

Saker fra Skatteklagenemndas behandling – del IV 2019

# Tap på fordring, skatt

I lys av de mange artiklene som i det siste er publisert om tap på krav på skatterettens område, skal vi forsøke å belyse litt av Skatteklagenemndas praksis på temaet. Nemnda har behandlet mange saker om dette, både i stor og i alminnelig avdeling.



Seniorskattejurist  
Line Solli  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda



Seniorskattejurist  
Ruben Eikeland  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

## Tap ved innfrielse av garanti<sup>1</sup>

Selskapet A eide aksjer (60 %) i det utenlandske selskapet B, gjennom selskapet C (100 %). På grunn av store økonomiske problemer klarte ikke B å innfri sine forpliktelser til eksterne långivere. A hadde utstedt garanti overfor de eksterne långiverne, og måtte innfri utestående lån med renter. A anmodet så B om å betale det de skyldte A. B kunne ikke betale, og ved innlevering av selvangivelsen for det aktuelle inntektsåret, krevde A fradrag for tap.

### Fradragsrett for tap, jf. skatteloven § 6-2 (2)

Første spørsmål i saken var om spørsmålet om fradrag skulle avgjøres etter skatteloven § 6-1 eller § 6-2. Skatteklagenemnda kom til at spørsmålet om tapsfradrag måtte avgjøres på bakgrunn av skatteloven § 6-2, og at denne er en presisering av skatteloven § 6-1. Etter bestemmelsen gis det fradrag for endelig konstatert tap på utestående fordring.

I denne saken var vilkåret om at tapet må være endelig konstatert særlig omtvistet og bestridt av sentralskatte-

kontoret. Det var ikke bestridt at A drev virksomhet.

### Endelig konstatert tap

Nemnda viste til FSFIN 6-2-1 hvor det er nærmere presisert hva som skal anses å ligge i vilkåret om at tap på fordring må være endelig konstatert.

Det følger av ordlyden at det er ment å gjelde en høy terskel for å innrømme tapsfradrag etter bestemmelsen. Det samme kan utledes av rettspraksis. Skatteklagenemnda presiserte at rettspraksis vedrørende skatteloven 1911 § 44 fortsatt hadde rettskildemessig verdi, da ingen realitetsendring var tilsiktet ved skatteloven av 1999.<sup>2</sup>

Nemnda viste til det rettslige utgangspunktet for vurderingen slik det er formulert i rettspraksis.<sup>3</sup> Etter nemndas vurdering viser rettspraksis at formell avvikling ikke kreves, men at det stilles strenge krav for at en fordring skal anses for endelig tapt. Det vesentlige er om saksbehandlingen viser at det med stor grad av sikkerhet kan konstateres at fordringen ikke vil bli dekket.

Det sentrale spørsmålet i saken var om det på tidspunktene for A's betaling under de to garantiene forelå et endelig konstatert tap, hvilket etter Skatteklagenemndas oppfatning innebar at det var regressfordringens godhet på dette tidspunktet som måtte vurderes. Til støtte for denne oppfatningen ble det vist til juridisk litteratur.<sup>4</sup>

### Ville regressfordringen bli dekket?

Skatteklagenemnda viste til at den økonomiske stillingen i B på det aktuelle tidspunktet var ytterst svak. B var avhengig av tilførsel av løpende arbeidskapital i form av lån fra C for å dekke løpende kapitalbehov. B hadde ikke evne til å betale renter på gjelden til C eller garantiprovisjon til A. Selskapet hadde negative driftsresultater og negativ egenkapital i hele perioden.

Sentralskattekontoret hadde ikke bestridt at den økonomiske situasjonen var prekær, men har lagt avgjørende vekt på at det fortsatt var drift og at det ikke var truffet tiltak for å avvikle selskapet.

### Avviklingskrav?

Skatteklagenemnda viste til Selmersaken<sup>5</sup> som gjaldt et norsk selskaps fradragsføring for tap på driftslån og fordringer på et deleid selskap i Kenya. I denne saken var debitorselskapet klart insolvent og all virksomhet var blitt lagt ned året før det ble krevd fradrag. Det var i tillegg tatt beslutning om opphør, både av styret og generalforsamlingen. Det gjensto bare avklaring av enkelte spørsmål. Likevel kom Høyesterett til at avgjørelsen var «noe tvilsom».

Etter Skatteklagenemndas oppfatning oppstilte ikke dommen krav om at virksomheten må være avviklet for at et tap skal anses endelig konstatert. Dommen viser at vurderingstemaet for om et tap skal anses endelig konstatert, er om det med stor grad av sikkerhet kan konstateres at fordringen ikke vil bli dekket, jf. premissene i Selmersaken om at det må ha vært på «det rene

1 Publisert på skatteetaten.no under referansen NS 99/2018.

2 Ot.prp.nr.86 (1997–1998).

3 Rt-1999-1663 (Hydro Fertilizer).

4 Aarbakke (1984) s. 296.

5 Rt-1993-700.

[...] at iallfall det alt vesentlige av eierselskapenes krav var tapt».

Høyesterett har også i saker hvor fradrag for tap ikke er ansett endelig konstatert, lagt avgjørende vekt på at interessefellesskap tilsier at det er i konsernets interesse at debitorselskapet blir satt i stand til å drive videre, og at det ikke foreligger planer om avvikling.

#### Bestemmende innflytelse?

Sentralskattekontoret viste til at normen etablert i Scancem<sup>6</sup> antakelig kommer til anvendelse i foreliggende tilfelle. Dommen gjaldt et tilfelle der et norsk selskap som eide 75 % av et afrikansk selskap, etterga en betydelig del av sine fordringer på det afrikanske selskapet.

Sentralskattekontoret mente at dommen ga uttrykk for at datterselskapet ikke måtte være heleid for at interessefellesskap skal være av betydning. Kontoret la til grunn at A hadde en eierandel på 60 % i B og derfor ville ha «bestemmende innflytelse» i avgjørelsen av om B på et tidspunkt skulle dele ut utbytte.<sup>7</sup>

Skatteklagenemnda var ikke enig med sentralskattekontoret i at A hadde «bestemmende innflytelse» i debitorselskapet ved garantiinnfrielsen. Skatteklagenemnda la til grunn at det først var i slutten av året etter garantiinnfrielsen at C fikk den rettslige og reelle kontrollen over B. På tidspunktet for garantiinnfrielsen satt C med kun 30 % av aksjene i B.

#### Endret posisjon?

Dessuten var Skatteklagenemnda av den oppfatning at det var en vesentlig forskjell på å ettergi gjeld, som var tilfellet i Scancem og de tidligere dommene som ble vist til der, sammenlignet med å innfri en garantistillelse stilt overfor en tredjepart. En ettergivelse/konvertering av fordring på datterselskap vil øke den bokførte egenkapitalen hos debitorselskapet.

I Scancem medførte ettergivelsen av fordringene at selskapet fikk en positiv egenkapital på ca. MNOK 55, noe som derfor muliggjorde fortsatt drift. A's innfrielse av garantiene stilt overfor bankene medførte imidlertid ikke at B ble kvitt gjelden. Tvert imot, B's gjeld ble endret fra gjeld til bankene til gjeld til A. Garantiinnfrielsen medførte således ikke at B ble satt i en bedre posisjon til å kunne drive videre.

Det avgjørende for Skatteklagenemnda var at B på tidspunktene da garantiene ble innfridd ikke hadde betalingssevne eller verdier til å oppfylle sine forpliktelser etter regresskravet. Skatteklagenemnda bemerket at det i etterkant av garantiinnfrielsen ikke hadde vært noen positive endringer i B's økonomiske situasjon.

Etter en samlet totalvurdering mente Skatteklagenemnda at tapet var endelig konstatert ved innfrielse av garantiene. Etter Skatteklagenemndas oppfatning forelå det stor grad av sikkerhet for at regressfordringene ikke ville bli dekket og således var verdiløse på tidspunktet for innfrielsen av garantiene. Tapet på garantistillelsene anses derfor endelig konstatert.

#### Virksomhet og tilknytningsvilkåret

Retten til fradrag forutsatte videre at selskapet drev virksomhet og at det var en særlig og nær tilknytning mellom virksomheten og tapet.

Det var ikke bestridt at det forelå virksomhet i A. Skatteklagenemnda viste til nemndssak for et tidligere inntektsår, hvor det var lagt til grunn at aktivitetene i A var av en slik karakter og et slikt omfang, at selskapet anses å drive virksomhet i skattelovens forstand

Selskapet hadde ved flere anledninger opplyst at virksomheten i A i hovedsak kan deles i tre; produksjon og investering i datterselskaper i inn og utland og diverse støttefunksjoner for konsernets enheter samt finansieringsvirksomhet organisert gjennom intern bank.

Skatteklagenemnda mente at internbanken E måtte anses som en egen virksomhet, da den leverte finansierings- og banktjenester for hele konsernet.

#### Særlig og nær tilknytning?

Selskapet anførte at de aktuelle garantistillelsene hadde en særlig og nær tilknytning til alle tre virksomhetsområder, men i særdeleshet opp mot finansieringsaktiviteten i internbanken E.

Spørsmålet var om garantistillelsene hadde tilstrekkelig tilknytning til A's virksomhet. I dette ligger blant annet at fordringen må komme kreditors egen virksomhet til gode eller på andre måter være sterkt integrert i denne.<sup>8</sup>

A hadde anført at hovedformålet med garantistillelsen var å oppnå provisjonsinntekter for A's egen internbank. Etter Skatteklagenemndas syn fremstod det sannsynlig at formålet med garantistillelsen var å sikre provisjonsinntekter, og at en slik garantistillelse inngikk som en naturlig del av virksomheten i E.

Skatteklagenemnda viste til at E på det aktuelle tidspunktet hadde noen ansatte, og at kundemassen i hovedsak er konsernets datterselskaper som lånte og plasserte overskuddslikviditet hos E. Finansavdelingen utførte også tjenester som veksling, valutasikring, terminkontrakter osv. for datterselskapene.

På denne bakgrunn var Skatteklagenemnda av den oppfatning at garantistillelse mot provisjon inngikk som et vanlig ledd i A's virksomhet. Dessuten viste Skatteklagenemnda til at tilknytningskravet normalt vil være oppfylt ved garantistillelse fra banker.<sup>9</sup> Finansavdelingen var nødvendig for å optimalisere selskapets finanser og investeringer, og garantiprovisjonene utgjorde en ikke ubetydelig sum sammenlignet med virksomhetens netto finansresultat.

6 Rt-2015-203.

7 Henvisninger til dommens avsnitt 46, 52 og 55.

8 HR-2017-628-A (Thinggaard) avsnitt 58 og Zimmer, Lærebok i skatterett, 7, utgave, 2014 s. 258.

9 Magnus Aarbakke, Skatt på Inntekt, 1990 s. 290.

Skatteklagenemnda la dermed til grunn at fordringene kom A's egen virksomhet til gode, og at alle grunnvilkårene for tap på fordring var oppfylt. Selskapet viste selv til at en eventuell senere gevinst på regressfordringene vil være skattepliktig som fordel vunnet ved virksomhet i henhold til skatteloven § 5-1, jf. § 5-20.

### Finansieringsbistand?<sup>10</sup>

Saken gjelder en fordring mellom interessefeller, der den skattepliktige, kreditor, leide ut et næringsbygg til sitt datterselskap, som i denne saken er debitor.

Datterselskapet, leietakeren, kunne fra et gitt tidspunkt ikke betale husleien, og opparbeidet seg slik gjeld til den skattepliktige. Det omstridte spørsmålet i saken var om den utestående fordringen mot leietaker endret karakter fra kundefordring til finansieringsbi-

stand og hvorvidt avskjæringsbestemmelsen<sup>11</sup> kunne komme til anvendelse. Omtvistet beløp var kr 5 000 000.

### Bakgrunnen for saken

Den skattepliktige, kreditor, oppførte et nytt næringsbygg ved årsskiftet 2010/2011. I november 2010 ble det inngått leiekontrakt for hele bygget, der debitor var eneste leietaker. Leieavtalen gjaldt kontorer, showrom og lager. Leietaker tok i bruk lokalene ved ferdigstillelse av bygget i april 2011. Lokalene var oppført og særlig tilpasset virksomheten til leietaker.

I leieavtalen mellom partene ble fast leiesum fastsatt til fem millioner årlig, eksklusiv merverdiavgift. I tillegg kom en omsetningsbasert leie på to prosent av omsetning over 100 millioner. Fastleien skulle faktureres kvartalsvis på forskudd.

Leietaker betalte husleie fra og med april 2011 og ut året, men fikk likvidi-

tetsproblemer i 2012. Kreditor fakturerte leien for 2012 i fire fakturaer, men leien ble ikke betalt. Leien var inntektsført skattemessig i 2012. I 2013 ble leie først fakturert i august, og da for første halvår 2013. Leietaker betalte heller ingen leie for 2013. Det ble åpnet konkurs i debitor høsten 2013 etter oppbudsbegjæring fra styret. Ubetalt leie var da kommet opp i kr 9 375 000, inkl. mva.

Som følge av den ubetalte leien krevde utleier skattemessig fradrag for tap på kundefordringer med kr 5 000 000. Skattekontoret fant ikke grunnlag for å innrømme tapsfradrag, idet skattekontoret mente at fordringen hadde endret karakter fra kundefordring til finansieringsbistand.

Skattekontorets hovedargumenter, som senere også sekretariatet sluttet seg til, var at utleier i dette tilfellet ikke hadde opptrådt slik en uavhengig kreditor ville gjort og at dette skyldes interessefelleskapet. Det var tale om vesentlig

<sup>10</sup> Saken er publisert på skattestaten.no under referansen NS 208/2018, med tittelen «Tap på fordring».

<sup>11</sup> Skatteloven § 6-2 tredje ledd.



mislighold over lang tid hvor leietaker i samme tidsrom har drevet betydelig virksomhet, betalt andre kreditorer og var tilført kreditt fra andre. Dette hadde utleier fullt kjennskap til. Det var ikke gjort noe forsøk på å inndrive eller sikre hele eller deler av fordringene. Alternative handlinger, som å søke nye leietakere, var heller ikke prøvd. Det var etter skattekontorets oppfatning leietakers behov for kreditt som syntes å være det sentrale for utleier, ikke selskapets stilling som utleier og kreditor. På denne bakgrunn mente skattekontoret at kundefordringen i realiteten måtte anses konvertert til finansieringsbistand/vanlig fordring. Skattekontoret mente videre at konverteringen hadde skjedd lenge før selve tapstidspunktet og konstateringen av debtors manglende betalings-evne.

Tapet fradragført i 2013 refererte seg til manglende opprinnelig krav på husleie for 2012. Reelt sett var det derfor tale om to forskjellige fordringer. Det siste lånet måtte i skatterettslig henseende behandles på samme måte som om skattyterne hadde anvendt andre midler da de ga lånene.<sup>12</sup>

Skattekontoret pekte også på at Lagmannsretten, i dom vedrørende merverdiavgiften knyttet til det samme kravet som i denne saken, la til grunn at fordringen hadde endret karakter fra kundefordring til finansieringsbistand. Retten vurderte momenter som hvilke handlingsalternativer kreditor hadde, en bedømmelse av den konkrete oppfølging av kravet mot debitor, misligholdets lengde og størrelse, debtors økonomiske stilling og forholdet til øvrige kreditorer. Skattekontoret kunne ikke se noen grunn til å vurdere skatteforholdet annerledes.

### Sekretariatets vurderinger Har fordringen endret karakter?

Sekretariatet støttet seg til skattekontorets vurdering på dette punktet. Det avgjørende for sekretariatet var at den skattepliktige ikke ville oppført seg like passivt overfor en ekstern debitor. Når leieinntekter fra næringsbygget

utgjorde den skattepliktiges totale driftsinntekter, hadde det formodningen mot seg at den skattepliktige ikke skulle gjøre alt som sto i hans makt for å kreve inn utestående husleie.

De første ubetalte husleiefakturaene (tidlig 2012) fremsto for sekretariatet som reelle fakturaer for husleie. Etter hvert måtte imidlertid den skattepliktige ha forstått at fakturaene ikke ville bli betalt innen fristen. For de siste fakturaene var det sekretariatets vurdering at de måtte anses som lån alt fra det tidspunktet de ble utstedt. Sekretariatet viste til kilder<sup>13</sup> som pekte i retning av at en fordring som var passiv kapitalplassering ved etableringen, kunne skifte karakter til å bli fordring i næring – og omvendt.

Ved konverteringen så det for sekretariatet ut som om husleien ble betalt og at det ble utstedt nye langsiktige lån – ikke kundefordringer. Kundefordringen måtte dermed anses realisert – uten tap. Sekretariatet mente videre at verken forskrift<sup>14</sup> eller forarbeider<sup>15</sup> åpnet for å se bort fra avskjæringsbestemmelsen i denne saken.

Sekretariatet innstilte på å ikke ta klagen til følge.

### Skatteklagenemndas vedtak

Da saken ble behandlet i stor avdeling, møtte den skattepliktige opp for å redegjøre for saken. Nemnda sluttet seg ikke til sekretariatets innstilling.

Etter nemndas syn ga ikke den skattepliktiges betalingshenstand grunnlag for å konstatere at fordringen hadde endret karakter med virkning for fradragretten. Nemnda mente at inntektsført, men ubetalt husleie fortsatt må anses som en kundefordring.<sup>16</sup> Det ble ikke gitt noen nærmere begrunnelse for dette standpunktet.

### Husleie igjen – «klart uerholdelig» fordring?<sup>17</sup>

Også denne saken gjaldt et husleieforhold der leietaker ikke betalte forfalt leie.

Det springende punktet i denne saken var hvorvidt den skattepliktiges fordring kunne anses endelig konstatert tapt.<sup>18</sup>

### Bakgrunnen for saken

Den skattepliktige inngikk avtale om utleie av eiendommen med X i oktober 2012. Leieavtalen ble overdratt fra X til leietaker i mars 2013, som en del av en avtale om virksomhetsoverdragelse.

Skattepliktige mottok ikke betaling for husleie fakturert i perioden 2013 til 2015.

Selskapet forsøke å inndrive kravet på husleie mot leietaker. Den skattepliktige anså den manglende betalingen som et vesentlig betalingsmislighold fra leietakers side, de hadde innrettet seg etter lovnader om bedret drift og avtaler om nedbetaling til tross for misligholdt husleie. Leietaker ville ikke betale leie med mindre leieavtalen ble reforhandlet. Den skattepliktige ønsket ikke å foreta reforhandling før leietaker i det minste innbetalte deler av det utestående kravet. Den skattepliktige anmodet om umiddelbar betaling av ikke-forfalt husleie, og dette ble ansett som et konkursvarsel. Den skattepliktige mottok ikke ytterligere betaling fra leietaker etter brevet.

Den skattepliktige brakte saken inn for forliksrådet. I forliksrådets dom i desember 2016 ble den skattepliktiges krav erkjent av leietaker. Kravet utgjorde nesten tre millioner kroner eksklusive merverdiavgift.

Aksjonærene i kreditorselskapet, den skattepliktige, hadde tidligere vært i forhandlinger om overdragelse av aksjene i kreditorselskapet til aksjonærene i leietakerselskapet, og dermed også overdragelse av eiendommen. Aksjonærene i leietakerselskapet mente at eiendommen var overpriset.

<sup>13</sup> Skjelland-dommens premis 83 («... tidspunktet for tapets realisering skal legges til grunn») og premis 90 til 92. Bedrift, selskap og skatt 6. utgave Zimmer/BAHR side 203 «Særlig om kundefordringer».

<sup>14</sup> FSFIN § 6-2-2 annet ledd.

<sup>15</sup> Prop. 1 LS 2011–2012 s. 147/14.

<sup>16</sup> FSFIN § 6-2-2 (2) bokstav a.

<sup>17</sup> Saken vil bli publisert på skatteetaten.no med referansen NS 86/2019.

<sup>18</sup> Skatteoven § 6-2 annet ledd jf. FSFIN § 6-2-1.

Det ble inngått aksjesalgssavtale i desember 2016, der 100 prosent av aksjene i kreditorselskapet ble overdratt til selskapet Y, som hadde sammenfallende eierskap med leietakerselskapet. Avtalt kjøpesum for aksjene i selskapet var kr 3 913 181. Innfrielse av gjeld til selger utgjorde kr 29 167 714, og kr 33 080 895 ble innbetalt til selger.

### Skattekontorets behandling

Skattekontoret anså ikke husleiekravet som endelig konstatert tapt, fordi uoverensstemmelsene og manglende oppgjør husleie ble løst ved at aksjonærene i leietakerselskapet kjøpte aksjene i kreditorselskapet (utleier).

Skattekontoret la til grunn at manglende oppgjør av husleien skyldtes manglende betalingsvilje hos leietaker. Skattekontoret fremhevet særlig at det hele tiden har vært drift i virksomheten i de utleide lokalene, og at dette tilsa at leietaker måtte ha betalt øvrige kreditorer. Skattekontoret la til grunn at leietaker bevisst hadde prioritert øvrige kreditorer, og at kravet ikke var klart uerholdelig ved utgangen av 2016.

### Sekretariatets vurdering

#### Klart uerholdelig?

Ved sekretariatets behandling av saken ble det særlig drøftet hvorvidt fordringen, etter en samlet vurdering, måtte anses klart uerholdelig.<sup>19</sup> Sekretariatet mente at en naturlig språklig forståelse av ordlyden «uerholdelig» tilsa at fordringen ikke lot seg inndrive. Når fordringen må være «klart» uerholdelig, mente sekretariatet at forskriften syntes å legge til grunn en høy terskel, og viste til rettskilder som ga uttrykk for det samme.<sup>20</sup>

### Tvangsgrunnlag

I sin vurdering pekte sekretariatet på at den skattepliktige forsøkte å inndrive

kravet ved brev fra august 2016. Brevet ble oppfattet som et konkursvarsel, men ikke fulgt opp. Den skattepliktige brakte saken inn for forliksrådet, som avsa dom i desember 2016. Det fremgår av dommen at leietaker erkjente husleiekravet.

Forliksrådets dom ga den skattepliktige et tvangsgrunnlag for inndrivelse av sitt krav mot leietaker. Når den skattepliktige ikke benyttet seg av dette tvangsgrunnlaget, og heller ikke fulgte opp konkursvarselet fra august 2016, hadde ikke den skattepliktige benyttet sine innfordringsmuligheter. Dette talte ifølge sekretariatet imot at husleiekravet var reelt uerholdelig. Det var ikke fremlagt annen dokumentasjon som tilsa at den skattepliktige hadde forsøkt å inndrive kravet.

### Leietakers økonomi

Leietakers årsregnskaper for 2013 til 2016 viste negativt årsresultat etter skatt hvert år. I perioden 2013 til 2015 var selskapets egenkapital negativ, og gjeldsgraden relativt høy. Forutsetningene for fortsatt drift i selskapet var lagt til grunn ved utarbeidelsen av årsregnskapene, men forsøk på reforhandling av leiekontrakten og sanering av utestående husleie var viktige tiltak for å bedre forutsetningene for fortsatt drift. Sekretariatet betvilte på denne bakgrunn ikke at leietaker var i en vanskelig økonomisk situasjon. Påvisning av betalingsvansker hos debitor er i seg selv imidlertid ikke nok for å anse fordringen som endelig konstatert tapt.<sup>21</sup>

### Drift

I 2016 var selskapets egenkapital positiv, og forutsetningene for fortsatt drift var bedret. Dette skyldtes aksjonærenes konvertering av gjeld til egenkapital med kr 600 000 i tillegg til at leietakerselskapet fikk reforhandlet leiekontrakten med utleier og fikk ettergitt all skyldig husleie, totalt kr 3 600 000. Reforhandlingene skjedde etter salg av aksjene i utleieselskapet til et selskap som var eiet av leietakerselskapets aksjonærer. Også andre tiltak bedret lønnsomheten i selskapet, eksempelvis reduksjon av antall ansatte, ny daglig leder og endringer på det helhetlige

produktet som skulle selges. Det var på tidspunktet for Skatteklagenemndas behandling av saken fortsatt drift i leietakerselskapet i de samme lokalene, og dette talte imot at fordringen kunne anses endelig konstatert tapt.

### Andre kreditorer

Leietaker var ikke i mislighold overfor andre kreditorer, og leietaker hadde derfor prioritert andre kreditorer i perioden. Når debitor prioriterte andre kreditorer, talte dette etter sekretariatets oppfatning for at debitor i realiteten hadde midler til å dekke kravet.

### Aksjeoverdragelse

Den skattepliktige og leietaker hadde vært i forhandlinger om overdragelse av aksjene i utleieselskapet (den skattepliktige), men forhandlingene førte ikke frem. Aksjene i utleieselskapet ble senere overdratt til et selskap som var eid av aksjonærene i leietakerselskapet. En tapsføring av fordringen ville kunne påvirke verdsettelsen av aksjene ved overdragelsen, og kreditor ville kunne oppnå fradrag for tapet samtidig som debitor slapp å innfri kravet.

### Konklusjon

Etter en samlet vurdering kom sekretariatet til at fordringen ikke kunne anses «klart uerholdelig» og at fordringen derfor var «endelig konstatert tapt». Sekretariatet utelukket ikke at tapsføringen var påvirket av forhandlingene og forventninger om et etterfølgende aksjesalg, men dette var ikke avgjørende for sekretariatets vurdering. Sekretariatet bemerket særlig den høye terskelen som er oppstilt i praksis for å anse krav som uerholdelige, at det fortsatt var drift i debitorselskapet og at øvrige kreditorer ble prioritert i perioden.

Ettersom kravet etter sekretariatets vurdering ikke kunne anses endelig konstatert, var det ikke nødvendig å foreta en vurdering av manglende betalingsevne eller -vilje.

Vilkårene for tapsfradrag er ikke oppfylt, jf. skatteloven § 6-2 andre ledd.

Skatteklagenemndas flertall sluttet seg til sekretariatets innstilling.

19 FSFIN § 6-2-1 første ledd bokstav d.

20 Jf. blant annet LB-2015-175248. I Rt-2015-203 (Scan-cem) i avsnitt 52 uttaler Høyesterett at «[d]et må være helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt (...)» for å anse en fordring som endelig konstatert tapt. Se også Innst. O. nr. 80 (1990–1991) på side 169 hvor det uttales at «[p]lassivitet eller overbærenhet fra kreditors side må ikke kunne gi adgang til fradrag. I prinsippet dreier det seg om en bevisvurdering, nemlig om og i hvilken utstrekning det foreligger reell uerholdelighet».

21 Rt-1993-700 på side 706 og Rt-1990-1143 på side 1148.