

Kjøp og salg av virksomheter

– avskjæring av fremførbart underskudd

Fremførbare underskudd kan etter skatteloven § 13-3 avskjæres dersom det «overveiende motiv» for en transaksjon er å utnytte underskuddet. I denne artikkelen ser vi nærmere på hva som ligger i motivvurderingen.



Advokat (H)
Torgeir Fjeldskaar
Partner, SANDS Advokatfirma



Advokat
Stine Dammen Roland
SANDS Advokatfirma

Vurderingen av motiv kan være komplisert, og praksis er sprikende. Skattytere og skattemyndighetene er ofte uenige om hvilke omstendigheter som er relevante, og hvordan vurderingen skal gjennomføres. Vårt inntrykk er at tallmessige sammenligninger av de skattemessige- og forretningsmessige virkningene av en transaksjon har blitt mer fremtredende. Dersom forretningsmessige virkninger ikke kan tallfestes til et høyere beløp enn skattemessige virkninger, legges det som regel til grunn et overveiende skattemotiv. En slik tilnærming vil i større grad ramme transaksjoner som faktisk ikke er skattemotivert, og er dermed mindre treffende for å oppnå formålet med regelen; å hindre handel med skatteposisjoner.

Bakgrunnen for regelen

Hovedregelen etter skattelovgivningen er at et selskaps underskudd kan fremføres til fradrag i senere års overskudd. Dette ivaretar flere viktige hensyn. Ett av disse er hensynet til symmetri, ved at det sikrer en balansert behandling av inntekter og kostnader over tid. Et selskap er et eget skattesubjekt, og retten til fradrag for tidligere underskudd påvirkes i utgangspunktet ikke av at aksjer i selskapet skifter eier.

I tillegg til at selskapet selv kan fremføre underskuddet til senere år, kan det på visse vilkår avregnes mot inntekter i andre selskap i konsernet gjennom konsernbidrag. For å gi og motta konsernbidrag, må morselskapet blant annet eie mer enn 90 % av aksjene i selskapet. Dermed er det i prinsippet mulig for et selskap som går med overskudd, å kjøpe aksjene i et selskap som har fremførbare underskudd, for deretter å utnytte det fremførbare underskuddet for å redusere den samlede skattebelastningen.

Lovgiver har ønsket å hindre illojal handel med skatteposisjoner. Det ble derfor innført en regel om avskjæring av underskudd, første gang i 1957. Bestemmelsen i sin nåværende form ble innført i 2004 (§ 14-90) og finnes nå i skatteloven § 13-3. Det er tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at underskuddet kan avskjæres. For det første må selskapet ha en «skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost», det vil si en generell skatteposisjon. For det andre må selskapet ha fått «endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon». For det tredje må utnyttelse av skatteposisjonen ha vært «det overveiende motiv for transaksjonen».

Samtidig ønsket ikke lovgiver å begrense muligheten til å utnytte

skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet. Avskjæring skulle ifølge lovgiver kun foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke var hovedbegrunnelsen for transaksjonen.

Vurderingen av motivet

Objektiv vurdering

Vurderingen av «overveiende motiv» etter bestemmelsen har blitt behandlet én gang av Høyesterett, i den såkalte Armada-dommen. Høyesterett la blant annet til grunn at vurderingen av om utnyttelse av skatteposisjonen var det overveiende motiv, ikke beror på den subjektive motivasjonen for transaksjonen, men skal baseres på en objektiv vurdering.

En objektiv vurdering innebærer ikke at man skal søke å sannsynliggjøre hva den konkrete skattyteren har tenkt, ut fra objektive kriterier. Det er tilstrekkelig å sannsynliggjøre at en tenkt skattyter – en «rasjonell aktør» – i en tilsvarende situasjon ville hatt som overveiende motiv å utnytte skattefordelen.

Det skal tas utgangspunkt i situasjonen på transaksjonstidspunktet, men det legges også vekt på etterfølgende forhold som kan belyse situasjonen på transaksjonstidspunktet. Det er tilstrekkelig

for avskjæring at skattemotivet veier tyngre enn andre motiv.

Nærmere om vurderingstemaet

Når det gjelder det nærmere innholdet i den objektive vurderingen, observeres det at domstolene og skattemyndighetene ofte tar utgangspunkt i en tallmessig sammenligning av forretningsmessige og skattemessige virkninger. Vurderingstemaet som i noen tilfeller blir lagt til grunn, er hvilke av de forventede virkningene av transaksjonen som fremstår som mest fremtredende. I andre tilfeller tas det utgangspunkt i spørsmålet om hvorvidt skattemessige forhold, etter en samlet vurdering, fremstår som hovedmotivet for transaksjonen.

Sistnevnte vurderingstema er etter vårt syn mest i tråd med rettskildene. Ordlyden «motiv» tilsier at man må vurdere formålet med transaksjonen ut fra en bred vurdering. Alle momenter som kan belyse hva en rasjonell aktør ville hatt som motiv, bør da være relevant. Dersom det avgjørende skulle vært en vurdering av (tallmessige) virkninger, ville ordlyden etter vårt syn vært innrettet mot forholdet mellom skatteposisjonen og bedriftsøkonomiske verdier.

Ved innføring av skatteloven § 14-90, forgjengeren til § 13-3, vurderte lovgiver om regelen skulle bygge på en tallmessig sammenligning av skattemessige verdier og forretningsmessig verdier. Departementet uttalte at en slik regel ville bli komplisert og teknisk, blant annet på grunn av vanskelighetene med å fastsette forretningsmessige verdier. Videre kunne dette etter departementets syn føre til at man rammet transaksjoner som faktisk ikke er skattemotivert. Departementet foreslo derfor en regel hvor «*det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for transaksjonen.*»

I Armada-dommen la også Høyesterett til grunn at man ikke skal avgjøre spørsmålet ved en beregning. Høyesterett viste til at det ikke nødvendigvis er enkelt å verdsette forretningsmessige

sider av transaksjonen, og at det i tillegg må trekkes inn elementer som ikke så lett lar seg tallfeste. Som eksempler nevnte Høyesterett omfanget av virksomheten som videreføres, finansiell eksponering og sikring av nødvendige leveranser til selskap innenfor samme konsern. Selv om saken gjaldt den tidligere § 14-90, antas det at tilsvarende vil gjelde for § 13-3.

Under henvisning til Armada-dommen, har videre både Finansdepartementet og skattemyndighetene lagt til grunn at det skal foretas en bred helhetsvurdering, og ikke kun en beregning av de skattemessige og forretningsmessige virkningene av transaksjonen.

Forholdet til den generelle omgåelsesregelen

Etter den generelle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 er det både et grunnvilkår og en totalvurdering. Det kreves at det (i) er foretatt en eller flere disposisjoner som tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, og (ii) at disse etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen.

Under grunnvilkåret skal formålsvurderingen gjøres etter en objektiv norm. I totalvurderingen inngår flere momenter, blant annet forretningsmessig egenverdi, skattefordelens størrelse og graden av skatteformål.

Det følger av forarbeidene at formålsvurderingen etter den spesielle regelen i skatteloven § 13-3 skal skje på tilsvarende måte som ved vurderingen av om grunnvilkåret er oppfylt etter den generelle bestemmelsen i § 13-2.¹ Dette gir i seg selv begrenset grad av veiledning, men kan innebære at momenter etter de to bestemmelsene vil være de samme.² Rettskilder knyttet til § 13-2 (grunnvilkåret), vil derfor kunne være av interesse.

Kort oppsummert – §§ 13-2 og 13-3

- Omgåelsesregelen i § 13-2 gjelder generelt, mens § 13-3 bare gjelder skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeld. Sistnevnte omtales derfor som en *spesiell* omgåelsesregel.
- Det skal gjøres en objektiv vurdering av motiv etter begge bestemmelsene.
- Etter § 13-2 er beviskravet at det skattemessige motivet må fremstå klart større enn det forretningsmessige, mens det etter § 13-3 er tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt.
- Etter § 13-2 skal det i tillegg gjøres en totalvurdering av om disposisjonen kan legges til grunn for beskatningen, noe som ikke er et krav etter § 13-3.

Tilfeller hvor det er grunnlag for avskjæring

I Armada-dommen kom Høyesterett til at det overveiende motiv var å utnytte det fremførbare underskuddet. Konkret gjaldt tilfellet eiendomsselskapet Armada Eiendom AS. Etter fullføring av et utbyggingsprosjekt kjøpte en minoritetsaksjonær ut alle øvrige aksjonærer, og fikk dermed blant annet tilgang til et fremførbart underskudd i Armada Eiendom AS på 67,4 millioner kroner.

Høyesterett uttalte at det må tas hensyn til hvor sannsynlig det rimeligvis måtte fremstå for kjøper at det fremførbare underskuddet kunne utnyttes etter aksjekjøpet.³ Det var flere omstendigheter som indikerte at kjøperen ville kunne utnytte skatteposisjonen.⁴ Rent faktisk hadde kjøper også utnyttet mer enn halvparten av underskuddet i løpet av de neste fem årene, noe som ga en «pekepinn» på hva man rimeligvis kunne regne med da aksjene ble kjøpt.⁵

1 Prop. 98 L (2018-2019) punkt 10.4. I Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave 2021, side 74 fremgår det at dette kan diskuteres.

2 Se nærmere om dette i Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2017», *Skatterett 2018/1-2*, side 160-205.

3 HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 67.

4 Avsnitt 67 og 69.

5 Avsnitt 70.

Når det gjaldt andre enn skattemessige forhold, uttalte Høyesterett at verdien av transaksjonen må ha vært enten ubetydelig eller negativ dersom det ses bort fra skattefordelen.⁶ Armada Eiendom AS hadde på dette tidspunktet ingen ansatte og ikke planer om ny aktivitet.

Etter vårt syn er saken et eksempel på et klart tilfelle hvor det er grunnlag for avskjæring av underskuddet.⁷ Det som kjennetegner slike saker, er at det er vanskelig å identifisere forretningsmessige verdier eller ikke-skattemessige motiver bak transaksjonen, og det i tillegg er stor sannsynlighet for at det fremførbare underskuddet vil kunne utnyttes.⁸

Tilfeller hvor det ikke er grunnlag for avskjæring

Det vil normalt måtte legges til grunn at kjøperen ikke har hatt skatt som hovedmotivasjon der kjøpesummen for aksjene overstiger det dobbelte av nominell verdi av det fremførbare underskuddet. Dette skyldes at kjøpesummen for aksjene vil representere markedsværdien på selskapet. Den delen av betalingen som overstiger verdien av det fremførbare underskuddet, må antas å knyttes til forretningsmessige verdier, herunder eventuell goodwill. Unntak kan tenkes i tilfeller med interessefelleskap mellom kjøper og selger, og der dette antas å ha innvirket på prisen.

Det vil heller ikke være grunnlag for avskjæring dersom det på annen måte kan påvises forretningsmessige forhold som overstiger betydningen av det fremførbare underskuddet. Et eksempel er saken i SKNS1-2023-52, hvor den estimerte avkastningen på 40 millioner kroner innen 12 måneder overskygget verdien av det fremførbare underskuddet på ca. 175,6 millioner kroner (nominell verdi på ca. 33 millioner kroner).

Skatteposisjonen vil normalt heller ikke kunne avskjæres dersom kjøpet ikke danner et såkalt skattekonsern, dvs. at kjøper ikke kontrollerer mer enn 90 % av aksjene, eller at aksjene eies personlig.⁹ Dette skyldes at selskapet eller eiere ved transaksjonen ikke kommer i bedre posisjon til å utnytte det fremførbare underskuddet, og det vil da vanskelig kunne påvises et skattemotiv. Unntak vil gjelde der selskapet får tilført eiendeler eller ny virksomhet, eller inngår i en senere transaksjon som forbedrer muligheten til å utnytte skatteposisjonen.¹⁰

Momenter i vurderingen

Utgangspunkt

For å avklare om en rasjonell aktør ville hatt utnyttelse av skatteposisjonen som hovedmotiv, må det foretas en vurdering av alle de objektive omstendighetene i saken. Det er ingen uttømmende liste over momenter som kan få betydning. Det er naturlig å ta utgangspunkt i skattemessige virkninger av transaksjonen, for deretter å holde disse opp mot ikke-skattemessige forhold. Sistnevnte vil inkludere forhold av ren forretningsmessig art, men også andre forhold som antas å påvirke motivet til en rasjonell aktør i tilsvarende posisjon som kjøper. Ulemper ved gjennomføring av transaksjonen vil også kunne tillegges betydning.¹¹

Skattemessige virkninger

Ved fastsettelse av transaksjonens skattemessige virkninger tas det utgangspunkt i nominell verdi av det fremførbare underskuddet. Den finner man ved å multiplisere underskuddet med skattesatsen for alminnelig inntekt. Dette utgangspunktet må så modifieres. Det fremgår av Armada-dommen at det må tas hensyn til hvor sannsynlig det rimeligvis måtte fremstå for kjøper at det fremførbare underskuddet kunne utnyttes

etter aksjekjøpet.¹² Dersom fordelene ikke kan utnyttes umiddelbart, men over flere år, må skattefordelen neddiskonteres.

I Armada-dommen uttalte Høyesterett at faktisk utnyttelse i etterkant av transaksjonen kan være en «pekepinn» på hva man rimeligvis kunne regne med da aksjene ble kjøpt.¹³ I den saken ble rundt halvparten av underskuddet utnyttet i påfølgende fem år. Det er også vist til faktisk utnyttelse som støtte for skattemessig motiv i en rekke andre saker.¹⁴

I en sak fra Skatteklagenemnda, SKNS1-2018-84, som ble avsagt etter Armada-dommen, ble forventning om fremtidig utnyttelse sentralt. Skattyter anførte at hovedformålet med en fisjon var å avvikle aksjonærfelleskapet, noe som objektivt sett fremsto som en mer begrenset ikke-skattemessig virkning. Det forelå et stort fremførbart underskudd, som også faktisk ble utnyttet etter transaksjonen. Utnyttelse av skatteposisjonen fremstod likevel lite sannsynlig på transaksjonstidspunktet. Det ble derfor lagt til grunn at skatteposisjonen ikke kunne regnes som det overveiende motiv.

Det er flere forhold som kan underbygge at betydningen av skatteposisjonen må reduseres i vurderingen av motiv. Det kan være at kjøper allerede har store fremførbare underskudd, at arten av virksomheten ikke gir berettiget forventning om å kunne utnytte underskuddet, at virksomheten befinner seg i en risikofylt fase eller annet. En manglende sannsynlig utnyttelse på transaksjonstidspunktet kan også underbygges av at det faktisk ikke er utnyttet etter transaksjonstidspunktet.

Slike forhold var til stede i en sak for Gulating lagmannsrett i 2023 (Weyland).¹⁵

¹² HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 67. Et annet eksempel er SKNS1-2023-44, hvor oppkjøpet medførte konserntilknytning som innebar at det fremførbare underskuddet kunne utnyttes.

¹³ HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 70.

¹⁴ LB-2022-169333, LB-2017-20344, LB-2014-161204, TSOL-2023-192307, SKNS1-2023-67 og SKNS1-2023-44.

¹⁵ LG-2021-164415. Det opplyses for ordens skyld at artikkelforfatterne opptrådte som prosessfullmektiger for skattyter i saken.

⁶ Avsnitt 73.

⁷ Tilsvarende er lagt til grunn i Zimmer, *Høyesterettsdommer i skattesaker 2017*, Skatterett 2018/1-2, side 160-205.

⁸ Andre eksempler er LB-2022-169333, LB-2021-30574, TOSLO-2019-168472, SKNS1-2023-59 og SKNS1-2022-38.

⁹ Se for eksempel SKNS1-2023-45 med henvisning til Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) punkt 6.5.7.4 og Skattelovkommentaren 2019 side 1308.

¹⁰ HR-2018-2338-A (Bravo Capital).

¹¹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3 side 54.

Her kom lagmannsretten til at dersom man har som mål å gå med overskudd, vil skatteposisjonen likevel ha en viss verdi. Det at underskuddet ikke var utnyttet så langt, fikk etter lagmannsrettens syn «*ikke spesiell betydning*». Etter vårt syn vil det imidlertid generelt kunne si noe om motivet at også en rasjonell aktør på transaksjonstidspunktet ville forventet fortsatt underskudd en tid fremover.

En konkret tallfesting av verdien av et fremførbart underskudd er i flere saker ansett komplisert. Det vises da til at skatteposisjonen uansett har en viss verdi, for så å holde det opp mot ikke-skattemessige forhold. Etter vårt syn er en slik tilnærming forsvarlig ettersom det i alle tilfelle må foretas en skjønnsmessig avveining av momenter, der siktemålet er å finne hva som etter en objektiv vurdering må anses som hovedformålet. Det er mer problematisk å fastsette en konkret verdi uten konkrete holdepunkter.

Ikke-skattemessige forhold

Forretningsmessige virkninger

Forretningsmessige virkninger står sentralt for vurderingen, og kan ofte bli avgjørende. Det siktes her til hvilke forretningsmessige verdier eller fordeler som en rasjonell aktør kan forvente å oppnå ved gjennomføring av transaksjonen. Her inngår også fordeler som ikke så lett kan tallfestes.

Skattemyndighetene viser til momenter som:

- I. om transaksjonen legger til rette for en ikke ubetydelig samlet driftsforbedring,
- II. om selskapet med skatteposisjonen kan anses å bidra positivt til denne driftsforbedringen, og
- III. eiermessige og organisatoriske forhold.¹⁶

Finansdepartementet trekker frem forhold som risikoaspekter ved en transaksjon, økonomisk stilling og arten

av virksomhet.¹⁷ Det trekkes også frem flere relevante forhold i rettspraksis.

Andre virkninger

Som eksempler på andre virkninger trekker Finansdepartementet frem familiemessige eller personlige forhold.¹⁸

Det kan også tenkes forhold som medfører at en transaksjon ikke kan anses motivert av skatt. Et eksempel kan være rettslige forpliktelser, enten det er kontraktsrettslige eller offentligrettslige krav. Dersom selger av et selskap er forpliktet til tilbakekjøp for en nærmere bestemt sum, dersom selskapet ikke oppnår bestemte forutsetninger i en viss tidsperiode, må det være klart at det ikke objektivt sett foreligger et skattemessig motiv for transaksjonen.

Betydningen av at en rasjonell aktør ville gjennomført transaksjonen uavhengig av skatteposisjonen

I Armada-dommen kom Høyesterett til at spørsmålet om transaksjonen ville blitt gjennomført uavhengig av skatteposisjonen, ikke blir *avgjørende*.¹⁹ Dette er fordi det nærmest forutsetter en «subjektiv» tilnærming til spørsmålet om motiv. Det følger også av forarbeidene til § 13-2 at grunnvilkåret vil kunne anses oppfylt selv om det er manglende årsakssammenheng mellom skattefordelen og gjennomføring av transaksjonen.²⁰

Vi kan ikke se at nyere rettspraksis tar stilling til om det objektive momentet – om at en *rasjonell aktør* i tilsvarende posisjon ville gjennomført transaksjonen uavhengig av skatteposisjonen – er relevant i motivvurderingen. I Frederik Zimmers analyse av Armada-dommen fremgår det at Høyesteretts begrunnelse om at dette forutsatte en subjektiv tilnærming, er lite overbevisende.²¹ Videre skriver han at også ved en objektiv tilnærming til skattyters formål må det

avgjøres ut fra objektive omstendigheter om transaksjonen uansett ville ha blitt gjennomført.

Etter vårt syn vil spørsmålet om en rasjonell aktør ville gjennomført transaksjonen uavhengig av skatteposisjonen, kunne inngå som et moment i vurderingen. I alle tilfelle vil de forholdene som tilsier dette, være relevant. Et slikt moments betydning vil måtte avhenge av omstendighetene, eksempelvis om kjøpet må anses som forretningsmessig gunstig for kjøper uavhengig av skatteposisjonen, og i hvilken grad kjøpet er relevant for kjøpers virksomhet.

Dersom skatteposisjonen ikke er hensyntatt i kjøpsprisen, og hele kjøpesummen dekkes inn av forretningsmessige verdier, vil det styrke det forretningsmessige motivet. Dette ble vektlagt i en tingrettsdom fra 2017.²² I Weyland-dommen ble det lagt til grunn at fastsettelsen av kjøpesummen kan si noe om hvilken verdi kjøper tiller det fremførbare underskuddet, men at det ikke er et direkte relevant selvstendig moment.²³ Etter vårt syn vil det imidlertid i kombinasjon med andre momenter kunne tillegges vekt.

Videre vil det at virksomheten og/eller eiendelene i selskapet er relevante for kjøper, kunne tale for at en rasjonell aktør ikke hovedsakelig har hatt som mål å utnytte skatteposisjonen. Motsatt vil manglende relevans for kjøpers virksomhet, og kanskje til og med videresalg umiddelbart etter transaksjonen, kunne tilsa at skatteposisjonen var det overveiende motivet.

I en tingrettsdom fra 2020 fikk slike forhold stor betydning.²⁴ Et selskap ble her kjøpt for 2,3 millioner kroner, mens verdien av det fremførbare underskuddet ble vurdert til å utgjøre minst 6 millioner kroner, og ble faktisk benyttet i de påfølgende fire årene etter transaksjonen. Den forretningsmessige verdien var i hovedsak knyttet til en aksjepost innen medisinsk teknologi, verdsatt til 1,4

¹⁷ UFIN-2020-1025.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 60.

²⁰ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3 side 54.

²¹ Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2017», *Skatterett 2018/1-2*, side 160-205.

²² TOSLO-2016-35980.

²³ LG-2021-164415 (Weyland).

²⁴ TOSLO-2019-136127.

millioner kroner. Kjøperen, som hadde slike investeringer som sin kjerneaktivitet, hadde imidlertid tro på en betydelig fremtidig oppside. Kjøperen fikk også rett, ettersom aksjeposten ble solgt for over 50 millioner kroner cirka 6–7 år senere. Retten kom derfor til at en rasjonell aktør i en tilsvarende situasjon hovedsakelig ville vært motivert av fremtidige forretningsmessige virkninger.

Det kan også tenkes at et aksjekjøp ville blitt gjennomført uavhengig av skatteposisjonen fordi en eksisterende aksjonær ønsket å sikre videre drift, og at det er grunn til å tro på fremtidig verdiutvikling. Dette ble avgjørende i en tingrettssak fra 2016.²⁵

Etter vårt syn vil det å hensynta slike momenter i større grad være i tråd med det uttalte formålet bak reglene; å motvirke handel med skatteposisjoner, men ikke avskjære skatteposisjoner der transaksjonen hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet.

Avsluttende bemerkninger

Hvorvidt en transaksjon er hovedsakelig skattemessig motivert etter skatteloven § 13-3, skal baseres på en totalvurdering. Det er ikke grunnlag for avskjæring av skatteposisjoner basert utelukkende på verdsettelse av skattemessige- og forretningsmessige virkninger. Det kan likevel være grunnlag for å være oppmerksom på disse størrelsene ved gjennomføring av transaksjoner, og at man sørger for å kunne dokumentere eventuelle andre ikke-skattemessige forhold.

²⁵ TOSLO-2015-144716.

Man bør også være oppmerksom på at skattemyndighetene kan ilegge tilleggs-skatt dersom det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger. Tilleggs-skatten utgjør i utgangspunktet 20 % av den skattemessige fordelten som er eller kunne ha vært oppnådd. Ved store fremførbare underskudd kan tilleggs-skatten bli betydelig. Dersom det fremførbare underskuddet for eksempel er på 100 millioner kroner, er den skattemessige fordelten som kunne vært oppnådd, i utgangspunktet satt til 22 millioner kroner (ved skattesats på 22 %). Tilleggsskatt på 20 % vil da utgjøre 4,4 millioner kroner. Ettersom motivvurderingen er objektiv, har det ikke betydning om transaksjonen subjektivt var skattemotivert eller ikke.

Det finnes eksempler på at skattemyndighetene har ilagt tilleggsskatt der skattyter uriktig har kryssset av nei på spørsmål om endrede eierforhold i selskapets skattemelding.²⁶ Det er også ilagt tilleggsskatt der det er opplyst om eierskiftet, men ikke gitt klare opplysninger om at det er ervervet et fremførbart underskudd fra et selskap som ellers hadde lite forretningsmessig verdi.²⁷

Det anbefales derfor å lage et vedlegg til skattemeldingen, der det gis opplysninger om ervervet av selskapet, samt skatteposisjonen og de ikke-skattemessige begrunnelsene for kjøpet.

²⁶ Se for eksempel SKNS1-2023-59.
²⁷ SKNS1-2022-84.

Skatteloven § 13-3 gir hjemmel for avskjæring av skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, herunder fremførbare underskudd. Videre gjelder bestemmelsen både når selskap er part i fusjon eller fisjon, og når et selskap får endrede eierforhold som følge av slik omorganisering eller en annen transaksjon.

Tidligere transaksjoner kan ses i sammenheng med etterfølgende transaksjoner i vurderingen av motiv.¹ Dermed er det ikke mulig å unngå avskjæringsregelen ved å dele opp transaksjonen i flere deltransaksjoner.

I denne artikkelen fokuserer vi på avskjæring av fremførbare underskudd i selskaper som får endrede eierforhold. Et typisk eksempel er der selskapet A AS kjøper aksjene i selskap B AS, og selskap B AS har et fremførbart underskudd. Spørsmålet blir da om det er sannsynlig at utnyttelse av det fremførbare underskuddet var A AS sitt *overveiende motiv* for kjøpet, i motsetning til at hovedmotivet var forretningsmessige forhold.

¹ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) punkt .5.7.4 side 83 og Skatte-ABC 2024 emne T-8-3.3.