

Høyesterettsdom:

Tap på fordring og interessefelleskap

Høyesterett har avsagt en dom som gjaldt spørsmålet om ettergitte fordringer i et interessefelleskap var endelig konstatert tapt i ettergivelsesårene, herunder om kreditors eierposisjon i debitor var av betydning for vurderingen.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Dan Henrik Kristiansen
Senior manager PwC

Dommen som ble avsagt 12. februar 2015, stadfester tidligere høyesterettspraksis, og innebærer at det er svært vanskelig å få fradrag for tap på fordring i slike tilfeller i ettergivelsesåret.

Ingen endring i tidligere høyesterettspraksis

Høyesterett avsa den 12. februar 2015 en dom (heretter «Scancem-dommen») vedrørende fradrag for tap på ettergitt fordring når kreditor og debitor er i et interessefelleskap. Dommen ble avsagt med dissens 4–1.

Flertallet i Høyesterett legger til grunn at innføringen av fritaksmetoden ikke har endret på tidligere høyesterettspraksis, og dommen innebærer at selv om fordringen er irreversibelt ettergitt, er ikke dette tilstrekkelig for å kunne skattemessig fradragføre tapet i ettergivelsesåret.

Tapet kan først fradragføres når det ikke er noen *realistisk mulighet* til å få dekket fordringen gjennom avkastningen morselskapet/kreditor kan få gjennom fremtidig utbytte og verdistigning på aksjene i datterselskapet/debitor.

Nedenfor vil vi gi en redegjørelse av faktum i saken, vurderingene til flertallet og

mindretallet i Høyesterett, konsekvenser og uklarheter ved dommen, samt hvordan selskaper bør innrette seg for å sikre at tap på fordringen kommer skattemessig til fradrag i det året som fordringen realiseres.

Faktum i Scancem-dommen

Av dommen fremgår det at Scancem International DA (heretter «Scancem») produserer og markedsfører sement i en rekke land. Som en del av denne virksomheten selger Scancem forbruksmateriell, maskiner og reservedeler for produksjon av sement til datterselskaper i Afrika.

I 2000 kjøpte Scancem 75 % av aksjene i det gabonske selskapet Société des Ciments du Gabon SA (heretter «Cimgabon»). Staten Gabon var selger og beholdt de resterende 25 % av aksjene.

Allerede da Scancem gikk inn som aksjonær, gikk Cimgabon med betydelig underskudd, men Scancem fikk stort sett betalt for sine vareleveranser frem til 2006.

Våren 2007 erkjente Scancem at den økonomiske utviklingen i Cimgabon nødvendiggjorde tiltak. Det ble forsøkt å refinansiere selskapet, men staten Gabon ville ikke bidra med ny kapital, ei heller aksepterte staten Gabon å få utvannet sin eierposisjon. Scancem fryktet også en nasjonal overtakelse dersom det tvang gjennom at egenkapitalen ble styrket gjennom gjeldskonvertering.

Løsningen ble at Scancem ved årsskiftet 2007–08 formelt etterga 62 % av sine fordringer på Cimgabon, cirka 158,4 millioner kroner.

Ettergivelsen innebar at egenkapitalen i Cimgabon ble positiv med cirka 54,7 millioner kroner.

Virksomheten i Cimgabon genererte overskudd i 2008–11, mens det var underskudd i 2012 og 2013.

Scancem krevde fradrag for det meste av de ettergitte fordringene i 2007 og de resterende i 2008.

Det kan for øvrig nevnes at Scancem solgte aksjene i Cimgabon i 2014.

Sentralskattekontoret for storbedrifter innrømmet ikke fradrag for noen av årene, med den begrunnelse at tapet ikke var endelig konstatert.

Selskapet reiste søksmål mot staten, men både tingretten og lagmannsretten fastholdt ligningen.

Tapet ikke endelig konstatert ved ettergivelsen

Realistisk mulighet til avkastning på eierposisjonen

Flertallet i Høyesterett forkastet anken, da flertallet fant at tapet ikke var endelig konstatert verken i 2007 eller 2008.

Flertallet (og mindretallet) la til grunn at tap på ettergitte fordringer, uansett om det skjer i eller utenfor virksomhet, mest naturlig må anses regulert av skatteloven § 6–2 første ledd.¹

¹ Staten hadde anført at ved ettergivelse så reguleres fradragretten av § 6-2 annet ledd. Høyesteretts flertall fant dog spørsmålet av underordnet betydning, da bestemmelsens historikk innebar at det ikke kunne kreves fradrag før tapet var endelig konstatert tapt både etter § 6-2 første og annet ledd, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 107, Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 6 og Innst. O. nr. 40 (1998-99) s. 23.



SEMENT: Scancem International DA produserer og markedsfører sement i en rekke land.

Videre la flertallet til grunn at i «utgangspunktet vil tap på en fordring være endelig konstatert når fordringen er endelig og irreversibelt ettergitt».

Dette skulle tilsi fradragsrett i ettergivelsesåret for Scancem, siden det ikke var noen tvil om at ettergivelsen i 2007/2008 var endelig og irreversibel. Flertallet fant dog at siden det her var et interessefelleskap mellom Scancem og Cimgabon, kom spørsmålet om fradragsretten av tapet i en annen stilling.

Vi vil nedenfor gjøre nærmere rede for når det foreligger et interessefelleskap, men bemerker allerede her at Høyesterett fant

at en eierandel på 75 % av aksjene var tilstrekkelig.

Etter flertallet sitt syn var ikke tapet ved ettergivelsen et endelig konstatert tap, da Scancem kunne få betaling for fordringene som følge av interessefelleskapet, herunder at Scancem kunne få igjen det selskapet ga avkall på ved gjeldsettergivelsen i egenskap av å være aksjonær.

Med andre ord mener flertallet at Scancem kunne få betalt for historiske og irreversibelt ettergitte kundefordringer (som også var skattemessig inntektsført), som følge av at Scancem kan motta fremtidig utbytte

fra Cimgabon, samt oppnå fremtidig verdistigning på aksjene.

Ved denne vurderingen la Høyesterett stor vekt på tre tidligere høyesterettsdommer,² hvor de tre dommene tilsier at eierposisjonen til kreditor er sentral ved vurderingen av om tapet er endelig konstatert.

Høyesteretts flertall fant at det ikke var relevante forskjeller eller lovendringer som tilsa at rettstilstanden var en annen nå enn da disse tre dommene kom, og at dommene etablerer en streng norm for når et tap på fordring er endelig konstatert.

Flertallet legger til grunn at det «må være helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt – og i konsernforhold må det ved den vurderingen trekkes inn om kreditor i egenskap av aksjonær vil kunne få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Foreligger en **realistisk mulighet** for det, vil det ikke være et endelig konstatert tap, men en tapsrisiko». (Vår utheving)

Etter flertallets vurdering var det her kun en tapsrisiko til tross for at Cimgabon ikke var i stand til å betjene sine forpliktelser på ettergivelsestidspunktet, som følge av at (i) det var ingen planer om å avvikle Cimgabon, (ii) det var ansett i konsernets interesse at Cimgabon ble satt i stand til å drive videre, (iii) ved ettergivelsen fikk Cimgabon en positiv egenkapital på cirka 54,7 millioner kroner, samt (iv) at virksomheten fortsatte en god del år etter 2007 og hvor det ble generert overskudd i enkelte år.

Etter vårt skjønn må det særlig ha vært momentet om at virksomheten i påfølgende år genererte overskudd, som gjorde at Høyesteretts flertall kom til at det her kun var en «tapsrisiko».

Staten gjorde også gjeldende for Høyesterett at kundefordringene hadde endret karakter til lån/driftsstøtte, da Scancem etter statens syn finansierte driften av Cimgabon ved kreditt på kundefordringene. Høyesterett vurderte overhodet ikke dette nærmere, og dommen kan ikke tas til inntekt for at det var grunnlag for å anse fordringene for å ha endret karakter.³

² Jf. Norse-dommen (Rt. 1990. s. 1143), Selmer-dommen (Rt. 1993 s. 700) og Hydro Fertilizer-dommen (Rt. 1999 s. 1663).

³ Når det gjelder spørsmålet om en fordring kan endre karakter, er det verdt å merke seg Skattedirektoratets prinsipputtalelse om tap på fordring, publisert 9. desember 2014. Uttalelsen går ut på å begrense fradragsretten for tap på fordring hvor inntekten tidligere er beskattet, men ikke mottatt. Uttalelsen gjelder både spørsmålet om

Hva som ikke var relevant ved spørsmål om periodisering

For fullstendighets skyld vil vi nedenfor kort redegjøre for de momentene som flertallet *ikke* mente var relevante ved vurderingen av om Scancem kunne periodisere tapet til ettergivelsesårene.

Etter skatteloven § 6–2 andre ledd og forskriften § 6–2–1 første ledd bokstav b følger det at kundefordringer kan fradragføres dersom de ikke er innfridd seks måneder etter forfall, gitt at det er fremsatt minst tre purringskrav med normale intervaller.

Høyesterett finner at ovennevnte bestemmelse *vanskelig kan anvendes* etter sin ordlyd der det foreligger et interessefellesskap. Flertallet utdyper ikke dette nærmere ettersom de fant at Scancems aktivitet overfor Cimgabon uansett ikke oppfylte vilkårene i bestemmelsen.

Ut fra flertallets vurdering må det etter vårt skjønn stilles spørsmål ved om det overhodet er noe poeng å sende purringer når det foreligger et interessefellesskap.

Flertallet fant heller ikke at det var relevant for vurderingen at kundefordringer er eksplisitt unntatt fra skatteloven § 6–2 tredje ledd.⁴ Flertallets resonnement er her noe vanskelig å følge, men det må antas at flertallet har ment at skatteloven § 6–2 tredje ledd bestemmer *om* det kan kreves fradrag for tap på fordring, mens denne saken gjaldt *når* det kan kreves tap på fordring.

4 hvordan renter skal behandles når de legges til hovedstolen, samt hvordan kredittid utover det som er «vanlig» påvirker fradragretten. Dette er en svært diskutert uttalelse, og tilnærmingen til Skattedirektoratet fremstår som oppkonstruert. Det er etter vårt skjønn langt fra sikkert om vurderingene til Skattedirektoratet er rettslig holdbare, men uttalelsen illustrerer den svært restriktive tilnærmingen skatteetaten har til å reversere inntektsføringen av inntekter man aldri mottar. Om løsningene er rimelige og samfunnsønskelige, er et annet spørsmål som Skattedirektoratet til nå ikke har gått nærmere inn på.

4 Etter § 6-2 tredje ledd har ikke kreditor fradragrett for tap på fordring når kreditor og debitor er å anse som nærstående. Selskapene anses som nærstående når morselskapet har mer enn 90 % av aksjene i datterselskapet, jf. FSFIN § 6-2-2. Formålet bak denne bestemmelsen er å unngå tilpasninger ved at selskaper finansieres ved lån som kan gi fradragrett samtidig som avkastningen vil være fritatt fra beskatning etter skatteloven § 2-38. Fra dette er det i FSFIN § 6-2-2 gjort enkelte unntak, blant annet for kundefordringer og når fordringen tidligere har vært tatt skattemessig til inntekt. Lovgiver har altså ment at kundefordringer mellom mor- og datterselskap skal være unntatt avskjæring, og at kreditor kan fradragføre tap på fordring i henhold til de ordinære regler selv om selskapene inngår i et skattemessig konsern. Scancemdommen innebærer at forskriftsbestemmelsene – som trådte i kraft etter avgivelsen av de tre tidligere Høyesterettsdommene – ikke er uttrykk for gjeldende rett når fordringene ettergis og det er et interessefellesskap.

Endelig fant flertallet i Høyesterett at det ikke kunne legges noen vekt på at fordringene faktisk var tatt til inntekt, og at et fradrag her kun ville innebære en reverse-ring av inntektsføringen. Flertallets vurdering er på dette punktet overraskende kort, og det henvises kun til at også i Nordmannsdommen ble fradrag nektet selv om fordringene tidligere var inntektsført.

Dersom høyesterettspraksis skal forstås slik at tapsberegningen skal ta hensyn til etterfølgende utbytte og gevinst på aksjene, innebærer dette en usikkerhet knyttet til tapsberegningen for fordringer som tidligere er inntektsført og hvor det potensielt kan oppstå en dobbeltbeskatning, jf. nærmere under. En klargjøring fra Høyesterett på dette punktet ville vært både betimelig og hensiktsmessig.

Endelig fant flertallet at innføringen av fritaksmetoden vanskelig kunne få betydning for spørsmålet om *når* tapet kan anses endelig konstatert der det er et interessefellesskap mellom kreditor og debitor.⁵

Mindretallets vurdering

Mindretallet i Høyesterett kom til at anken måtte tas til følge, og at Scancem hadde fradragrett for tap på fordring i 2007 og 2008.

Etter mindretallets vurdering kunne ikke eierposisjon trekkes inn ved vurderingen av om tapet på det ettergitte beløpet var endelig, og mindretallet uttaler her at den «mulighet som lå i å oppnå avkastning og verdistigning på aksjene, var knyttet til eierskapet til aksjene, og ikke til fordringsettergivelsen. Ved gjeldsettergivelsen opphørte den ettergitte delen av fordringen å eksistere. Dersom aksjene skulle ha steget i verdi etter gjeldsettergivelsen, ville denne verdistigningen i tilfelle ha vært skapt av overskudd i selskapet etter gjeldsettergivelsen. Det ettergitte fordringsbeløpet var vederlag for tidligere leveranser. Denne verdien gikk endelig tapt ved fordringsettergivelsen ved utløpet av 2007 – og kunne ikke gjenoppstå senere.»

Etter mindretallets vurdering er den tidligere rettspraksisen ikke relevant, da rettstilstanden før skattereformen av 1992 innebar

5 Flertallet viste her til Finansdepartementets uttalelse i Prp. 1 LS (2011–2012) s. 144–145, hvor det ble gitt uttrykk for at i konsernforhold vil vurderingen av om hvorvidt tapet er endelig konstatert, måtte ta hensyn til interessefellesskapet. Etter flertallets vurdering ga Departementets uttalelse ikke uttrykk for at rettstilstanden var endret som følge av innføringen av fritaksmetoden.

at det kunne kreves fradrag for tap på aksjer etter de samme regler som tap på fordring. Mindretallet uttaler her at «[h]vorvidt det skulle gis fradrag for tap på fordringer ved ettergivelse overfor datterselskap, hadde således bare betydning for tidspunktet for fradragretten, og ikke for om det overhodet skulle gis fradrag ... Dersom tapsfradrag blir nektet ved konvertering av fordringer til verdier i aksjer, vil derfor retten til å fradragføre tapet definitivt opphøre.»

Til ovennevnte vil vi bemerke at det nok ikke har vært mindretallets mening å gi uttrykk for at det ikke kan kreves fradrag for tap ved gjeldsettergivelse et påfølgende inntektsår, gitt at det først flere år senere blir klart at tapet er endelig konstatert. Det vil i så fall innebære et klart brudd med ligningspraksis fra Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Som vi kommer nærmere tilbake til under, følger det av praksis at tap ved gjeldsettergivelse kan være endelig konstatert flere år etter selv ettergivelsestidspunktet.

Mindretallet fant så at ut fra de regler som gjelder i dag, må tap på ettergivelse av fordringer anses endelig konstatert:

- dersom fordringen var reelt uerholdelig på ettergivelsestidspunktet
- ettergivelsen er irreversibel, og
- fordringen ved ettergivelsen ikke er blitt konvertert til andre formuesgoder med samme eller noenlunde tilsvarende verdier.

Usikkerhetsmomenter og tilpasningsmuligheter

«Realistisk mulighet» for å få betalt gitt eierposisjonen?

Dersom debitor/datterselskapet slås konkurs og likvideres, vil det være klart hva som er tapets størrelse. Likvidering er dog ikke alltid ønskelig fra kreditors ståsted. Det kan også stilles spørsmål ved om det er ønskelig fra et samfunnsperspektiv å ha skatteregler som gjør det mer gunstig å likvidere selskaper i stedet for å sette dem i stand til å drive videre.

I de tilfellene hvor debitorselskapet videreføres, er det vanskelig å si konkret hva som skal til for at det er en realistisk mulighet for at en kreditor/et morselskap, skal få betalt for fordringene gjennom senere utbytte eller verdistigning på aksjene.

Høyesterett selv legger vekt på bl.a. at Cimgabon (i) fikk en positiv egenkapital,

og (ii) genererte overskudd i enkelte etterfølgende år. Vi er enig i at dette er relevante momenter ved vurderingen, dog må sistnevnte etter vårt skjønn anses for antagelig å ha vært mer utslagsgivende for utfallet.

Vi kan derimot ikke se at momentene om at det (i) ikke var ønskelig å likvidere Cimgabon eller (ii) at det var ønskelig for konsernet som sådan at Cimgabon ble satt i stand til å drive videre, skulle tilsi at det var en realistisk mulighet for å oppnå avkastning på eierposisjonen.

Det er ikke alltid det er i konsernets interesse å likvidere et datterselskap uansett hvor mye underskudd det går med. Det kan for eksempel være strategisk og markedsmessig viktig å være representert i visse markeder med et lokalt selskap for konsernet som helhet, eller at det er viktig å begrense konsernets risiko i egne selskaper.

Det vil etter vårt skjønn være nødvendig med solid dokumentasjon i forkant på at det er ikke er noen realistisk mulighet for å oppnå avkastning på eierposisjonen i etterfølgende år, dersom tapet fradragsføres i ettergivelsesåret.

I praksis betyr dette trolig at det må utarbeides en verdsettelse, og presumtivt en ekstern verdsettelse for å øke bevisverdien overfor skattemyndighetene.

Det er normalt vanskelig for skattemyndighetene å overprøve en ekstern verdsettelse som sier at selskapet overhodet ikke er i stand til å gjøre opp sine forpliktelser og at det heller ikke er utsikter til bedring. Det er dog ikke sikkert at en ekstern verdsettelse vil ta selskaper «helt i land».

Tapet kan fradragsføres et senere år

Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt til grunn at når tapet er endelig konstatert i et år etter ettergivelsesåret (eks. ved at debitor likvideres ti år etter ettergivelsen), vil tapet kunne fradragsføres i det senere inntektsåret.⁶

I Bedriftsbeskatning i praksis fra Sentral-skattekontoret for Storbedrifter⁷ er det vist til blant annet tre saker som gjelder slik «etterfølgende fradragsføring», og hvor

fradrag opprinnelig ble nektet som følge av at tapet ikke var endelig konstatert (igjen som følge av en ettergivelse i et interessefelleskap).

Sakene viser at skattemyndighetene har lagt til grunn at fradragsretten er i behold selv om tapet ikke var endelig konstatert i ettergivelsesåret. Dette er i seg selv ikke særlig overraskende, all den tid vilkåret «endelig konstatert» knytter seg til *når* tapet skal fradragsføres, og ikke *om* tapet er fradragsberettiget.

Vi finner grunn til å presisere at Norsk Hydro (jf. Hydro Fertilizer-dommen), som ikke fikk fradragsført tapet i 1982–1988, fikk fradragsføre tapet fullt ut i 2001 siden datterdatterdatterselskapet da ble likvidert. Tapet var altså endelig konstatert hhv. 13–19 år etter ettergivelsene.

Når er det et tilstrekkelig interessefelleskap til at normen kommer til anvendelse?

Et sentralt spørsmål er når denne normen kommer til anvendelse, altså når foreligger det et tilstrekkelig interessefelleskap til at det må tas hensyn til eierposisjonen ved vurderingen av *når* tapet skal fradragsføres?

Flertallet i Høyesterett legger til grunn at det ikke er noe krav om at datterselskapet er heleid for at interessefelleskapet har betydning, men flertallet sier ikke uttrykkelig hva som er den nedre grensen for at interessefelleskapet har betydning.

Når flertallet her kom til at en eierandel på 75 % var tilstrekkelig, la flertallet vekt på at Scancem «ville ha bestemmende innfly-

telse på avgjørelsen av om det skulle utdeles utbytte dersom Cimgabons økonomi tillot det».

Dette skulle tilsi at selv en eierandel på 50,01 % kan medføre et interessefelleskap, siden aksjonær her vil ha et flertall av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen og således ha bestemmende innflytelse på om det skal avgis utbytte.

Dette vil etter vårt skjønn være å strekke Høyesteretts flertalls vurderinger langt, og det må kunne forventes at en så lav terskel har en forankring i uttrykkelige vurderinger av Høyesterett.

Til dette er det også sentralt å se hen til at Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter selv fant, og tingretten sluttet seg her til nemndas vurderinger, ikke å utelukke at resultatet i Scancem-saken kunne blitt et annet ved en lavere eierandel enn 75 %. Skatteklagenemnda fant dog, noe overraskende, ikke å kunne ta endelig stilling til problemstillingen.⁸

Det må legges til grunn at denne terskelen vil gå seg til gjennom praksis, og at relevante momenter åpenbart vil være formell eierandel og stemmerettigheter, samt at det må legges vekt på særrettigheter og aksjonærvtaler som er bestemmende for om aksjonær/kreditor har bestemmende innflytelse på om utbytte skal utdeles.

Påfølgende avkastning på eierposisjonen kan redusere tapet på fordringene
Tidligere høyesterettspraksis og Scancem-dommen innebærer altså en økonomisk

8 Jf. 2007-021SKN/TRD.

Partnere søkes!

Velrenommet revisjonsselskap med kontorer i Oslo og Trondheim samt med sterk internasjonal tilknytning, ønsker å utvide virksomheten. Det søkes kontakt med Partnere/Senior Managere som ønsker å bli med på videreutviklingen av selskapet.

Kjøp av kundeporteføljer er også aktuelt.

Alle henvendelser behandles konfidensielt.

Kontakt Linda på 23 36 60 00.

6 Jf. artikkel av Vegard Kristiansen, direktør ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, i Høyt Skattet – festskrift til Fredrik Zimmer av 2014, pkt. 6.4 s. 377-379 vedrørende realisasjon av fordring ved gjeldsettegivelse i et interessefelleskap.

7 3. utgave 2006 s. 122-132.

realitetsbetraktning, hvor kreditor- og aksjonærposisjonen vurderes under ett. Spørsmålet blir da hvordan tapet på fordringen skal beregnes dersom det i påfølgende år er utdelt utbytte eller kreditor/morselskapet oppnår gevinst ved realisasjon av aksjene (typisk likvidasjonsutbytte).

En naturlig konsekvens av denne rettstilstanden er at senere utbytter og gevinst ved realisasjon av aksjene faktisk reduserer beregningen av hvor stort tapet er på de ettergitte fordringene, da hele vurderings-temaet jo er om tapet blir dekket inn av fremtidig avkastning på eierposisjonen.⁹

Dette innebærer at fremtidig utbytte eller en verdiøkning på aksjene, potensielt vil kunne overstige det ettergitte beløpet, slik at fradrag må nektes fullt ut.

En tilpasning til dette, og som etter vår vurdering må anses for å være uproblematisk, er at alle utdelinger i størst mulig grad blir klassifisert som tilbakebetaling av innbetalt kapital. En tilbakebetaling av innbetalt kapital er ikke å anse som utbytte, og skal således ikke redusere et potensielt tap på de ettergitte fordringene.

Reduksjon av tapet kan gi rettsstridig dobbeltbeskatning

Etter vår vurdering vil en streng praktisering av at tapet skal reduseres som følge av etterfølgende utbytte og verdistigning på aksjene, kunne lede til en urimelig og rettsstridig dobbeltbeskatning når debitorselskapet ikke er omfattet av fritaksmetoden og de ettergitte fordringene tidligere har vært inntektsført.

Problemstillingen kan belyses med et eksempel:

- Mor AS har 100 % av aksjene i Datter AS. Datter AS er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, og fritaksmetoden kommer ikke til anvendelse.
- Mor AS selger varer til Datter AS for 20 millioner kroner over en to års periode, og Mor AS inntektsfører skattemessig ti millioner i år 1 og ti millioner i år 2.
- Mor AS mottar ikke vederlag fra Datter AS, da datterselskapet har en svært vanskelig økonomisk situasjon. I år 3 blir Mor AS nødt til å ettergi fordringen på 20 millioner kroner for å unngå at datterselskapet går konkurs.

- Som følge av eierposisjonen sin får ikke Mor AS krevd fradrag for tapet ved ettergivelsen i år 3.
- Årene i ettertid viser at Datter AS – mot all formodning – har klart å generere inntekter.
- I år ti blir Datter AS likvidert, og det blir da utbetalt et likvidasjonsutbytte på ti millioner kroner. Dette likvidasjonsvederlaget er skattepliktig fullt ut i Mor AS som følge av at fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse (vi forutsetter her at det ikke er noen nevneverdig inngangsverdi).
- I henhold til ligningspraksis vil her avkastningen på aksjene (likvidasjonsutbyttet) redusere tapet på fordringen som ble ettergitt. Det kan innebære at kun ti millioner kroner av de ettergitte fordringene vil kunne tapsføres i år 10.
- Samlet sett innebærer dette at Mor AS har (i) inntektsført 30 millioner kroner, (ii) mottatt ti millioner kroner, og (iii) kun rett til å fradragføre ti millioner kroner. Med andre ord blir ti millioner dobbeltbeskattet i Mor AS.

Eksemplet ovenfor er satt på spissen, men det illustrerer den dobbeltbeskatning som kan oppstå, dersom tidligere høyesterettspraksis og Scancem-dommen tas til inntekt for at tapet ved ettergivelsen alltid skal reduseres som følge av etterfølgende utbytte og verdistigning på aksjene.

Det er fra vårt ståsted vanskelig å se rime-ligheten i at det skal være en slik dobbeltbeskatning.

Skatteloven § 9–3 første ledd bokstav c nr. 3 og § 9–4 er ment å forhindre en beskatning av inntekter som aldri mottas. Det sies ikke uttrykkelig i Scancem-dommen at inntektsføringen av ikke-mottatte inntekter skal reverseres fullt ut når tapet er endelig konstatert, eller om det må tas hensyn til avkastning på aksjene som har kommet i tiden etter ettergivelsene. På dette punktet må det sies å være noe uklart hva gjeldende rett er.

Vårt skjønner er at Scancem-dommen ikke kan tas til inntekt for at det her skal bli en slik dobbeltbeskatning. Fravær av vurderinger fra Høyesterett knyttet til denne problemstillingen, sammenholdt med en klar lovtekst og et høyst rimelig formål, tilsier at et slikt inngripende og urimelig resultat ikke kan legges til grunn kun som følge av en utledet fortolkning av dommen.

Det gjelder et legalitetsprinsipp også i skatteretten, og i mangel av et klart rettsgrunnlag må det etter vårt skjønns fortsatt være slik at skatteloven §§ 9–3 første ledd bokstav c nr. 3 og 9–4 innebærer at kreditor i eksemplet ovenfor kan reversere/fradragføre 20 millioner kroner i år ti.

Konvertering til aksjekapital bør foretas i stedet for gjeldsettergivelse

Som følge av hvor vanskelig det er å få fradrag for tap ved en gjeldsettergivelse i et interessefellesskap, er det ikke vanskelig å konkludere med at en konvertering til aksjekapital er å foretrekke.

Dette alternativet var ikke mulig for Scancem, men heldigvis er dette ordinært sett en aktuell fremgangsmåte for mange selskaper, noe som vil sikre at et reelt tap kan fradragføres i det året som fordringen konverteres til aksjekapital.

Det er utvilsomt økonomiske likheter mellom en gjeldsettergivelse og en konvertering, og spørsmålet er da om en konvertering skal behandles likt som en ettergivelse når det foreligger et interessefellesskap, altså om tapet ved konverteringen ikke er endelig konstatert som følge av muligheten til å få avkastning på aksjene.

Konvertering er ikke det samme som underhåndsakord eller ettergivelse,¹⁰ og det foreligger langvarig praksis for at kreditor har fradragrett for tapet ved konverteringstidspunktet. Skattemessig periodiseres altså tapet ved en konvertering til aksjer og tapet ved en gjeldsettergivelse ulikt i et interessefellesskap.

Dersom en ekstern minoritetsaksjonær f.eks. har særrettigheter, slik at det i utgangspunktet er utfordrende å gjennomføre en konvertering (slik tilfellet var for Scancem), bør det vurderes nærmere om det er mulig å få avtalt at kreditor/hovedaksjonær i etterkant av en konvertering gir bort en forholdsmessig andel av aksjene til minoritetsaksjonær, ev. at minoritetsaksjonær får tegne aksjer til pålydende, slik at kreditor kan fradragføre tapet.

Rådet er altså enkelt, dersom det må gjøres tiltak overfor datterselskap/debitor, bør fordringer konverteres til aksjekapital, og ettergivelser bør unngås i størst mulig grad.

⁹ Jf. Artikkelen av Vegard Kristiansen, direktør ved Sentralskattkontoret for storbedrifter, i Høyt Skattet – festskrift til Fredrik Zimmer av 2014, pkt. 6.4 s. 378.

¹⁰ Jf. Skøyen Næringspark, Rt. 2001 s. 1444.