». Ingen av fordringene kunne anses som «klart uerholdelig» slik uttrykket var fortolket i rettspraksis.

Videre understreket kontoret at det etter deres syn ikke foreligger noen dommer

hvor det i konsernforhold er konstatert at et tap er endelig så lenge det fortsatt drives virksomhet i debitorselskapet. Kontoret pekte i denne sammenheng på at en gjeldsetteggivelse kan føre til at verdiene i debitorselskapet øker. Der debitor er et heleid datterselskap av kreditor, vil kreditor kunne nyte godt av den potensielt økte verdien i datterselskapet. Selv om fordringen er ettergitt, vil konserntilknytningen i en slik situasjon medføre at tapet ikke kan sies å være endelig konstatert på kreditors hånd. Tapet ville etter kontorets syn først være endelig når debitorselskapet mistet sin konserntilknytning for eksempel ved likvidasjon.

Skatteklagenemndas vurdering

Rettslig utgangspunkt

Ved vurdering av spørsmålet om fradragsrett tok Skatteklagenemnda utgangspunkt i sktl. § 6–2 første ledd, ikke bestemmelsens annet ledd slik kontoret hadde gjort. Første ledd oppstiller tre kumulative krav for fradragsrett (som er kort beskrevet innledningsvis i artikkelen).

Det springende punktet i begge sakene var spørsmålet om det forelå et tap i § 6–2 første ledds forstand, herunder om det kan oppstilles et krav også etter § 6–2 første ledd om at tapet må være «endelig konstatert». Et slikt krav er kun uttrykkelig innført i bestemmelsens annet ledd. Nemnda la til grunn at det samme tolkningsmateriale som ble benyttet ved tolkning av fradragsrett for tap på fordring ved gjeldsetteggivelse etter sktl. 1911 § 44 første ledd, bokstav d, kunne anvendes ved tolkningen av nåværende sktl. § 6–2 første ledd. Dette, med bakgrunn i at det fremgår klart av forarbeidene til nåværende bestemmelse at det i forbindelse med innføringen av denne ikke var tilsiktet noen materielle realitetsendringer med hensyn til hva som var skattepliktige inntekter, fradragsberettigede kostnader osv. Nemnda slo fast at det er på det rene at det av sktl. 1911 § 44 følger et krav om at tapet må være «endelig konstatert». Nemnda viste i denne sammenheng til at fradrag for tap på fordring først kan kreves når det er på det rene at fordringen ikke blir oppfylt og dermed at tapet må være endelig pådratt, dette følger også av Rt. 1993 side 700, (Utv. 1993 side 1091) *Selmer* og Rt. 1999 side 1663, (Utv. 2000 side 1) *Hydro Fertilizer*. Fra *Selmer*-dommen fremhevet nemnda blant annet følgende sitat:

«Etter skattelovens § 44 første ledd bokstav d er det et vilkår for fradrag at det foreligger et «tap». Dette er i praksis forstått slik at fradrag først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt. Betalingsvansker hos debitor er ikke nok. Tapet må være endelig pådratt, jf. Rt. 1990 s. 1143 og Ot.prp. nr. 35 (1990–91) s. 140.»

Nemnda konkluderte på dette punktet med at det, basert på nevnte praksis og lovhistorie, ikke kan være tvilsomt at kravet om endelig konstatert i realiteten også må gjelde ved gjeldsetteggivelse såfremt det er interessefelleskap mellom kreditor og debitor.

I denne sammenheng påpekte nemnda at når Høyesterett har stilt ytterligere krav for fradragsrett for tap på fordringer når kreditor er direkte eller indirekte aksjonær i debitorselskapet, har det, etter nemndas oppfatning, sin bakgrunn i den nære økonomiske sammenhengen mellom kreditor og aksjonærposisjonen. Det kreditorselskapet gir avkall på ved etteggivelsen som kreditor, vil kreditor kunne få igjen som aksjonær gjennom økt aksjeverdi. Nemnda var av den oppfatning at etteggivelsen følgende vil kunne bidra til en økt fremtidig avkastning for kreditor i kraft av sin direkte eller indirekte aksjonærposisjon i debitorselskapet.

Endelig konstatert tap i konsernforhold i de foreliggende sakene

Av dommene i Rt. 1990 s. 1143 (Utv. 1991 s. 143) *Norse, Selmer* og *Hydro Fertilizer* utledet nemnda at det generelt stilles strenge krav for å kunne kreve fradrag for tap på fordring hvor det er interessefelleskap mellom kreditor og debitor. Høyesteretts uttalelser i både *Norse* og *Hydro Ferti-*

lizer tilsa etter nemndas syn, klart at de strenge kravene også gjelder hvor kreditor ettergir fordringer som ledd i en refinansiering av debitorselskapet for å sikre videre drift i selskapet. Nemnda viste til at dette også synes å ha vært lagt til grunn i teorien, og henviste til Frederik Zimmer (Red.), «Bedrift, selskap og skatt» 5. utgave på side 88 og Ole Gjems-Onstad «Norsk Bedriftsskatterett» 6. utgave side 139 og 140.

Nemnda var av den oppfatning at disse uttalelsene sett i sammenheng, måtte forstås slik at gjeldsetteggivelsene representerte et nødvendig tilskudd til debitor med sikte på å sikre fremtidig drift. Kreditor ville, som en del av det samme konsernet, kunne ta del i denne fremtidige driften. Dette til forskjell fra en etteggivelse fra en uavhengig kreditor, som uten å betinge seg en form for kompensasjon for etteggivelsen, ville ha tapt fordringen med endelig virkning. Nemnda påpekte at når kreditor er direkte eller indirekte aksjonær i debitor, kan en etteggivelse som på etteggivelsestidspunktet tilfører debitor nødvendig egenkapital for videre drift, vanskelig samtidig være det som utløser fradragsrett for kreditor ved at tapet på fordringen derved anses endelig konstatert.

Skatteklagenemndas vurdering i forhold til deleierskap (sak 2007–021SKN)

I vurderingen av hvilken betydning det skulle tillegges at debitorselskapet ikke var et heleid datterselskap av kreditor, viste nemnda til at *Norse*-dommen (som gjaldt et heleid datterselskap) ikke kan tas til inntekt for å avgrense rekkevidden av gjeldsetteggivelse overfor slike heleide datterselskaper. Nemnda påpekte i denne sammenheng at dommen konkret gjaldt et

AKTUARBREGNINGER OG TJENESTER

Kollektiv pensjonsforsikring og AFP.
Aktuarberegning av pensjonsforpliktelser utføres av NIA til konkurransedyktige priser. Hurtig leveringstid.

NIA – Nordic Insurance Administration AS

Forskningsparken –Gaustadalleen 21 – 0349 Oslo
Tlf: 22 95 82 70 – Fax: 22 95 82 71 – E-post: nia@aktuar.com



ØKONOMISK FELLESSKAP: Skatteklagenemnda anser ettergivelse av fordring som en realisasjon av fordringen etter bestemmelsens første ledd, men oppstiller et forsterket krav til uerholdelighet når kreditor og debitor er i et økonomisk fellesskap.

heleid datterselskap og at retten derfor ikke hadde noen foranledning til å vurdere tap på fordringer gitt til selskaper der kreditor innehar lavere eierandeler. Nemnda viste også til at retten i *Hydro Fertilizer*-dommen gikk et skritt videre ved å benytte tilsvarende strenge norm også ved indirekte eie, hvilket etter nemndas oppfatning tyder på at man ikke kan fortolke rettens uttrykk «i egenskap av eneaksjonær» i *Norse*-dommen helt bokstavelig. Nemnda fant dessuten støtte for sitt syn i juridisk teori (Zimmer, Frederik: *Bedrift selskap og skatt*, 5. utgave Oslo 2010 side 88). Nemnda pekte på det faktum at i boken blir interessefellesskapet mellom heleide konsernselskaper spesielt fremhevet som tilfeller hvor en ettergivelse av en fordring ikke nødvendigvis vil være en indikasjon på at fordringen er å anse som endelig konstatert tapt, men det utelukkes ikke at det også vil gjelde hvor det kun foreligger interessefellesskap uten at debitor er heleid.

Nemnda konkluderte på denne bakgrunn med at Høyesteretts forsterkede krav til uerholdelighet ved ettergivelse i interessefellesskap, også vil gjelde i de tilfellene hvor det er interessefellesskap mellom

debitor og kreditor, og ikke kun være begrenset til situasjoner hvor debitor er 100 prosent eid av kreditor.

På bakgrunn av innsigelser fra skattyter vurderte nemnda om det bør tillegges betydning at det synes å være en viss inkonsistens mellom konverterings- og ettergivelsestilfellene. Nemnda var enig med skattyter i at det synes å eksistere en slik inkonsistens ved at det ikke har vært stilt krav om endelig konstatert tap i foreliggende praksis omkring konvertering av fordring til aksjekapital i debitorselskapet. Nemnda la imidlertid vekt på at det heller ikke er noen tvil om at et slikt krav har vært stilt i ettergivelsestilfellene, og at det måtte legges til grunn ved løsningen.

I begge sakene presiserte nemnda at det ikke kan stilles et absolutt krav til avvikling av debitorselskapet for å kunne anse en fordring som endelig tapt, men nemnda tolket *Selmer*-dommen slik at terskelen for å gi fradrag ved ettergivelse av fordringer er særdeles høy i tilfeller hvor kreditor har eierandeler i debitor.

Avslutningsvis fant nemnda grunn til å presisere følgende om identifikasjon mel-

lom morselskapets posisjon som hhv. kreditor og aksjonær:

«Rettspraksis på området identifiserer, som nevnt tidligere, posisjonen som kreditor med aksjonærposisjonen. Det er altså ikke det kreditorselskapet umiddelbart får igjen som en mulig stigning av aksjeværdien i debitor som vil være av betydning, men mulighet for fremtidig aksjeutbytte eller verdistigning på aksjene. Et slikt fremtidig aksjeutbytte eller en verdiøkning vil potensielt kunne overstige det ettergitte beløpet slik at fradrag må nektes fullt ut. Klager nærmest utelukker at fremtidige inntekter i B skal kunne betjene noe utover gammel gjeld. Etter nemndas syn er det faktum at det fortsatt drives forretningsvirksomhet i B, klargjørende. Nemnda kan derfor ikke utelukke at verdier tilsvarende det ettergitte beløpet en gang i fremtiden vil kunne tilfalle A.»

For øvrig presiserte nemnda at det ikke kunne utelukkes at resultatet kunne blitt et annet ved lavere eierandeler enn 75 pst.

Avsluttende kommentarer

Med avgjørelsen i sak 2007–023SKN gav nemnda uttrykk for at det forsterkede kravet som gjelder til uerholdelighet ved gjeldsettergivelse i interessefellesskap, ikke bare gjelder der debitorselskapet er heleid, men også der kreditorselskapet ikke har større andel enn 75 pst. Det er imidlertid verdt å merke seg at nemnda presiserte at det ikke kunne utelukkes at resultatet kunne blitt et annet ved lavere eierandeler. Det er dermed ikke avklart hvor grensen går for hvor lav eierandel som kan gi opphav for en slik skjerpet vurdering.

Nemnda presiserte for øvrig at det ikke kunne utelukkes at tapet kunne være endelig konstatert også ved en gjeldsettergivelse uten at konserntilknytningen brytes, selv om det nok ikke vil være særlig praktisk. Etterfølgende omstendigheter vil imidlertid prinsipielt sett være uten betydning ved vurderingen av om en fordring er klart uerholdelig.

Viktig er det å merke seg at nemnda går relativt langt i å identifisere kreditorposisjonen med posisjonen som aksjonær, særlig der debitorselskapet ikke er heleid.

Det er tatt ut stevning i sak 2007–023SKN. Søksmålsfristen i sak 2007–021SKN har ennå ikke utløpt.