

Fradrag for kostnader tilknyttet skattefri inntekt:

Fradragsrett for transaksjonskostnader ved mislykkede oppkjøp

I vedtak av 14. januar 2014 (sak 2007-077SKN) tok skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter stilling til hvorvidt det er fradragsrett for transaksjonskostnader tilknyttet fritaksobjekter ved mislykkede oppkjøp.

Saken gjaldt spørsmålet om selskap A (selskapet) ved ligningen for inntektsåret 2008 hadde fradragsrett i sin alminnelige inntekt for diverse kostnader knyttet til økonomisk integrasjon av ulike virksomheter – selskap A og selskap B. A var et norsk aksjeselskap, og dersom B ble kjøpt opp av A var det klart at B ville være omfattet av fritaksmetoden på objektsiden.

Selskapet anførte prinsipalt at kostnadene var pådratt for å slå sammen selskapene A og B. Selskapet var av den oppfatning at fradragsretten da ville følge av skatteloven § 6-1.

Videre anførte selskapet at skatteloven § 6-24 gav hjemmel for fradrag for kostnadene selv om man skulle legge til grunn at formålet med kostnadene var å kjøpe aksjene i B.

Endelig anførte selskapet at kostnader som er pådratt for å skaffe lån, uansett vil være fradragsberettiget innenfor virksomhet, jf. sktl. § 6-1.

Saken omfattet en rekke fradragsposter som alle ble underlagt en konkret og individuell behandling, og hvor fradragsretten for hver av postene ble vurdert opp mot vilkårene for fradragsrett i sktl. §§ 6-1 og 6-24.

Det er primært Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter sin tolkning av bestemmelsen i skatteloven § 6-24 som er av generell interesse. Omtalen av saken er derfor i all hovedsak

begrenset til en gjennomgang av nemndas bemerkninger til denne bestemmelsen.

Skatteklagenemnda konkluderte med at bestemmelsen i sktl. § 6-24 første ledd vil omfatte kostnader som etter sitt innhold tilsvarer løpende eierkostnader slik begrepet er avgrenset i forarbeidene. Kostnader som etter sin art tilsvarer ervervs-kostnader, jf. § 6-24 annet ledd, er ikke omfattet av første ledd og følgelig ikke fradragsberettigede.

Nemnda la til grunn at bestemmelsen ikke gir fradragsrett for transaksjonskostnader tilknyttet fritaksobjekter ved mislykkede oppkjøp. Videre la nemnda til grunn at det likevel er fradragsrett etter § 6-24 første ledd for finansieringsrelaterte kostnader til andre enn kreditor også ved mislykkede oppkjøp, så lenge kostnadene ville vært fradragsberettigede som en «løpende eierkostnad» etter sktl. § 6-24 første ledd dersom planlagt oppkjøp hadde blitt noe av.

Skatteklagenemndas bemerkninger vedrørende tolkningen av § 6-24 første og andre ledd

Forholdet mellom skatteloven §§ 6-1 og 6-24

Skatteklagenemnda kommenterte først forholdet mellom skatteloven §§ 6-1 og 6-24. Nemnda tok utgangspunkt i at det etter sktl. § 6-1 gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Sktl. § 6-1 første ledd lyder som kjent:

«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.»

Man gav uttrykk for at to vilkår måtte være oppfylt for at det skal foreligge fradragsrett. For det første måtte det foreligge en kostnad som måtte være «pådratt», dvs. at det måtte foreligge en oppofrelse av en fordel. For det andre måtte kostnaden ha tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektsskapende aktivitet. I denne forbindelse bringer avgjørelsen for så vidt intet nytt.

Videre kommenterte nemnda at kostnader til erverv av formuesobjekter ikke anses som oppofret, og at vilkårene for fradragsrett etter § 6-1 derfor ikke vil være oppfylt for slike kostnader. Ervervs-kostnader vil for så vidt kunne komme til fradrag på et senere tidspunkt, enten gjennom avskrivninger eller ved at de inngår i inngangsverdien ved en senere skattepliktig realisasjon av formuesobjektet. Direkte fradragsberettigede kostnader etter § 6-1 må som kjent avgrenses mot aktiveringspliktige ervervs-kostnader.

Nemnda kommenterte også rettstilstanden før innføringen av fritaksmetoden for aksjer mv. Før denne ble innført med virkning fra inntektsåret 2004, fikk en aksjeeier direkte fradrag etter sktl. § 6-1 for løpende eierkostnader tilknyttet aksjer,

f.eks. kostnader til deltakelse på generalforsamling, til regnskap og revisjon og kostnader til andre typiske aksjeeieraktiviteter. En aksjeeier hadde også fradragsrett etter § 6-1 for finansieringsrelaterte kostnader til andre enn kreditor knyttet til aksjer.

Kostnader til erverv av aksjer ble behandlet som aktiveringspliktige, og kunne først fradragsføres som en del av aksjenes inngangsverdi ved realisasjon av disse. Dette gjaldt kostnader pådratt med henblikk på å forberede eller gjennomføre kjøpet, og omfattet eksempelvis kostnader til analyser, kontraktsforhandlinger, kontraktsutforming, bedriftsgjennomgang (due diligence) og gjennomføring av selve overtakelsen, samt kostnader til etteroppgjør/revisjon.¹

Nemnda uttalte videre at kostnader til f.eks. «kartlegging av målselskaper, før det innledes undersøkelser av konkrete kandidater» samt kostnader til «integrering, organisering og markedsføring», ble ansett å knytte seg til ordinær drift av selskapet. Disse var følgelig direkte fradragsberettigede etter § 6-1.²

Rekkevidden av bestemmelsen i sktl. § 6-24 første ledd

Nemndas vurdering av ordlyden

Fritaksmetoden innebar at kostnader knyttet til aksjer som tidligere var fradragsberettigede etter sktl. § 6-1, dvs. løpende eierkostnader, ikke lenger var fradragsberettigede.³ Fradragsretten for slike kostnader ble utvidet igjen med virkning fra inntektsåret 2005, ved innføringen av sktl. § 6-24.⁴ Bestemmelsens første ledd lyder:

«(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.»

Nemnda kommenterte at utvidelsen av fradragsretten ikke omfattet «kostnader som før fritaksmetoden ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens inngangsverdi, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) avsnitt 15, pkt. 15.1 og 15.3». Dette ble presisert i sktl. § 6-24 annet ledd:

«(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader.»

Selskapet anførte at sktl. § 6-24 gir hjemmel for fradrag for enkelte aksjeeierkostnader og samtidig setter grensen for denne fradragsretten. Grensen ble anført å følge av bestemmelsens annet ledd. I den forbindelse ble det gjort gjeldende at ordlyden i § 6-24 annet ledd kun omfatter ervervs- og realisasjonskostnader knyttet til faktisk gjennomførte aksjeeverv, og ikke gjelder tilfeller hvor man aldri kom så langt som til selve ervervet.

Spørsmålet var slik nemnda formulerte det om «sktl. § 6-24 første ledd regulerer fradragsretten for ervervs-kostnader i tilfeller hvor erverv ikke gjennomføres».

Nemnda tok utgangspunkt i ordlyden. Sktl. § 6-24 første ledd gir fradrag for kostnad som pådras «for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38». Etter sktl. § 2-38 gis det skattefritak for gevinster og utbytter som følge av «eierandel[er]» i forskjellige typer selskaper eller et finansielt instrument med eierandel i et slikt selskap (foruten selskap som nevnt i § 10-40 første ledd) som underliggende objekt. Fritak omfatter for eksempel «gevinst ... ved realisasjon ... av eierandel» og «utbytte ... på ... eierandel» i aksjeselskaper på nærmere angitte vilkår. Både gevinst ved realisasjon og utbytte er inntekter som opparbeides på bakgrunn av eierskap i en aksje eller et finansielt instrument. Ordlyden i § 6-24, sett i sammenheng med ordlyden i § 2-38, talte etter nemndas syn for at bestemmelsen gjelder kostnader man pådrar seg i egenskap av å være eier av et kvalifiserende objekt etter fritaksmetoden.

Selskapet anførte at når det i § 6-24 første ledd gis fradrag for kostnad som pådras «for å» erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt, vil dette språklig sett også omfatte kostnader til forsøk på å erverve inntekter som omfattes av § 2-38. Selskapet anførte videre at forarbeidene til bestemmelsen støtter en slik forståelse. Det ble i den forbindelse vist til Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) punkt 15.3, s. 63 (andre spalte), hvor det uttales:

«Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og



FLERE FORMÅL: Dersom en kostnad er pådratt med flere formål for øye, er utgangspunktet at kostnadene skal fordeles slik den reflekterer seg i bruk/nytte.

inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag etter § 6-1.»

Nemnda var enig i at uttrykket «for å» i sktl. § 6-24 første ledd isolert sett åpner for å tolke bestemmelsen slik at også kostnader som følge av forsøk på å erverve inntekter som omfattes av § 2-38, omfattes. Etter nemndas oppfatning kunne dette likevel ikke tillegges avgjørende betydning. Sktl. § 6-24 første ledd må ses i sammenheng med bestemmelsen i annet ledd, som gir uttrykk for at det ikke gis fradrag for «ervervs- og realisasjonskostnader». Det var kostnadstypen som etter nemndas oppfatning blir avgjørende for fradragsretten.

Nemndas kommentarer til departementets uttalelser i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006)

Av forarbeidene fremgår det at bestemmelsen ble innført for å hjemle fradragsrett for løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. I Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) punkt 15.1, s. 62 (første spalte) uttales:

«Departementet foreslår å innføre fradragsrett for eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført, dvs. løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. For kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens kostpris, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader, foreslås ingen endring.»

Endringen ble blant annet begrunnet med praktiske problemer med å skille ut kostnader som har tilknytning til skattefrie aksjeinntekter. Zimmer m.fl. uttrykker bakgrunnen for innføringen av bestem-

1 Man viste i denne forbindelse til Lignings-ABC 2012/13 under «Transaksjonskostnader mv.», punkt 3.1.1.

2 Her viste man motsetningsvis til Lignings-ABC 2012/13 under «Transaksjonskostnader mv.», punkt 3.1.2.

3 Med henvisning til Ot.prp. nr. 1 (2004–2005), pkt. 6.5.3.

4 Nemnda viste i denne forbindelse til Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) avsnitt 15.

melsen slik i *Bedrift, selskap og skatt* (5. utg.), Oslo 2010, s. 334:

«At aksjeutbytte og aksjegevinster etter innføringen av fritaksmetoden var helt skattefrie for selskapsaksjonæren, innebar at kostnader knyttet til slik inntekt ikke var omfattet av fradragsretten etter sktl. § 6-1. Uten særregler måtte det da trekkes en grense mellom kostnader som skattyteren har i egenskap av å være aksjeeier og andre kostnader. Imidlertid er aksjeeierkostnader gjort fradragsberettiget ved uttrykkelig bestemmelse i sktl. § 6-24. Den nevnte grensen behøver derfor ikke trekkes.»

Om den prinsipielle grensen mellom løpende eierkostnader og ervervs- og realisasjonskostnader uttalte departementet følgende, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) punkt 15.3 (s. 63 andre spalte):

«I et system som gir fritak for gevinst og avskjærer retten til fradrag for tap, bør det ikke være fradragsrett for kostnader som etter skattelovens alminnelige regler inngår i aksjenes skattemessige kostpris. Etter skatteloven er denne kostnadstypen tradisjonelt ansett som så nært knyttet til aksjeinvesteringen at kostnadene behandles som en del av kjøpesummen eller inngangsverdien. Fradragsrett for denne typen kostnader ville medføre at skattyter i en viss utstrekning kan få fradrag for tap ved aksjeinvesteringen, til tross for den generelle avskjæringen av tapsfradrag i fritaksmetoden.

På denne bakgrunn foreslår departementet at det bør innføres et avgrenset unntak fra regelen i skatteloven § 6-1 som stiller krav om tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt. Etter departementets oppfatning bør det avgrenses mot kostnader som skal aktiveres og inngå i aksjens skattemessige kostpris (i samsvar med gevinstberegningensreglene for aksjonærer som ikke er omfattet av fritaksmetoden). Dette er en gresedragning som er vel kjent i ligningspraksis og som dermed ikke reiser nye tolkningsproblemer. Det foreslås derfor at det innføres fradragsrett for løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter. Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag etter § 6-1.»

Nemnda gav uttrykk for at uttalelsen om at det bør «avgrenses mot kostnader som skal aktiveres og inngå i aksjens skattemessige kostpris (i samsvar med gevinstberegningensreglene for aksjonærer som ikke er omfattet av fritaksmetoden)», isolert sett kunne synes å tale for at det må innrømmes fradrag for oppkjøpskostnader som pådras ved forsøk på erverv av aksjer som mislykkes. I tilfeller hvor det pådras ervervs-kostnader til planlagt oppkjøp som ikke gjennomføres, vil det manglende ervervet være til hinder for aktiveringsplikten utenfor fritaksmetoden. Dette kunne etter nemndas syn tale for at det bør gis fradrag for tilsvarende kostnader også under fritaksmetoden.

Nemndas kommentarer til departementets uttalelser i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005)
Nemnda mente likevel at uttalelsene i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) må ses i sammenheng med innføringen av fritaksmetoden slik denne ble utredet i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005). I denne forbindelse ble det vurdert om det burde innføres en unntaksregel for ikke-aktiveringspliktige kostnader med tilknytning til skattefrie inntekter. Under punkt 6.5.3 omtales «Kostnader tilknyttet inntekter som omfattes av fritaksmetoden», og det skilles mellom «[k]ostnader med tilknytning til aksjen» og «[k]ostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekt», jf. henholdsvis punkt 6.5.3.2. og 6.5.3.3. Fra innledningen i punkt 6.5.3.1 siterte nemnda:

«I avsnitt 6.5.3 vurderes spørsmålet om fradragsrett for kostnader tilknyttet inntekter som omfattes av fritaksmetoden. Fokus er først og fremst rettet mot kostnader som relaterer seg til skattefrie aksjeinntekter, men fremstillingen vil gjelde tilsvarende for kostnader som er tilknyttet andre inntekter som omfattes av fritaksmetoden. Ved den nærmere vurdering er det hensiktsmessig å skille mellom kostnader som relaterer seg til selve aksjen (investeringen), jf. avsnitt 6.5.3.2, og kostnader med tilknytning til aksjeinntekten, jf. avsnitt 6.5.3.3...»

Under punkt 6.5.3.3 diskuteres videre hvorvidt det skal gis en hjemmel for fradrag for kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekt. Nemnda var av den oppfatning at både innledningen sitert ovenfor og de etterfølgende drøftelser, etterlot et klart inntrykk av at de kostnader det var aktuelt å innføre fradragsrett for, gjaldt løpende eierkostnader, og ikke kostnader som relaterer seg til selve aksjen,

eller «investeringen», slik departementet uttrykker det. Fra punkt 6.5.3.3 siterte nemnda:

«Både direkte og indirekte kostnader med tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden må unntas fra fradragsføring. Førstnevnte kan blant annet omfatte kostnader til deltakelse på generalforsamling, internrevisjon, utforming av konsernregnskap og andre typiske aksje-eieraktiviteter. Det kan også tenkes prosessutgifter, andre finansieringsutgifter enn renter mv. med direkte tilknytning til aksjeinntekten. Indirekte kostnader kan ikke knyttes til noen bestemt inntekt, men bidrar til flere inntekter eller selskapets samlede inntektserverv. Eksempler er utgifter til administrasjon og strategiprosesser. Etter omstendighetene kan også en andel av slike indirekte kostnader henføres til skattefrie inntekter.»

Formålet med regelen tilsa etter nemndas syn at det er kostnader skattyteren har i egenskap av å være eier av et kvalifiserende objekt etter fritaksmetoden, som § 6-24 tar sikte på å regulere. Andre kostnader enn de man har som følge av å være eier av et slikt objekt, falt etter en slik forståelse utenfor bestemmelsen. Nemnda kommenterte likevel at spørsmålet om hvorvidt det skal gis fradrag for kostnader som pådras ved forsøk på å erverve aksjer, ikke er direkte behandlet i forarbeidene.

Ervervs-kostnader som pådras ved et mislykket forsøk på erverv av aksjer, var etter nemndas oppfatning ikke av samme karakter som de kostnader departementet innførte fradrag for etter § 6-24 første ledd. Etter nemndas syn var det mer naturlig å se slike kostnader som kostnader knyttet til aksjen eller «investeringen». Denne typen kostnader var det aldri aktuelt å innføre fradragsrett for. Etter nemndas oppfatning var det det samme skillet mellom ervervs- og realisasjonskostnader og løpende kostnader som kommer til uttrykk i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006), jf. det som er sitert ovenfor.

Nemndas henvisning til reelle hensyn
Også reelle hensyn talte etter nemndas syn for at det ikke gis fradrag for ervervs-kostnader pådratt i forbindelse med mislykket forsøk på erverv av aksjer. Man viste til at dersom skattyter lykkes med ervervet, er både inntektene aksjeervervet generer og kostnadene tilknyttet disse omfattet av fritaksmetoden, og at det derfor ikke gis fradrag. Dette tilsa at kostnader forbundet

med forsøk på å oppnå en slik posisjon, kom i samme stilling.

Nemndas konklusjon

Nemnda konkluderte etter dette med at bestemmelsen i sktl. § 6-24 første ledd vil omfatte kostnader som etter sitt innhold tilsvarer løpende eierkostnader slik begrepet er avgrenset i forarbeidene. Kostnader som etter sin art tilsvarer ervervs-kostnader, jf. § 6-24 annet ledd, er ikke omfattet av første ledd og følgelig ikke fradragsberettigede.

Fradragsrett etter sktl. § 6-1 for kostnader pådratt tidlig i prosessen

Nemnda kommenterte videre at i de tilfeller hvor formålet med en strategisk prosess er oppkjøp av et fritaksobjekt, vil fradragsretten for kostnader pådratt i forbindelse med prosessen bero på om vilkårene for direkte fradragsrett etter den alminnelige regelen i sktl. § 6-1 er oppfylt.

Ervervs- og realisasjonskostnader tilknyttet kjøp og salg av aksjer er ikke ansett som fradragsberettigede etter sktl. § 6-1, men som aktiveringspliktige som en del av aksjenes inngangsverdi. I tilfeller hvor det pådras ervervs-kostnader til planlagt oppkjøp som ikke gjennomføres, vil slike kostnader ikke være aktiveringspliktige utenfor fritaksmetoden, og kostnadene kan dermed fradragsføres direkte. Innenfor fritaksmetoden vil imidlertid slike kostnader iht. nemndas uttalelser ha en så sterk tilknytning til fritaksobjektet, at de samtidig vil savne den nødvendige tilknytning til skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1.

Nemnda fant på denne bakgrunn at kostnader som er pådratt i forbindelse med en «oppkjøpsprosess» mot et objekt omfattet av fritaksmetoden, kun vil være fradragsberettigede etter sktl. § 6-1 i den utstrekning kostnadene er pådratt så tidlig i prosessen at de uansett ikke vil være aktiveringspliktige utenfor fritaksmetoden dersom oppkjøpet gjennomføres. På samme måten som før fritaksmetoden ble innført, ville dette etter nemndas uttalelser være kostnader til f.eks. kartlegging av målselskaper før det innledes undersøkelser av konkrete kandidater. Slike kostnader måtte anses tilknyttet selskapets alminnelige drift, og ville følgelig være fradragsberettigede etter sktl. § 6-1.

Nemnda la som nevnt til grunn at gevinst/tap ved et eventuelt salg av aksjer i B ville vært omfattet av fritaksmetoden, slik at eventuell senere gevinst ikke ville vært

skattepliktig for A. For kostnader knyttet til et eventuelt oppkjøpsformål, ville tilknytningskravet i sktl. § 6-1 første ledd på denne bakgrunn kun være oppfylt i den utstrekning kostnadene var pådratt så tidlig i prosessen at de uansett ikke ville vært aktiveringspliktige utenfor fritaksmetoden. Kostnader som etter sin art var å anse som ervervs-kostnader, ville verken være fradragsberettigede etter sktl. § 6-1 eller etter sktl. § 6-24 første ledd.

Fradragsrett for finansieringsrelaterte kostnader til andre enn kreditor

Nemnda var av den oppfatning at ordlyden i sktl. § 6-24 første ledd «for å» kan tilsa at bestemmelsen bør tolkes noe videre enn til kun å omfatte tilfeller hvor skattyter allerede har etablert sin eierposisjon i et fritaksobjekt. Man viste til at i motsatt fall vil det kunne oppstå tilfeller hvor kostnader som er pådratt for å erverve inntekter som omfattes av sktl. § 2-38, må skilles ut, til tross for at det alminnelige krav til tilknytningen mellom kostnad og inntekt i sktl. § 6-1 i utgangspunktet er oppfylt.

Som eksempel, og aktuelt i den konkrete saken, viste nemnda til finansieringsrelaterte kostnader til andre enn kreditor, herunder utforming av låneavtale for finansiering av oppkjøp. Slike kostnader er ikke aktiveringspliktige. Samtidig vil slike kostnader ikke være fradragsberettigede etter § 6-1, hvis objektet man ønsker å erverve er fritatt for skatteplikt etter § 2-38. Dersom § 6-24 første ledd skulle tolkes slik at bestemmelsen kun gir fradragsrett for kostnader i tilfeller hvor skattyter har etablert eierposisjon i fritaksobjektet, ville heller ikke denne bestemmelsen gi fradragsrett for kostnadene.

Nemnda viste videre til at lovgiver ved innføring av bestemmelsen ønsket å unngå praktiske problemer med å skille ut kostnader som har tilknytning til skattefrie aksjeinntekter. For at formålet skal oppnås i størst mulig grad, mente nemnda at det var nærliggende å tolke § 6-24 første ledd slik at også kostnader i kategorien «løpende eierkostnader» som følge av forsøk på å erverve inntekter som omfattes av § 2-38, vil kunne være omfattet.

I de tilfeller hvor man står overfor kostnader av en type som tilsvarer «løpende eierkostnader» iht. § 6-24 første ledd, viste nemnda til at også reelle hensyn kunne tale for å gi fradrag for disse selv om opp-

kjøpet mislykkes. Dersom skattyter lykkes med ervervet, vil kostnadene være omfattet av første ledd såfremt de er pådratt etter at skattyter har etablert sin eierposisjon. Dette tilsa etter nemndas syn at kostnader forbundet med forsøk på å oppnå en slik posisjon, kommer i samme stilling.

På denne bakgrunn fant nemnda at bestemmelsen i sktl. § 6-24 første ledd vil omfatte kostnader som etter sitt innhold tilsvarer løpende eierkostnader slik begrepet er avgrenset i forarbeidene, uavhengig av hvorvidt et oppkjøp rent faktisk gjennomføres eller ikke.

Som støtte for sin konklusjon henviste man til at det før innføringen av fritaksmetoden i praksis var lagt til grunn at finansieringskostnader til andre enn kreditor kunne fradragsføres direkte.⁵

Denne typen kostnader er videre omtalt i forarbeidene til fritaksmetoden, Ot.prp. nr. 1 (2004–2005), som en kostnad som ved innføring av fritaksmetoden ikke lenger ville være fradragsberettiget. Kostnads-typen omtales i avsnitt 6.5.3.3. «Kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekt» og i pkt. 6.5.3.4. «Gjeldsrenter», og der med henvisning til pkt. 6.5.3.3. Med virkning for inntektsåret 2005 gjeninnførte man fradragsrett for løpende eierkostnader/kostnader med tilknytning til aksjeinntekter, og regulerte dette i sktl. § 6-24 første ledd. Nemnda forstod omtalen av dette i forarbeidene slik at gjeninnføringen av fradragsretten også omfattet de finansrelaterte kostnadene.

Nemnda kom til at finansieringsrelaterte kostnader til andre enn kreditor ville vært fradragsberettigede som en «løpende eierkostnad» etter sktl. § 6-24 første ledd dersom planlagt oppkjøp hadde blitt noe av. På bakgrunn av den drøftelse som er referert ovenfor, ville det da også være fradragsrett for slike kostnader der planlagt oppkjøp mislykkes.

Fradragsrett der transaksjonsformen ikke er bestemt

Nemnda knyttet også noen bemerkninger til fradragsrett der transaksjonskostnader pådras etter at et målselskap er bestemt, men før man har bestemt seg for transaksjonsform (f.eks. fusjon eller oppkjøp).

⁵ Man viste her til Borgarting lagmannsretts dom av 2. mai 2002 (Utv. 2002 s. 1006) *Aker Material Handling* og Zimmer/BAHR: *Bedrift, selskap og skatt* (5. utg.), Oslo 2010, s. 95.

Nemnda gav uttrykk for at utgangspunktet for vurderingen er skattyters formål med den enkelte kostnaden. Dersom en kostnad er pådratt med flere formål for øye, er utgangspunktet at kostnaden skal fordeles slik den reflekterer seg i bruk/nytte.⁶ Hvor en slik oppdeling ikke er mulig, er det i rettspraksis lagt til grunn at hovedformålet er avgjørende. Det vil si en enten-eller-løsning. I tilfeller hvor ulike formål er innbyrdes avhengige av hverandre, har hovedformåls læren likevel ikke vært lagt til grunn.⁷

Når en kostnad er knyttet til to alternative formål med like stor sannsynlighet, gav

⁶ Med henvisning til Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett* (6. utg.), Oslo 2009, på s. 196.

⁷ Se bl.a. Rt. 2008 s. 794 (Utv. 2008 s. 1135) *Korsvold*.

nemnda uttrykk for at heller ikke hovedformåls læren kan legges til grunn. I slike tilfeller kan det bli aktuelt å foreta en skjønnsmessig fordeling av kostnadene. På denne bakgrunn fant man for enkelte konkrete poster at det var hjemmel for å fradragføre 50 % av kostnadene.

Kjennelse fra Klagenemnda for Oljeskatt, datert 16. desember 2013

Avslutningsvis bemerkes at Klagenemnda for Oljeskatt avsa kjennelse den 16. desember 2013, hvor det under henvisning til sktl. § 6-24 ble innrømmet fradragsrett for transaksjonskostnader i et tilfelle hvor erverv ikke ble gjennomført.

Klagenemnda for Oljeskatt la til grunn at det etter sktl. § 6-24 første ledd gis fradrag for kostnader som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-38, og at bestemmelsen således åpner for fradrag selv om tilknytningskravet ikke er oppfylt. Nemnda drøftet deretter om fradragsretten var avskåret etter bestemmelsens andre ledd når det ikke ble foretatt noe erverv. Under henvisning til at det i slike tilfeller ikke ville være noen aksjeinvestering å aktivere kostnadene på, kom Klagenemnda til at kostnadene ikke ble rammet av avskjæringen i andre ledd. Fradragsretten måtte da etter nemndas syn følge av bestemmelsens første ledd.

Kjennelsen er lagt ut på: skatteetaten.no/Radgiver/Rettskilder/Vedtak/

Skattemessige konsekvenser:

Pendling fra utlandet

Det blir mer og mer vanlig å ansette arbeidstakere fra utlandet for å få utført arbeid og tjenester i Norge. I denne artikkelen skal vi se på hvilke skattemessige fradragmuligheter de utenlandske ansatte har i forbindelse med pendlingen til og fra sitt utenlandske hjem.



Videre belyses arbeidsgivers og arbeidstakers skattemessige behandling når arbeidsgiveren dekker hele eller deler av pendlerkostnadene.

Betingelsene for å bli betraktet som pendler

Det er flere krav som må oppfylles for at man skal kunne regnes som pendler. Kravene er ikke like for enslige pendlere og familiependlere. I utgangspunktet er kravene de samme om man pendler fra et hjem i Norge eller om man pendler fra et hjem i utlandet, men det er fastsatt særlige regler om merkostnader for skattytere med hjem i en annen stat. Vi skal først se på de

generelle kravene som må være oppfylt for å kunne regnes som pendler.

Bor borte fra hjemmet i forbindelse med arbeid/virksomhet

En person regnes i skattemessig sammenheng som pendler når han på grunn av sitt arbeid må pendle mellom hjemmet og en bolig på arbeidsstedet. Det er altså et krav at det er på grunn av arbeid eller virksomhet man må ha to boliger, og at avstanden mellom arbeidsstedet og hjemmet er så stor at dagpendling ikke er praktisk. Opphold utenfor hjemmet av andre grunner, f.eks. studier, medfører ikke at en person anses som pendler i denne sammenhengen.

Skattemessig bosted – virkelige hjem

En annen betingelse som må oppfylles for å bli betraktet som pendler, er at man har sitt skattemessige bosted (virkelige hjem) et annet sted enn der man bor når man er på arbeid.

Familiependlere

For familiependlere er reglene om skattemessig bosted enkle. Man regnes som

bosatt der ektefellen eller barna bor. Dersom man bor sammen med søsken som man forsørger, regnes man som bosatt der søsknene bor. Felles hjem med ektefelle går uansett foran felles hjem med andre.

Enslige pendlere

Dersom man ikke oppfyller betingelsene for å være familiependler, regnes man som enslig pendler. Samboeren uten egne barn regnes i utgangspunktet som enslige i forhold til pendlerreglene. Har samboerne felles barn som de bor sammen med, regnes de ikke som enslige.

For enslige pendlere kan det være litt mer komplisert å avgjøre hvilken bolig som regnes som det skattemessige bosted. Enslige regnes som bosatt der de har «selvstendig bolig». Har vedkommende selvstendig bolig på arbeidsstedet, blir vedkommende som hovedregel regnet som bosatt der og får i så fall ikke fradrag for merutgifter ved å bo utenfor hjemmet. Det finnes imidlertid unntak gjennom «døgnhvileregelen» og «sammenstillingsregelen». Du kan lese mer om dette nedenfor.