

FRADRAGSRETT FOR TAP PÅ FORDRINGER I VIRKSOMHET

Kandidatnummer: 566

Leveringsfrist: 27.04.2009

Til sammen 13725 ord

27.04.2009

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>4</u>
<u>2</u>	<u>VIRKSOMHET</u>	<u>6</u>
2.1	Aktivitet	8
2.2	Økonomisk formål	9
2.3	Aktivitetens varighet	10
2.4	Klassifikasjon av aktivitet	11
<u>3</u>	<u>TILKNYTNING MELLOM KREDITORS VIRKSOMHET OG FORDRINGEN</u>	<u>12</u>
3.1	Subjektive antakelser	14
3.2	Flere tolkningsalternativer av kravet til ”særlig og nær tilknytning”	15
<u>4</u>	<u>SÆRLIGE PROBLEMSTILLINGER</u>	<u>16</u>
4.1	Grensedragningen mellom egen og ny virksomhet	16
4.2	Horisontal og vertikal integrasjon	20
4.3	Det dynamiske elementet.	23
4.4	Fradragsrett ved passiv kapitalplassering	28
4.5	Fordringer oppstått utenfor virksomhet, som blir tapt i virksomhet	33
4.6	Fordringer opprinnelig oppstått i virksomhet, som mister tilknytning til virksomhet	35

4.7	Tap på lån i konsern forhold	39
4.8	Fradragsrett for tap på fordringer i DLS-selskap.	40
<u>5</u>	<u>FRADRAGSRETTENS OMFANG</u>	<u>41</u>
5.1	Inngangsverdi og utgangsverdi på fordringer	41
5.2	Beregning av inngangsverdi på fordringen	44
5.3	Beregning av utgangsverdi på fordringen	45
5.4	Tap ved konvertering av fordring til aksjekapital	46
5.5	Inngangsverdi for mottakeren ble vurdert uavhengig av utgangsverdien for overdrageren	47
<u>6</u>	<u>TIDFESTING</u>	<u>49</u>
6.1	Grensen mellom fradragsmuligheter og fradragsføring	50
6.2	Når foreligger ”endelig konstatert tap” ?	51
6.3	NORSE-Rt. 1990 s. 1143	54
6.4	Antisipert tap	60
<u>7</u>	<u>OPPSUMMERING AV OPPGAVEN</u>	<u>61</u>
<u>8</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>64</u>
8.1	Domsregister	64
8.2	Utv. – Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål	64
8.3	Juridisk litteratur	65

8.4	Forskrifter:	65
	FSFIN Forskrift til skatteloven 19 nov. 1999 nr. 1158	65
8.5	Forarbeider:	65

1 INNLEDNING

Tema for denne oppgaven er spørsmål som oppstår i forbindelse med fradragsrett for tap på fordringer i virksomhet.

En fordring oppstår typisk ved utlån av penger, salg på kreditt eller krav på erstatning.

Tap kan oppstå ved at debitor ikke betaler det skyldige beløpet eller at han betaler bare en del av beløpet. Kreditor kan lide tap ved å selge fordringen for mindre enn pålydende eller delvis tap hvis debitor har betalt en del av fordringen, men ikke klarer å innfri resten. Tap oppstår ved reduksjon i formuesstillingen. Ved ombytting av verdier til et annet formuesgode har en ikke realisert noe tap.

Kundefordringer oppstår ved ytelse av kreditt. En skattyter kan vanskelig drive en butikk på en måte som ikke medfører oppståelse av kundefordringer, med mindre skattyteren bare driver med kontant salg.

Fordringer kan oppstå ved at en aksjonær låner penger til et aksjeselskap hvor han er aksjonær. Fordringer oppstår i ulike faktiske situasjoner og en av dem er hvor morselskapet låner til datterselskapet. En annen faktisk situasjon er hvor kreditor arver en fordring.

I skatteretten har en ikke noen generell hjemmel for fradragsrett for tap på fordring i virksomhet slik en har for renter jf. sktl. § 6 – 40, hvor det ikke har noe betydning for fradraget om rentekostnaden har tilknytning til virksomhet eller ikke.

For eksempel når en kreditor har et krav på debitor pålydende 100 kr. og kreditoren avhender kravet til ny kreditor for 90 kr., vil den opprinnelige kreditor ha lidt et tap på 10 kr. ved salget. Da oppstår spørsmålet om det tapet vil gi rett til fradrag for tap i virksomhet.

I denne forbindelse kan det vises til hovedbestemmelsen som regulerer fradragsrett i sktl. § 6-1, 1. ledd med følgende ordlyd:

”Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”.

Et tap er fradragsberettiget når vilkårene oppofrelse og tilknytning er oppfylt. I forbindelse med betingelsen om tilknytning synes lovens ordlyd **”kostnader...pådratt for...”** å gi uttrykk for at det må ha vært skattyters formål med oppofrelsen å erverve inntekt. I forhold til det oppstår spørsmålet om et slikt formål alltid er et nødvendig vilkår for fradragsrett, eller om også andre former for tilknytning kan tenkes.

Flere bestemmelser i skatteloven viser at andre tilknytningsformer enn den som fremgår direkte av sktl. § 6-1, 1. ledd kan være relevante.¹

Eksempel på det er bestemmelsen i sktl. § 6-2, 2. ledd som regulerer fradrag for tap i virksomhet. Dens ordlyd er følgende:

”Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordringer”.

Ofte er det ikke problematisk å konstatere når et tap på en fordring er oppstått i *virksomhet*. At banker låner ut penger til kunder, og noen skattytere selger og leverer varer på kreditt vil som regel være fordringer oppstått i forbindelse med virksomhet.

¹ Jf. Zimmer 2005 s. 187

De vanskelige spørsmål oppstår der det ikke er en slik åpenbar sammenheng mellom fordringer og en virksomhet som kreditor driver.

Spørsmålet er om tapet på en fordring har oppstått i den virksomheten på en slik måte at skattyter kan kreve fradrag ved beregning av skattepliktig inntekt. For å få fradrag må tapet være lidt i skattyterens egen virksomhet. Hva en legger i kriteriet virksomhet behandler jeg i kap. 2.

Det er vanligvis ikke noe problem å fastslå at skattyter selv driver en virksomhet og eier en fordring som han har lidt tap på. Det som er problematisk er om fordringen har hatt tilstrekkelig tilknytning til skattyters virksomhet.

I kap. 3 behandler jeg tilknytningskravet mellom kreditors virksomhet og lånet slik den er blitt utviklet og utøvet i rettspraksis. I kap. 4 tar jeg for meg særlige problemstillinger.

I kap. 5 vil jeg si noe om hvordan en beregner størrelsen på tapet. Til slutt, i kap. 6, vil jeg si noe om når kreditor kan kreve fradrag for tapet.

2 VIRKSOMHET

I skatteretten er virksomhetsbegrepet et av de mest krevende uttrykkene å beskrive innholdet i -, definere og avgrense mot andre områder i skatteretten.

Det lar seg ikke gjøre å gi en kort og presis definisjon av begrepet, men det fremgår av en rekke dommer og skatterettslig teori² hvilke momenter det legges stor vekt på ved spørsmål om det foreligger virksomhet. Noen av de sentrale momentene som tas i

² Jf. Zimmer 2005 s. 126 flg.

betraktning er om en aktivitet varer over en viss tid, med et visst omfang og om den er egnet til å gå med overskudd over tid.

I forbindelse med det sistnevnte momentet tok Høyesterett stilling til spørsmålet i *Ringnes- dommen*.³

Saken gjaldt drift av en jordbrukseiendom som hadde gått med underskudd i alle årene den ble forvaltet av eieren, Ringnes.

Det rettslige spørsmålet i saken var om Ringnes kunne kreve underskuddet fradratt i sine øvrige inntekter. For å svare på det måtte dommeren vurdere om driften av jordbrukseiendommen kunne anses som virksomhet, eller om den skulle anses som et feriested.

Høyesterett konkluderte med at virksomhet ikke forelå.

Ved vurderingen la retten avgjørende vekt på at driften av eiendommen ikke var egnet å gå med overskudd over tid. Dette fremgår av dommerens resonnement på s. 323, 3. avsnitt

”Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken framstiller seg som tvilsomt er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke det år ligningen gjelder, så i alle fall på noe lengre sikt”.

Retningslinjene som er utviklet i rettspraksis og administrativ praksis er ikke uttømmende og er ofte inkonsekvente.

³ Jf. Rt-1985-319

Eksempler på det siste kan en finne i skatteetatens praksis. Aktiviteter i to forskjellige saker som i sitt innhold er svært like, blir behandlet forskjellig. I det ene tilfellet foreligger virksomhet og i den andre kan ikke aktiviteten betegnes som virksomhet.

Uttrykkene næring og virksomhet er like i sitt innhold og vil bli brukt om hverandre i det følgende.

2.1 Aktivitet

Det grunnleggende minimumskrav er at en viss aktivitet må være utøvet. Dette er et krav om objektive handlinger. At skattyter har foretatt handlingene selv eller har hatt en annen forbindelse med aktiviteten behøver ikke være avgjørende.

Generelt kan en si at planer om å utøve en virksomhet, vanligvis ikke er tilstrekkelig. Men er det tatt skritt for å iverksette planer må utøvelsen anses påbegynt selv om handlinger som er karakteristiske for en virksomhetstype fremdeles ikke er foretatt eller kanskje ikke blir noe av.

Etter lovens ordlyd skulle minimumskravene til aktivitet være de samme enten den går med underskudd eller overskudd.

Men praksis har vært mer forbeholden med å anta at en virksomhet er påbegynt hvis det bare har foreligget kostnader eller tap.⁴

Da kan det oppstå spørsmål om det er en aktivitet som er egnet til å gå med overskudd.

Den restriktive forståelsen av aktivitetsbegrepet har vært vanlig å spore ved spørsmål om utgifter til planlegging av ny virksomhet.

⁴ Jf. Aarbakke Magnus-Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett-1967, §2-21-2.4

Dreier det seg om transaksjoner som kan anses integrert i en virksomhet som allerede er i gang skal det mer til for at fradragrett blir nektet. Spørsmålet har vært aktuelt i forbindelse med oljeleting.⁵

Selv om aktivitet foreligger, vil en virksomhet ikke være påbegynt hvis ett av de andre nødvendige kriterier som skal omtales i det følgende, mangler.

2.2 Økonomisk formål

Ikke enhver aktivitet faller inn under virksomhetsbegrepet. Først og fremst kreves at aktiviteten har økonomisk karakter eller formål.

Begrepet økonomisk formål har et innhold som er flertydig.

I forbindelse med fradragsspørsmål

”kan en aktivitet sies å ha økonomisk formål når den etter sin art er en objektivt sett egnet fremgangsmåte til å frembringe eller skaffe økonomiske goder”.⁶

I denne betydningen kan en tale om aktivitet med økonomiske formål selv om den i de enkelte tilfeller ikke har gitt (netto-) fordeler, men tap.⁷

Det kan sies slik at kan en konkret aktivitet sees som uttrykk for eller utslag av en objektivt sett egnet metode eller fremgangsmåte til å innvinne økonomiske goder ved bruk av utgifter til inntektservervelse, må den sies å ha økonomisk formål i skattelovens forstand.

⁵ Jf. Utv-1967-238

⁶ Jf. Aarbakke Magnus-Virksomhetsbegrepet i Norsk skatterett-1967, § 2.22-2.10-3 avsnitt

⁷ Jf. Aarbakke Magnus-Virksomhetsbegrepet i Norsk skatterett-1967, § 2.22-2.10-3 avsnitt

Det er vanlig å stille krav til at en aktivitet skal gå med overskudd for å kunne betegne den som virksomhet. Det at en aktivitet faktisk går med overskudd er et moment som taler for at den er egnet å gå med overskudd, men ikke avgjørende. Tilsvarende gjelder hvis aktiviteten går med underskudd over tid. Det vil være et moment som taler imot at det er virksomhet, men ikke avgjørende.

2.3 Aktivitetens varighet

Det har vært vanlig å hevde at varighet og regelmessighet er kjennetegn på virksomhet.

Til dels er det blitt formulert slik at tilsiktet varighet er det avgjørende. Dette stemmer ikke overens med hvordan kriteriet er fortolket i rettspraksis. Det finnes eksempler på at en to dagers aktivitet med økonomisk formål ble regnet som utøvelse av virksomhet for en ellers skattefri innretning.⁸

I utgangspunktet anses ikke varighet som et nødvendig kjennetegn på virksomhet, men dette er ikke alltid tilfellet.

Det kan være at varighet ikke er avgjørende i forhold til om en aktivitet skal anses som virksomhet, men jo lengre en aktivitet har blitt utøvet, desto lettere vil man konkludere på at en aktivitet utgjør virksomhet. Hvis de andre kriteriene for virksomhet er oppfylt, vil varighet kunne være avgjørende for om man står overfor virksomhet, for eksempel i motsetning til en enkeltstående handling.

Ikke minst gjelder dette i forhold til regler og retningslinjer som legger vekt på om aktiviteten har et bestemt innhold.

⁸ Jf. Rt-1934-229

”Oppstår spørsmål om en aktivitet har endret innhold kan en enkelt handling som peker i en ny retning, ikke være avgjørende. Med en varig handlingsrekke kan det stille seg annerledes”.⁹

Dette kommer jeg tilbake til ved drøftelsen av grensedragningen mellom ny og egen virksomhet under kap. 4 i pkt. 4.1.

2.4 Klassifikasjon av aktivitet

Tvilen om den rette klassifikasjonen av en aktivitet kan melde seg hvis aktiviteten kan ha flere konkurrerende formål.

Den er for eksempel egnet til å skaffe fordeler i skattelovens forstand, og således tilgodese interessen i disse, men den er også egnet til å tilgodese andre interesser som ligger på grensen mellom hobby og virksomhet.

I denne sammenheng kan det vises til *Travhest-dommen*.¹⁰

Saken gjaldt en hesteeier som deltok i travløp med sine hester. Det rettslige spørsmål i saken var om pengepremiene fra travkjøringen kunne anses som inntekt i skattelovens forstand eller ikke.

Flertallet i retten kom til at hesteeierens aktivitet måtte anses som virksomhet i skattelovens forstand.

Det var uomtvistet at hesteeieren hadde utøvet aktiviteten som hobby og hans motiv var ikke å oppnå en økonomisk vinning.

⁹ Jf. Aarbakke Magnus-Virksomhetsbegrepet i Norsk skatterett-1967- 2.12

¹⁰ Jf. Rt-1965-1159

Ved vurderingen la retten avgjørende vekt på at det var ikke

”... noen grunn til at fordel vunnet ved en virksomhet av den art [travkjøring] det her er tale om, skal veie mindre som skattefundament enn en fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet som har et klart økonomisk formål.”

Dommen har overføringsverdi til vår sak fordi den belyser hvordan en aktivitet ikke bare tilgodeser en interesse, men flere.

Når det dreier seg om konkurrerende formål, må det vurderes hvilke formål aktivitetstypen kan ha, ikke hvilke formål den konkrete aktiviteten har hatt.

Dette gjelder også ved vurderingen av aktiviteten ved fradragsspørsmål.

Er aktiviteten integrert i en mer omfattende del vil klassifikasjon av den mer omfattende aktiviteten normalt bli avgjørende.

3 Tilknytning mellom kreditors virksomhet og fordringen

Spørsmålet er om en fordring som skattyter har lidt tap på har tilstrekkelig tilknytning til en virksomhet. Dette vanskelige spørsmålet har dannet grunnlag for en omfattende rettspraksis.

Mye av denne dreier seg om tap og gevinst ved realisasjon av aksjer.¹¹

Før reformen i 1992 var ikke gevinst skattepliktig ved- og tap fradragsberettiget ved realisasjon av aksjer, med mindre aksjene hadde en tilstrekkelig tilknytning til en

¹¹ Jf. Lignings ABC-07/08-1012- 4.1

virksomhet, såkalte næringsaksjer. Etter reformen er ikke den problemstillingen lenger aktuell for aksjer, fordi det blir ikke lenger lagt vekt på om aksjer er eiet i eller utenfor virksomhet, jfr. sktl. § 10-31.

Spørsmål om fradragsrett for tap i virksomhet oppstår ofte i forbindelse med tap på fordring. Ved vurderingen om fordringen som det er lidt tap på har tilstrekkelig tilknytning til skattyters virksomhet, vil vurderingen være det samme her som kravet som tidligere ble stilt for at aksjer skulle anses å ha den nødvendige tilknytning til næringen.

Det grunnleggende utgangspunktet rettspraksis skapte var at spørsmålet om tilstrekkelig sammenheng mellom virksomhet og aksjer berodde på en drøftelse av det relativt strenge kravet om det forelå ”en særlig og nær tilknytning” mellom virksomheten og aksjene som skattyteren har lidt tap på. Tilsvarende spørsmål oppstår for sammenhengen mellom en fordring og virksomheten.

Til støtte for den rettsoppfatningen vises til *Løiten Brænderi*¹²-dommen.

Saken gjaldt et aksjeselskap A som inngikk en samarbeidsavtale med et investerings- og utviklingsselskap om opprettelse av et eget aksjeselskap for en spesiell del av As produksjon. Aksjekapital og lån som aksjonærene hadde gitt for å støtte opp om driften av selskapet gikk tapt.

Det rettslige spørsmålet i saken var om tapet på aksjene og lånet kunne fradras som ”tap i næring”, og vurderingen dreide seg om aksjene og lånene hadde en særlig og nær sammenheng med selskapets virksomhet.

Retten kom til at det var tilknytning mellom ervervet av aksjene, de utstedte lånene og virksomheten.

¹² Se. Rt-1976-1467

Ved vurderingen la retten avgjørende vekt på at erverv av aksjer i annen virksomhet for å oppnå forretningsmessige fordeler i skattyters egen næringsvirksomhet, ga rett til fradrag. Konkret ble dette begrunnet i at etter dannelsen av det nye selskapet fortsatte driften på samme sted, i samme lokaler og med samme arbeidsstokk som tidligere.

Generelt pleier Høyesterett å basere seg på en objektiv bedømmelse av om fordringen var nødvendig eller av vesentlig betydning for kreditors virksomhet. I Løiten-dommen ble det foretatt en objektiv bedømmelse av spørsmålet om tilstrekkelig tilknytning kunne anses å foreligge mellom aksjene, lånene og næringen.

At det forelå en integrert virksomhet mellom Løiten Brænderi AS, som drev med brennerivirksomhet, og det nyopprettede selskap Løiten produkter AS, som drev med konserverings virksomhet, talte for at tilknytning forelå og dermed fradragsrett. Selv om selskapene drev med forskjellige typer produksjon var de så nært sammenknyttet at det ene selskapet ikke kunne fortsette sin drift uten at det andre selskapet var aktivt – se s. 1472 i rettsavgjørelsen første avsnitt. Fradraget ble godtatt etter utrykkelig henvisning til at det nye selskapet skulle til dels engasjere samme arbeidsstokk og dessuten leie lokaler av investor. En forutsetning for fradrag som var ganske konkret og strengt begrunnet.

3.1 Subjektive antakelser

Skatteytters subjektive intensjoner ved vurderingen av tilknytningskravet spiller ikke noen nevneverdig rolle, jf. for eksempel *Norway Stone AS-dommen*¹³ som dreide seg om en bedriftsrådgiver som hadde engasjert seg i et aksjeselskap gjennom lån og garantier.

Det rettslige spørsmål i saken var om hovedmotivet med engasjementet var kapitalanbringelse med sikte på avkastning eller om det hadde vært å oppnå økonomiske fordeler i egen virksomhet.

¹³ Jf. Rt-1986-58-64

Retten kom til at skatteyder ikke hadde hatt som hovedmotiv å oppnå økonomiske fordeler i egen virksomhet.

Ved vurderingen la retten avgjørende vekt på at det ikke forelå en særlig og nær tilknytning mellom hans engasjement og selskapets virksomhet. Et viktig poeng her var at motivet for å engasjere seg økonomisk i selskapets virksomhet var begrunnet i subjektive forestillinger hos skattyter om hvordan han selv anså sin tilknytning til selskapet. Høyesterett avfeide dette raskt ved å presisere at når en skal se på hovedformålet med engasjementet må en drøfte hvordan dette forholdet fremtrer utad objektivt sett.

3.2 Flere tolkningsalternativer av kravet til "særlig og nær tilknytning"

Rettsavgjørelsene som har blitt omtalt ovenfor har vært enstemmige om forståelsen av tilknytningskravet, men i enkelte rettsavgjørelser har Høyesterett delt seg i fraksjoner med ulik tolkning av tilknytningskravet.

Felleskriterier i de enstemmige dommer har vært at ervervet av aksjene eller ytelsen av lånene har hatt betydning for egen¹⁴ virksomhet. Hovedmotivet har vært hensynet til inntekstervervelse i skattyters egen virksomhet.

Kapitalplassering i næringen har hatt som hovedformål å tjene, som driftskapital i skattyters egen virksomhet. Dvs. skattyteren(e)s formål med pengeplassering i virksomhet, er foretatt med sikte på skattyternes utøvelse av aktiv eierskap, styring og deltagelse i hans/deres næring.

Kriteriene glir lett over i hverandre og fremstillingen i kap. 4 er et forsøk på å klargjøre forskjellen for hvert enkelt av dem.

¹⁴ Jf. kap 4, pkt.4.1

De samme kriteriene er blitt satt på prøve hvor de blir drøftet opp mot spesielle og særegne konkrete forhold som har et helt nytt innhold i forhold til tidligere rettspraksis. Poenget er at dersom det kommer opp saker for Høyesterett, som fraviker sterkt fra den alminnelige oppfatningen av hva en legger i egen virksomhet i forhold til skattyters eksisterende virksomhet, har det ofte ført til dissens, slik tilfellet var i *Tinfosjernverkdommen* og *Strutsedommen*. I forbindelse med det kan det vises til behandlingen av rettsavgjørelsene under pkt. 4.1.

4 SÆRLIGE PROBLEMSTILLINGER

4.1 Grensedragningen mellom egen og ny virksomhet

Eksempler på ulik fortolkning av egen virksomhet i forhold til skatteytters eksisterende virksomhet kan en se i *Tinfos jernverkdommen*¹⁵ og *Strutsedommen*.¹⁶

Det henvises til *Tinfos jernverkdommen*.

Et jernverk leverte vederlagsfritt store mengder varmt vann til sitt nyoppstartede selskap som drev med havbruk. Varmtvannet var nødvendig for oppdrett av piggvar og andre ”varmekjære fiskearter”. Virksomheten ble omorganisert til et AS som gikk med underskudd og ble solgt.

¹⁵ Jf. Rt-1993-396

¹⁶ Jf. Rt-2008-145

Det rettslige spørsmål i saken var om en slik ny utnyttelse av energi gjennom varmt vann var tilsiktet å få en så vesentlig betydning for jernverkets egen virksomhet, at tapet på lån til havbrukselskapet kunne kreves fradratt.

Flertallet på fire dommere kom til at det ikke var grunnlag for fradrag for tap på aksjer ved investering i den nye virksomheten.

En dommer fant at vilkårene for fradrag forelå.

Ved vurderingen la flertallet avgjørende vekt på at jernverkets oppstart og drift av havbruksaktiviteten ikke innebar en utvidelse av *egen virksomhet*.

Jernverket hadde overført havbruket til en papirfabrikk. Dette talte for at Jernverkets oppstart, og senere salg, at havbruket hadde som overveiende motiv å være *en passiv kapitalplassering* med sikte på avkastning.

Dette er ikke uttalt direkte i rettsavgjørelsen, men må forstås på den måten ut i fra førstvoterendes henvisning til kriteriene skapt i tidligere rettspraksis om ”aksjer i næring”.

Mindretallet la avgjørende vekt på at hovedmotivet hadde vært å oppnå fordeler i skattyterens egen virksomhet. Det ble anført at motivet objektivt sett fremstod utad som om Tinfos jernverk hadde som formål å innlemme den nye virksomheten i sin drift.

Saken i *Strutse-dommen* gjaldt drift av selskapet Norsk Struts AS.

I løpet av den syvårige driften investerte aksjonærene ved å kausjonere for og stille lån til selskapet. Aksjonærene drev med jordbruk- og skogbruk i 1994. Husdyrholdet var avviklet for alle, bortsett for to av gårdeierne. Gårdsdriften gjaldt hovedsakelig produksjon av korn, grovfor, bær og skog.

Begrunnelsen for etableringen av Norsk Struts var ønsket om å utnytte det gode nabosamarbeidet og den samlede brede kompetansen gårdbrukerne hadde.

Norsk Struts AS ble opprettet på grunn av omstillinger i landbruket for å utnytte eksisterende ressurser på gårdene. Aksjonærenes primære formål med investeringene i Norsk Struts AS, var oppstart av ny selvstendig og lønnsom virksomhet.

Selskapet ble drevet med underskudd og aksjonærene tapte sine investeringer.

Et av de rettslige spørsmål i saken var om en aksjonærs tap på lån til aksjeselskapet gir rett til fradrag for annet tap i virksomhet etter sktl. § 6 – 2, 2. ledd.

Nærmere bestemt gikk tvisten ut på om virksomheten i Norsk Struts hadde tilstrekkelig tilknytning til aksjonærenes virksomhet, slik dette krav er utviklet i Høyesteretts avgjørelser.

Det var flere aksjonærer. De drev hovedsakelig med jord- og skogbruk før etableringen av strutseselskapet. De anførte at det var tilstrekkelig likhet mellom drift av jordbruk og strutseaktiviteten. På bakgrunn av dette krevde de fradrag for lånene de hadde ytt til Norsk Struts AS.

Flertallet, ved førstvoterende dommer, kom til at en slik tilknytning ikke forelå.

Mindretallet, ved annenvoterende dommer, kom til at vilkårene for fradrag var oppfylt.

Ved vurderingen la flertallet avgjørende vekt på at aksjonærens hovedmotiv med opprettelsen av selskapet ikke har vært hensynet til *egen virksomhet*, det forelå hovedsakelig forskjellig og *ny virksomhet* og det forelå ikke noe *integrering* av driften av strutse - selskapet i driften av aksjonærenes gårder.

Ved vurderingen la annenvoterende avgjørende vekt på det *dynamiske element*, at aksjonærene hadde deltatt *aktivt* i driften av selskapet, at formålet med investeringen ikke var *en passiv kapitalplassering*, at virksomheten i strutseselskapet var så likt forretningsaktiviteten fra før at denne kunne anses tilstrekkelig *integrert* i virksomheten som långiverne drev med fra tidligere på sine gårder.

Strutse-dommen tar opp forholdet mellom ny og egen virksomhet. Når det skal drøftes om det foreligger ”tap i næring”, ser en på hva som har vært *hovedhensynet med opprettelsen av fordringen*.

Når det dominerende motiv har vært hensynet til egen virksomhet, er fordringer blitt ansett som oppstått i næring. I denne sammenheng vises det til den motsatte oppfatning om ny virksomhet i Høyesteretts drøftelse i *Strutse-dommen*, hvor det uttales at

”I de tilfeller det dominerende motiv var (...) ønsket om å starte ny virksomhet, har fradrag for tap regelmessig ikke vært godtatt” (se domspremiss 45).¹⁷

Dersom en viderefører samme virksomhet i ny organisasjonsform og den nye virksomheten allerede er integrert i den opprinnelige virksomheten, er ikke dette ny virksomhet.

Eksempel på dette er *Commercial Buildings-dommen*.¹⁸

I domspremiss 49 drøfter Høyesteretts dommer om de konkrete forhold i saken var ny virksomhet. Commercial Buildings drev hovedsakelig med eiendomsforvaltning før den, gjennom sitt datterselskap i USA, startet med eiendomsutvikling.

¹⁷ Jf. Rt-2008-145

¹⁸ Jf. Rt-2005-1157

Retten kom til at dette var videreføring av egen virksomhet. Den la avgjørende vekt på at dette var noe som var vanlig i vedkommende bransje.

Spørsmålet er egentlig om lånet har blitt til som et resultat av skattyters ønske eller bestrebelse på å videreutvikle, eller tilføre noe av verdi (eller unngå tap) i sin eksisterende virksomhet.

Det ble tillagt en ikke ubeskjeden vekt av annenvoterende i *Strutse-dommen*, at strutsevirksomhet kunne og burde betraktes som vanlig innen vedkommende bransje som utifra faktum i dommen er jordbruk.

4.2 Horisontal og vertikal integrasjon

Horisontal og vertikal integrasjon er to hovedformer for selskapsintegrering.

Vertikal, eller loddrett, og horisontal integrasjon er to begreper som ikke er særlig innlysende og selvforklarende tross den klare ordlyden.

Med integrasjon forstås en blanding av forretningsinteresser mellom en eller flere skatteyttere, som regel selskaper hvor samarbeidet har et omfang ut over vanlige administrative oppgaver, slik som registrering i foretaksregisteret. Alminnelige kjennetegn er tett økonomisk samarbeid, f. eks. mellom morselskapet og datterselskapet, aktiv styring og innlemmelse av virksomheter.

Dette illustreres av *Løiten Brænderi-dommen*.

Under forutsetning at den nye aktiviteten skulle foregå i de samme lokaler som den gamle virksomheten og med samme arbeidsstokk som tidligere, var dette tilstrekkelig for Høyesterett å konkludere med at selskapene var integrert. Se siste avsnitt på s. 1471 i dommen.

Det mest vanlige er vertikal integrasjon. Vertikal integrasjon er når virksomhet utvides (ny virksomhet) ved å gå opp eller ned i produksjons- og distribusjonskjeden. For eksempel oljeutvinningsselskap som kjøper opp raffinerier for å raffinere råoljen som utvinnes og kjøp av bensinstasjoner for å distribuere raffinerte produkter.

Med horisontal integrasjon forstås utvidelse av virksomhet innen samme felt ved å etablere eller kjøpe seg inn i samme (evt. konkurrerende) virksomhet) samt videreutvikle virksomheten uten å gå opp eller ned i næringskjeden .

Denne oppfatningen støttes, ifg. begrepsforklaringen i *Commercial Buildings-dommen* domspremiss 54 og referat om vertikal integrasjon skrevet av Catharina Nes i 2002 for Eierskapstilsynet -definisjon pkt. 1.2.

I *Commercial Buildings-dommen* uttales følgende i domspremiss 54:

”Vår sak atskiller seg videre fra tidligere saker ved at NOR Properties Inc. utøvet morselskapets, *Commercial Buildings*, egen virksomhet innenfor et annet geografisk område under aktiv styring av morselskapet. Det er med andre ord ikke tale om såkalt vertikal, men horisontal integrasjon”.

I rettspraksis har en vært mer tilbøyelig til å anse tilknytningskravet for oppfylt ved vertikal enn ved horisontal integrasjon. Eksempel på avvik fra den oppfatningen ser en imidlertid i *Commercial Buildings- dommen*.

I avsnitt 56 uttaler dommeren at

” ... en ville fjerne seg langt fra tankegangen i næringslivet om man ikke aksepterte at en aksje kan være eid og et lån gitt i næring også ved horisontal integrasjon”.

Uttalelsen fra Høyesterett kan forstås slik at det er svært begrensede muligheter for å oppfylle tilknytningsvilkåret ved horisontal integrasjon. Fredrik Zimmer uttaler i sin artikkel i SR 2006 at til dette kan det sies at det aldri har vært tale om at vilkårene ikke kan være oppfylt ved horisontal integrasjon, men at dette utifra det som er vanlig for kriteriet ”særlig og nær” har vært vanskeligere å oppfylle ved horisontal integrasjon enn ved vertikal integrasjon.¹⁹

Et spørsmål er om integrasjonstypene heller er hjelpebegreper enn tungtveiende momenter, ved vurdering av kriteriet ”særlig og nær”.

Til støtte for det vises til uttalelsen i *Commercial Buildings-dommen* i avsnitt 56.

Høyesterett ga uttrykk for at:

”Etter min mening ville det ikke være riktig å se bort fra denne utviklingen og legge avgjørende vekt på om man står overfor vertikal eller horisontal integrasjon”.

Med ”denne utviklingen” siktes det til det dynamiske element som jeg behandler nærmere i pkt. 4.3.

Utsagnet i premiss 56 kan forstås i retning av at de to typer integrasjon vektlegges mindre i forhold til saker hvor det har vært ny utvikling innen vedkommende næringsområde og det dynamiske element tillegges større vekt.

De faktiske situasjoner og omfanget av integrasjon vil avgjøre vekten av begrepet. Graden av integrasjon vil være et relevant moment ved bedømmelsen av om tilstrekkelig tilknytning til virksomheten foreligger.

¹⁹ Jf. SR-2006-3-260

4.3 Det dynamiske elementet.

Det dynamiske elementet er et hjelpemoment til tilknytningskravet. Dersom elementet er til stede, vil det øke sjansene for at tilknytning til virksomhet kan sies å være til stede.

Elementet går ut på å vurdere utviklingen innen vedkommende bransje. En ser på den enkelte virksomhetsinnhold som vil gi utgangspunktet for tilknytningen. Det tas også i betraktning at utviklingen i samfunnet som i næringslivet vil skape grunnlag for virksomheter med annet omfang og innhold enn før. I tilfelle en begrenser området for aksjer i næring til tidligere kjente sammenhenger, ser en bort fra at en slik utvikling finner sted hele tiden.²⁰

Spørsmålet etter dette blir hvordan det dynamiske element har fungert på de nye virksomheter som har oppstått grunnet utviklingen i samfunnet og næringslivet. Et av tilfellene som skal behandles er det dynamiske elementets rolle i forhold til den nyutviklede næring rundt strutseoppdrett.

Jeg behandler også subjektivitet i kapittelet, fordi det er en flytende overgang mellom det dynamiske element og skatteyers subjektive oppfatninger.

Begrepet det dynamiske element er forholdsvis nytt. Hovedinnholdet er beskrevet i *Commercial Buildings-dommen*, i avsnitt 55.

Dommer Matningsdal presiserer at tilknytningsvilkåret ikke er statisk, men har et dynamisk element i seg. I domspremiss 56 uttaler han

”at man ved vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt, må ta hensyn til den utvikling som har funnet sted innen vedkommende bransje”.

²⁰ Jf. Syversen, Wahlstrøm og Wahr Hansen, *Aksjesalg og inntektsskatt*, 2 utgave, 1988 s.39

Rettskildene som Høyesterett forankrer den forståelsen i er finansdepartementets uttalelse²¹ om spørsmålet, uttalelser fra ligningsnemnden²² og reelle hensyn med forretningsmessig innhold.

I *Strutse-dommen* behandler både flertallet og mindretallet det dynamiske element.

Førstvoterende avfeiet det begrunnet i at det dynamiske element i *Commercial Buildings-dommen* gjaldt andre forhold enn i foreliggende sak – domspremiss 47 i *Strutse-dommen*.

Det vises til førstvoterendes uttalelse og begrunnelse for hans oppfatning av hvorfor det dynamiske element ikke kunne anvendes i følgende sak.

På slutten av domspremiss 47 i *Strutse-dommen* fremgår det at:

”Saksforholdene er ikke sammenlignbare med forholdene i foreliggende sak.”

Det dynamiske element ble avfeiet som relevant element av flertallet i *Strutse-dommen*.

Annenvoterende dommer Øie anfører i *Strutse-dommen* at det dynamiske element gjør seg like mye gjeldende i et forretningsforhold mellom gårder og et aksjeselskap som i andre konstellasjoner av virksomheter. Se hennes bemerkning i domspremiss 72 i.f.

”Jeg kan ikke se at dommen [Commercial Buildings] gir grunnlag for å anta at det gjelder andre tilknytningskrav i konsernforhold enn ellers”.

Etter min oppfatning kan det se ut som at annenvoterende foretar en for vid tolkning av begrepet, uten tilstrekkelig forankring i rettspraksis eller andre rettskilder. Det dynamiske element er forholdsvis ”ferskt” i forhold til de eldre kriteriene som drøftes

²¹ Jf. Utv-1989-881

²² Jf. Utv-1989-763

under tilknytningskravet. Begrepet blir ”strukket” og gis større anvendelse og vekt enn i *Commercial Buildings-dommen*.

En av rettskildene annenvoterende i *Strutse-dommen* begrunner sitt standpunkt i, er hennes subjektive rettsoppfatning. I forbindelse med det vektlegger hun reelle hensyn i form av at en bør utvise større tilbøyelighet for å akseptere nye og moderne jordbruksaktiviteter som normalt ikke forbindes med tradisjonelt jordbruk.

I sakens faktum ligger at strutsoppdrett ikke var så vesensforskjellig fra det mer vanlige, kyllingproduksjon. Uttalelsen til annenvoterende om at en slik fleksibilitet måtte utvises, er et eksempel på den dynamiske siden av tilknytningskravet.

Det dynamiske element er beheftet med svakheter.

Det ble opprinnelig introdusert i *Commercial Buildings-dommen* med et innhold som hadde sitt utspring i utviklingen innen konsern.

De administrative uttalelser som det ble vist til hadde konkret tatt for seg forholdet mellom mor- og datteraksjeselskaper. At jordbruk eller for øvrig andre bransjer ikke er inntatt i de administrative uttalelser, svekker begrepets vekt.

Den første uttalelsen dommer Matningsdal henviser til er inntatt i avsnitt 55 i *Commercial Buildings-dommen*.

Han viser til et foredrag som ble avholdt på Ligningsnevndenes Landsforbund landsmøte i 1989. Den er publisert i Utv.1989 s.763. I foredraget ble det drøftet om utviklingsselskaper, også kalt ventureselskaper, drev med næring og dermed kunne skattelegges for sine aksjegevinster. Problemstillingen dreide seg om hvorvidt ventureselskapenes aktivitet kunne anses som virksomhet når deres formål bare var å innvinne inntekter i form av aksjegevinster. Svaret ekspedisjonssjef Gjølstad kom med i foredraget, var at ventureselskapenes aktivitet kunne anses som utøvet i næring.

Standpunktet avvek fra Høyesteretts oppfatning av hvordan slike gevinster skulle behandles. I Rt.1962 s. 273, ble det lagt til grunn at aksjegevinster kunne beskattes bare dersom de var oppnådd som ledd i annen næring.²³

I begrunnelsen for det avvikende standpunkt i foredraget ble det gitt uttrykk for at

”den aktiviteten ventureselskapene utøvet i 1989, viste at det hadde skjedd en endring ved en del aksjeinvesteringer og at den skattemessige behandlingen måtte ta konsekvensen av dette”.²⁴

Foredraget har liten selvstendig vekt. Det utgjør en del av innholdet i rettskildefaktoren administrativ praksis. Høyesterett pleier å ta med slik praksis i sine vurderinger av skattespørsmål, men den blir tillagt ulik vekt fra sak til sak.

Selv om foredraget dreide seg om ventureselskaper, gir det uttrykk for et generelt poeng – utviklingen i den enkelte næring.

I Commercial Buildings – dommen ble det inntatt som en del av begrunnelsen for det dynamiske element. Foredragets vekt ble forsterket ettersom den ble inntatt i Høyesteretts begrunnelse. Dette vil si at det generelle synspunktet om utviklingen som Høyesterett begrunnet i foredraget vil tilsynelatende være et viktig moment å ta i betraktning.

Den andre uttalelsen dommer Matningsdal viser til er fra Finansdepartementet. Den er inntatt i Utv. 1989 s. 881. I uttalelsen gis det uttrykk for at Finansdepartementet godtok at aksjer kunne være eid i næring i et konsern som hadde størst likhetstrekk med horisontal integrasjon.

²³ Jf. Rt-2005-1157-domspremiss 55

²⁴ Jf. Rt-2005-1157-domspremiss 55

Begge uttalelsene gir uttrykk for et generelt moment. Ved vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt, må det tas hensyn til den utviklingen som har funnet sted innen vedkommende bransje.

Selv om de enkelte saker er begrenset til enkelte bransjer f. eks strutsoppdrett, eiendomsutvikling, petroleumsutvinning osv. vil de ha et felles moment ved at en ser om vedkommende næring har gjennomgått en dynamisk utvikling over tid.

Ved drøftelse av om tilknytning foreligger vil det bli tatt hensyn til utviklingen innen vedkommende bransje. Dette kan variere fra sak til sak. I *Commercial Buildings-dommen* ble det lagt større vekt på den dynamiske utviklingen innen bransjen enn i *Strutse-dommen*.

I domspremiss 54 i *Commercial Buildings-dommen* viser Høyesterettsdommer Matningsdal til uttalelser i juridisk litteratur at

”nye former for virksomhet må vurderes på fritt grunnlag, uten at det er nødvendig å presse dem inn i en tidligere kjent tilfellegruppe”.

Konteksten som henvisningen er tatt fra fremgår av domspremiss 56, hvor en ville bruke det dynamiske element som en test på om det i den aktuelle bransjen var blitt naturlig med integrasjon av forskjellige typer. Dommerens uttalelse talte for en slik forståelse:

”Etter min mening ville det ikke være riktig å se bort fra denne [dynamiske] utviklingen og legge avgjørende vekt på om man står overfor horisontal eller vertikal integrasjon”.

I domspremiss 87 i *Strutse-dommen* legger dommer Øie også vekt på skattyternes subjektive antakelser og deres forventninger om at dette skulle være et langsiktig engasjement.

Spørsmålet blir hvilken vekt man skal tillegge hennes uttalelser. Her er det viktig å påpeke at eldre rettspraksis (se Rt.1986 s. 58, på s. 64) vektla hva som var hovedmotivet med et engasjement, men den vektla ikke i tilstrekkelig stor grad skattyterens egen oppfatning i like stor grad som annenvoterende gjør i *Strutse-dommen*". Hun prøver å tillegge gårdeierens subjektive oppfatninger og forventninger et objektivt innhold. Dette er ikke i samsvar med tidligere rettspraksis som ikke tar nevneverdig hensyn til skattyters subjektive oppfatninger.²⁵

Utifra faktum og resten av rettskildene som mindretallet i

Strutse-dommen forankrer sin begrunnelse i, er det vanskelig å finne noen særskilte forhold og tungveiende reelle hensyn som kan begrunne en slik fravikelse av tidligere rettspraksis.

4.4 Fradragsrett ved passiv kapitalplassering

I enkelte saker har Høyesterett endret noe på vurderingstemaet i tilknytningsvilkåret. Istedenfor å vurdere betydningen av hvorvidt aksjene eller fordringene har gitt eller var tilsiktet å gi fordeler i skattyters egen virksomhet, ble et annet moment satt i fokus.

I denne sammenheng kan det vises til *Commercial Buildings-dommen* særlig domspremiss 50.

Momentet som ble satt i fokus var om investeringen

"har karakter av passiv kapitalplassering eller ikke".

I samme avsnitt fremgår det at *Commercial Buildings* tok sikte på å være "en aktiv eier". Til støtte for dette standpunkt ble det anført at

²⁵ Jf. Rt-1986-58-64

utifra ”den beskjedne aksjekapitalen Commercial Buildings utstyrte de amerikanske selskapene med, og som hadde som konsekvens at Commercial Buildings selv måtte garantere for de amerikanske selskapene og stadig sørge for tilførsel av kapital”.

Denne forandringen av vurderingstemaet innebærer en oppmykning av kriteriet ”særlig og nær” og en dreining av fokus: fra investeringens betydning for investors egen virksomhet til en vurdering av i hvilken grad investor styrer virksomheten eller forretningsaktiviteten på annen måte er integrert i investors virksomhet i motsetning til å være en ren kapitalavkastning²⁶.

Ved forrentning av ledig kapital oppstår ofte spørsmål om den har en passiv eller aktiv rolle i en virksomhet. Svaret på spørsmålet vil være avgjørende for hvorvidt en kapitalplassering fortsatt har tilknytning til virksomhet og dermed om et tap på kapitalen vil være fradragsberettiget.

Det alminnelige utgangspunkt er at når ledig kapital plasseres midlertidig i fordringer inntil den skal brukes i virksomhet, vil et eventuelt tap normalt måtte anses for å være lidt i virksomhet.²⁷

Hvis hovedformålet har vært å oppnå størst mulig avkastning av midlene, kan virksomhetstilknytningen bli ansett som brutt og investeringen bli betraktet som en selvstendig kapitalplassering. Dette åpner for vurdering av når en kan betrakte tilknytningen som brutt ved plassering av ledig kapital. Selvstendig kapitalplassering vil antas å foreligge hvor det går lang tid uten at midlene blir benyttet i virksomhet.

²⁶ Jf. Zimmer SR-2006-260

²⁷ Jf. Lignings ABC-07/08-1014-4.6

Dette standpunkt vil variere. Selv om selvstendig kapitalplassering er blitt foretatt, vil det ikke alltid tale for at kapitalplasseringen er passiv. Bakgrunnen for plasseringen og formålet med den, vil ha stor betydning ved vurderingen av om den er passiv eller ikke.

Til støtte for den rettsoppfatningen vises til *Laboremus-dommen*.²⁸

Skipsselskapet Laboremus plasserte et erstatningsbeløp mottatt etter et forlis i verdipapirer i påvente av nykontrahering.

Tilstrekkelig tilknytning ble ansett å foreligge fordi

”disponering av forlisererstatning som her er skjedd, går inn som naturlig ledd i driften av selskapets næring som skipsrederi”. Se s. 1263 siste avsnitt i Laboremus-dommen.

Det ble lagt vekt på at selskapet bare var ute av drift midlertidig, grunnet forholdene etter krigen. Det ble også påpekt at det ikke kunne påvises noen form for spekulasjon som skulle føre til at kapitalen må anses å være tatt ut av bedriften. At driftskapitalen i påvente av erverv av nye skip i mellomtiden ble anbrakt i realiserbare aksjer og obligasjoner, kunne ikke etter Høyesteretts vurdering berøve dens karakter av driftskapital for rederivirksomheten.

Her virker det som Høyesterett gir uttrykk for at formålet med plasseringen nettopp ikke var å tjene penger på midlene, men å anbringe dem i påvente av at det lot seg gjøre å drive rederivirksomhet videre ved nykontrahering av skip som selskapet skulle benytte til videre drift av rederivirksomheten.

²⁸ Jf. Rt-1958-1262

I motsetning til hovedmotivet i *Laboremus-dommen* som talte mot passivt kapitalplassering, er det eksempler fra rettspraksis hvor hovedmotivet talte for passivt kapitalforvaltning.

I forbindelse med det vises til *Awilco-dommen*.²⁹

I den saken ble ledig kapital plassert i aksjer. Det rettslige spørsmål i saken var om Awilcos tap på plasseringen av ledig kapital, var et ledd i selskapets næring og dermed kunne fradras etter nå opphevede unntaksregel i skatteloven § 44, 1. ledd d, erstattet med sktl. § 6-2, 2. ledd.

Retten kom til at tapet ikke kunne kreves fradratt etter § 44, 1. ledd d.

Ved vurderingen la retten avgjørende vekt på at hovedmotivet med plassering av midler i aksjer var å oppnå størst mulig avkastning.

Dette ble begrunnet konkret i at Awilco hadde en overlikviditet og at aksjene ikke hadde tilknytning til Awilcos øvrige virksomhet. I tillegg ble det anført at midlene som ble brukt til aksjekjøp således ikke var en midlertidig driftskapital, men midler som hele tiden har vært ”tatt ut” av bedriften, - se s. 505 i dommen. Dersom disse midlene hadde vært midlertidig driftskapital, ville det sannsynligvis tale for å anse aksjene som tapt i næring.

De nevnte dommer omhandler aksjeinvesteringer som ofte vil ha et større innslag av spekulasjon enn det som ofte er tilfellet når ledig kapital plasseres midlertidig i fordringer inntil den skal brukes i virksomhet.

Dette åpner for at hovedformålet for å oppnå avkastning lettere vil foreligge for aksjer enn for kapital som midlertidig lånes ut. Dette kan i teorien medføre at det kan bli

²⁹ Jf. Rt-1982-501

vanskeligere for skatteyter å påvise at plassering av kapital midlertidig i fordringer, ikke er motivert utifra tanken om størst mulig avkastning.

Ved spørsmålet om en investering har karakter av passiv kapitalplassering eller ikke, vil det være flere viktige momenter som tas i betraktning. Synspunktene i *Commercial Buildings-dommen* om størrelsen på den investerte aksjekapital og utøvelsen av aktiv styring, har alminnelig betydning og vil kunne anvendes i saker av lignende art.

En av grunnene er at mange næringer drives i form av en eller flere samarbeidende selskaper. Da vil det være naturlig å drøfte momentene ovenfor, bl. a. om hvorvidt kapitalplasseringen inngår som et naturlig ledd i virksomheten eller bærer mer preg av kapital med gode muligheter for avkastning.

I *Laboremus-dommen* avviste Høyesterett at passiv kapitalplassering forelå. Et av hovedpoengene var forventningen om nykontrahering av skip.

Poenget er konkret begrunnet og vil ikke kunne komme til anvendelse i fremtidige saker i like stor grad som de andre momenter ved drøftelse av passiv kapitalplassering.

I *Awilco-dommen* hadde ikke aksjene tilknytning til virksomheten og midlene til aksjekjøp var ”tatt ut” av bedriften.

Dette er to momenter som kan anvendes i fremtidige saker og som vil ha stor betydning for å påvise eller avvise passiv kapitalplassering. For eksempel ved at et aksjonærlån er gitt for å bedre selskapets aktivitet, eller ytelse av private lån med høy rente. Her vil det vurderes i forhold til virksomhetstilhørigheten om lånet er gitt for å fremme den aktive virksomhet, eller om det er passiv plassering av overskuddslikviditet. De to ovennevnte kriteriene vil være til hjelp ved vurderingen om det foreligger passiv kapitalplassering eller aktiv virksomhetsfremhevende plassering.

4.5 Fordringer oppstått utenfor virksomhet, som blir tapt i virksomhet

Fordringer som er ervervet uten tilknytning til virksomhet kan senere gå over til å få tilknytning til næringen.

For eksempel kan et ordinært låneforhold gå over til å være en fordring som har som formål å oppnå forretningsmessige fordeler i skattyters egen virksomhet. Innholdet i formålet kan variere avhengig av skattyters virksomhet.

Et annet eksempel kan være en fordring som oppstår i forbindelse med formidling av kontrakter til selskap i Norge fra en filial i et annet land.

I denne sammenheng vises det til *Selmer-dommen* i -Rt.1993 s.700.

Saken gjaldt de to norske entreprenørfirmaene Selmer Anlegg AS og Veidekke AS, som sammen stiftet et selskap. Det nyetablerte norske selskapet skulle drive entreprenørvirksomhet i Kenya gjennom filial. Selskapet ble stiftet av Veidekke og Furuholmen AS, forkortet VFC, som sto for Veidekke Furuholmen AS Contractors. Selskapet skulle drive planlegging, teknisk rådgivning og innkjøp i forbindelse med prosjekter i Kenya.

Problemstillingen var om Selmer Anlegg AS hadde krav på fradrag. Summen som Selmer hadde tapt i selskapet VFC var på 11 millioner kr. Ved ligningen ble fradrag nektet, med begrunnelsen at aksjene i selskapet overhodet ikke kunne anses å være aksjer i næring. Høyesterett la til grunn at aksjene i selskapet VFC måtte anses som aksjer i næring.³⁰

³⁰ Jf. Zimmer 2006 s. 92

Et annet spørsmål som melder seg er om en skal skille mellom hva slags skatteyter som eier fordringen. Hvilken betydning har det for tilknytningen om fordringen eies av et personlig eller juridisk subjekt?

Dette vil ikke ha avgjørende betydning. Det er begrunnelsen for at fordringen har fått tilknytning til virksomheten som vil ha en avgjørende betydning for hvorvidt en fordring skal anses for tilhøre virksomheten eller ikke. Om fordringen eies av en personlig skatteyter eller et aksjeselskap vil ikke være et avgjørende moment ved vurderingen av tilknytning. Derimot kan det heller være av betydning hvilken næring som drives og at det i noen næringer er mer naturlig at det oppstår fordringer enn i andre, slik at næringens art kan være et moment.

Begrunnelsen for at skatteyteren i det enkelte tilfellet skal sitte med fordringen kan deles i to vurderingstemaer.

Det første er om skatteyers subjektive oppfatninger skal tillegges stor vekt ved vurderingen av hans motiv for å beholde fordringen. Utgangspunktet etter rettspraksis³¹ er at en ikke skal legge særlig stor vekt på skatteyers subjektive forhold. Samtidig kan det tenkes at hans subjektive oppfatninger er tilstrekkelig til å forsvare at ervervet av fordringen har vært nødvendig til opptjening av inntekt.

Motsatt vil det også ha betydning hvordan skatteyers forhold til fordringen og virksomheten fremstår utad objektivt sett.

Hvis begge kriteriene er sammenfallende taler det for tilknytning.

Dersom det objektive kriteriet taler imot tilknytning når fordringen først har oppstått utenfor og deretter går over i virksomheten, mens det subjektive taler for, må en finne ut hvilket som skal tillegges størst vekt ved motstrid.

³¹ Jf. Rt-1986-58-64

Ved en slik vurdering er det usikkert hvor tungtveiende kriteriene egen virksomhet, aktiv deltagelse og passiv kapitalplassering vil være i forhold til en fordring som er ervervet uten tilknytning til virksomhet som senere går over til å få en slik tilknytning.

4.6 Fordringer opprinnelig oppstått i virksomhet, som mister tilknytning til virksomhet

Det er tilsynelatende forutsatt at hvis skatteyter etter at betydningen for virksomheten har opphørt har hatt små muligheter til å få igjen fordringens pålydende, vil tilknytningen til virksomheten normalt ikke anses som brutt.

Der betydningen for virksomheten har opphørt, men skattyter har muligheter til å få igjen fordringens pålydende, er det et spørsmål om det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og virksomheten.

Det er eksempler på fordringer som er ervervet i virksomhet som senere mister sin tilknytning til virksomheten. For eksempel en kundefordring som i realiteten går over til å bli et ordinært låneforhold er et eksempel på det. Hvis fordringen etter å ha fått tilhørighet til næringen mister sin betydning for virksomheten, må det vurderes konkret om fordringen fremdeles skal anses som en fordring i virksomhet.

Noen fordringer vil oppstå på en slik måte at de i utgangspunktet vil anses å ha den nødvendige tilknytning til virksomhet, men det er ikke alltid slik.

Til støtte for den rettsoppfatningen vises det til *Osmond AS-dommen*.³² Saken gjaldt et selskap som drev med import og omsetning av anleggsmaskiner.

Det rettslige spørsmål i saken var om hvorvidt selskapet kunne kreve fradrag for tap på fordring som oppsto ved innskuddet av morselskapets aktiva til datterselskapet.

³² Jf. Rt-1988-1244

Retten kom til at fradragsrett ikke forelå.

Ved vurderingen la retten avgjørende vekt på at aksjeervertet ikke hadde noen vesentlig betydning for morselskapets egen virksomhet.

Det melder seg spørsmål om en skal skille mellom situasjoner hvor fordringen har mistet sin betydning ved utvidelse av en virksomhet og der virksomheten har opphørt.

I utgangspunktet kan det virke som om det ikke spiller noen rolle i forhold til hvilke type virksomhet fordringen har mistet sin betydning og hvilken skatteyter som har krav på den, men nyanseforskjeller kan tenkes å forekomme.

Vanligvis er det slik at formålet bak opprettelsen av en fordring i virksomhet blir oppfylt etter forholdsvis kort tid i næringen. Dette kan forstås slik at jo lengre tid det går mellom opprettelsen av en fordring og oppfyllelsen av dens formål i virksomheten, desto større vil sjansene være for at man anser tilknytningen mellom virksomheten og fordringen for brutt. For eksempel en fordring som oppstår i forbindelse med et byggeprosjekt. Kreditor yter lån til å bygge selskapet. Prosjektet blir satt i gang raskt og fordringen har tilknytning til virksomheten. Dersom det tar lang tid å starte byggeprosjektet, vil det i utgangspunktet tale for at fordringen har mistet sin tilknytning til virksomheten. En av grunnene er at formålet med fordringen kan bli uklar med tiden.

Tidsmomentet vil være et viktig faktor ved vurderingen om tilknytning foreligger, men den vil ikke være avgjørende for det endelige resultat.

Ved vurderingen må det særlig tas hensyn til hva som er grunnen til at skattyteren fortsatt blir sittende med fordringen.³³

I denne sammenheng kan det vises til Rt. 1981 s. 534.

³³ Lignings ABC-07/08-1015-4.8

Saken gjaldt salg av en tomt som tidligere ble benyttet til hotelldrift, men som på grunn av brann hadde ligget ubenyttet i 55 år. Det oppstod tvist om det kunne kreves betinget skattefritak for gevinsten ved salget av tomten.

Det rettslige spørsmålet i saken var om en ikke-bruk av tomt over et langt tidsrom kan medføre at karakteren av driftsmiddel i næring går tapt.

Høyesterett kom til at tomten ikke hadde tapt karakter av driftsmiddel i næring.

Ved vurderingen la retten avgjørende vekt på at tomten var ervervet i næringsøyemed, brukt i næring og at det senere ble jobbet for gjenopptagelse av hotelldriften. En totalvurdering skulle legges til grunn.

Selv om tvisten i rettsavgjørelsen dreide seg om skattefritak og ikke fradragsrett har momentene i den en viss overføringsverdi for vår sak.

Dersom en fordring blir liggende i en virksomhet over lang tid kan det spørres om fordringen fortsatt har tilstrekkelig tilknytning til næringen etter så lang tid. For å svare på det må det vurderes hvorfor fordringen består over lengre tid.

Det kan være flere grunner til det. Det kan skyldes at debitor ikke kan eller ikke vil betale. En annen grunn kan være at kreditor av hensyn til egen virksomhet ser seg tjent med å beholde fordringen. Det kan også være at kreditor etter hvert blir sittende med fordringen av andre grunner, f. eks. fordi det er en god rente og han vil tjene på fordringen isolert.

Dersom en fordring er nødvendig for næringen, ervervet i næringsøyemed og det er blitt jobbet aktivt for å opprettholde fordringen i næringen, vil det også tale for at den etter lang tid i virksomheten fortsatt vil ha betydning for den og dermed tilstrekkelig tilknytning.

Et annet interessant spørsmål er de situasjoner hvor virksomheten opphører, mens fordringen består. Problemstillingen er hvordan dette påvirker fordringens tilknytning til en virksomhet som ikke lenger er aktiv. I utgangspunktet vil det bety at fordringen mister sin tilknytning til næringen når den blir avviklet. Dette kan føre til at et tap som senere oppstår på fordringen ikke blir fradragberettiget.

Utgangspunktet må imidlertid modifieres noe. For eksempel når en skattyter investerer i en risikovirksomhet som kjennetegnes av probabiliteten for at store tap kan oppstå, bl.a. ved produksjon av borerigger eller ved eiendomsutvikling for å nevne noen.

Kreditoren som har en fordring på et selskap som produserer en borerigg for oljeleting og selskapet stopper produksjonen før boreriggen er ferdigstilt. For eksempel stansingen i produksjonen skyldes at selskapet har fått beskjed om at boreriggen ikke er nødvendig. Det feltet den opprinnelig var ment å skulle brukes i, har vist seg å inneholde mindre petroleum enn antatt. Inntektene fra utvinningen ville ikke vært regnignssvarende med utgiftene til utvinning som måtte dekkes. I dette eksempelet opphører den opprinnelige virksomhet, mens fordringen består.

Avhengig av noen viktige faktorer vil kreditors fordring her ha tilstrekkelig tilknytning til den opphørte virksomheten. En av de viktigste faktorene er å fastsette hva som har vært hovedformålet med opprettelsen av fordringen. Momenter som aktiv eierskap, størrelsen på investeringen, integrering og type kapitalplassering vil ha betydning for tilknytningen. Dette er momenter som er hentet fra de foregående kapitler i oppgaven. De reelle³⁴ hensyn i skatteretten tilsier at de kan anvendes også i dette tilfellet. Hensynet til proporsjonalitet mellom beskatning av fordeler og fradrag for utgifter til inntektservervelse tilsier det samme. Situasjonen vil dreie seg om tap som har oppstått som følge av at virksomheten har opphørt.

³⁴ Jf. Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, 7 utg. s. 69

4.7 Tap på lån i konsern forhold

Med konsern forstås gruppe av selskaper med en slik tilknytning til hverandre at ett selskap, morselskapet, har bestemmende innflytelse over minst ett datterselskap, jfr. sktl. § 10-4(1) jfr. asl. § 1-3, 1. og 2. ledd. Ved omtale av konserner forutsetter en gjerne at det dreier seg om *ekte* konserner der *et selskap* er konsernspiss. *Uekte* konsern foreligger når en fysisk person kontrollerer flere selskaper som ikke eier hverandre.

Et konsern kan bestå av ulike slag av selskaper. Det vanligste er et morselskap og en eller flere datterselskaper som er organisert som aksjeselskaper.

I forbindelse med tap i konsernforhold har det oppstått spørsmål om tilknytningskravet gjør seg gjeldende, eller om en skal legge til grunn en skatterettslig identifikasjon hvor sammenhengen mellom mor- og datterselskapet behandles under ett skatterettslig slik at det ikke er noe krav om å påvise tilknytning mellom selskapene.

Ifølge rettspraksis og øvrige rettskilder har en konkludert med at lån mellom konsernselskaper regnes ikke automatisk som fordring i virksomhet. I likhet med tidligere nevnte tilfeller må en også her påvise en konkret tilknytning til kreditors næringsvirksomhet. Eksempel på dette er *Quatro-dommen*.³⁵

Saken gjaldt morselskapet Quatro AS som eide aksjer i sitt datterselskap Dolphin som eide en oljeborerigg. Samtlige aksjer i Dolphin ble solgt til en kjøper i USA. Dolphin la til grunn i sitt regnskap og sin selvangivelse at aksjene var eiet utenfor næring slik at gevinsten ved aksjesalget var skattefri. Ligningsnemnden i Oslo mente at aksjene var eiet i næring av Quatro AS og at gevinsten var skattepliktig for selskapet.

³⁵ Jf. Rt-1990-958

Det rettslige spørsmål i saken var om gevinsten ved aksjesalget oppfylte vilkårene til ”aksjer i næring”.

Retten kom til at gevinsten ikke oppfylte vilkårene til aksjer i næring. Morselskapet hadde ikke fradragrett for tap på aksjer i datterselskapet.

Ved vurderingen la retten avgjørende vekt på at vilkåret til ”særlig og nær tilknytning” mellom selgerens virksomhet og aksjene i selskapet som ble solgt, ikke kunne anses oppfylt. Det å utøve administrativ styring i forhold til datterselskapene ble ikke ansett som virksomhetsutøvelse.

Rettsavgjørelsen behandler spørsmålet om inntektbeskatning ved gevinst, men de samme synspunkter gjelder ved spørsmål om fradragrett for tap på lån i næring.

Det rettslige utgangspunkt er at selskapenes virksomhet skal behandles for seg, men etter omstendighetene kan det foreligge en sterk integrasjon mellom virksomhetene i selskapene, slik at vilkåret om tilknytning mellom skattyters virksomhet og fordringer i selskapet kan være oppfylt.³⁶

4.8 Fradragrett for tap på fordringer i DLS-selskap.

En deltaker i DLS låner penger til det deltakerlignete selskapet (DLS). Deltakeren lider tap på lånet.

Har deltakeren krav på fradrag?

Et deltakerlignet selskap er ikke et eget skattesubjekt. På en annen side undergis et deltakerlignet selskap nettoligning, dvs. at selskapets disposisjoner skal gjøres opp som om selskapet var skatteyder.

³⁶ Jf. Lignings ABC-07/08-1014-4.7

Deltaker i et deltakerlignet selskap anses som næringsdrivende i egenskap av å være deltaker i selskapet forutsatt at selskapet driver med virksomhet. Disposisjoner mellom en eller flere deltakere og selskapet skal anses som foretatt mellom selvstendige skattesubjekter, jfr. sktl § 10-45. Det vil si at deltakeren som lider tap på lånet til selskapet må påvise at det er tilknytning mellom lånet og den virksomhet selskapet driver for å kunne kreve fradrag for tapet. Da vil de samme kriteriene til tilknytning i kap. 3 være gjeldende også her. Dvs. vurdering av om lånet var nødvendig eller av vesentlig betydning for kreditors virksomhet og om lånet ble gitt for at skatteyder skulle oppnå økonomiske fordeler i egen virksomhet og ikke bare var en passiv kapital plassering.

Til sammenligning er det hos selskaper med begrenset ansvar at en aksjonær ikke anses å drive den virksomheten som aksjeselskapet driver.³⁷ En som er hovedaksjonær får ikke fradrag for tap på lån til eget aksjeselskap bare på det grunnlag at han er aksjonær. Fradrag kan derimot innrømmes dersom aksjonæren har lånt ut som ledd i annen næringsvirksomhet.

5 Fradragsrettens omfang

5.1 Inngangsverdi og utgangsverdi på fordringer

Reglene som regulerer fordringer sier lite om hvordan tapets størrelse skal fastsettes.

Generelt foretas en beregning ved tolking av den enkelte tapsfradragsregel.

Utgangsverdi og inngangsverdi har betydning når et formuesobjekt blir realisert. Tapet

³⁷ Jf. Lignings ABC-07/08-1012- 4.2

er et nettobegrep som gjenspeiler seg i differansen mellom utgangsverdi og inngangsverdi.³⁸

Det forutsettes at de øvrige krav til fradrag er oppfylt, at en fordring har slik tilknytning til virksomheten at den vil være fradragsberettiget jfr.sktl. § 6-2, 2. ledd og tilsvarende en gevinst skattepliktig.

Tap på en fordring forekommer når inngangsverdien er høyere enn utgangsverdien. I utgangspunktet får en ikke fradrag for mer enn det som er realisert tap. For at et tap skal bli riktig beregnet forutsettes det at vederlaget ikke inneholder noe gaveelement.

Tap på aksjer og fordringer er beheftet med visse forskjeller, men de har også visse likheter. Rettspraksis har godtatt at de samme kriteriene som taler for tap på aksjer i næring kan anføres for tap på lån i næring. Fastsetting av inngangsverdi og utgangsverdi for aksjer er blitt behandlet i et antall rettsavgjørelser. Ettersom det er vanskelig å finne rettspraksis som tar for seg inn- og utgangsverdi for fordringer vil en del av momentene som brukes for beregning av tap på aksjer benyttes tilsvarende for fordringer i den grad det lar seg gjøre i forhold til ulikhetene mellom de to.

I denne sammenheng kan det vises til *Tønsberg Varelager AS-dommen*³⁹ og *Viking Supply Ships AS- dommen* i Rt. 1995 s. 1674 som behandles under pkt. 5.4.

Den første saken gjaldt Tønsberg Varelager AS som drev med salg av sytilbehør og arbeidsklær. Etter en stund ble virksomheten omorganisert i to trinn. Det opprinnelige selskapet ble drevet som holdingsselskap AH, det nye selskapet TVE (Tønsberg Varelager AS) ble tillagt engros og detaljhandel. Senere ble det opprettet ytterligere et selskap TVD (Tønsberg Varelager Detalj AS).

³⁸ Jf. Zimmer 2005 s. 268

³⁹ Jf. Rt-2005-1171

Tønsberg Varelager AS (TVE) og Tønsberg Varelager Detalj AS (TVD) ble slått konkurs. Før selskapene ble slått konkurs ble det foretatt en kapitalutvidelse ved at holdingsselskapet AH konverterte ansvarlig lån til aksjekapital. Kapitalutvidelsen ble vedtatt på den ekstraordinære generalforsamlingen den 30. august 1995.

Kapitalutvidelsen i form av konvertering ble utført samme dato av selskapene TVD og TVE. Samtlige konverteringer ble registrert i Foretaksregisteret henholdsvis den 14. og 15. september 1995.

I den forbindelse oppsto det spørsmål om hvilke tidspunkt som skulle legges til grunn for fastsettelsen av aksjenes inngangsverdi, som ved konverteringen av fordringen til aksjekapital samtidig utgjorde fordringens utgangsverdi. I Høyesterett ble det drøftet om tidspunktet for konverteringen skulle legges til den ekstraordinære generalforsamling den 30. august 1995, eller den 14. og 15. september ved konkursåpningen.

Retten kom til at fylkesskattenemnden hadde lagt feil tidspunkt til grunn for konverteringen, ved å fastsette den til konkursåpningen.

Ved vurderingen la retten avgjørende vekt på skattyternes reelle situasjon. Nærmere bestemt skulle fordringens verdi som utgangspunkt legges til grunn på det tidspunkt hvor skattyter blir privatrettslig bundet til å gjennomføre konverteringen, og derved mister sin rådighet over fordringen. Høyesterett konkluderte med at tidspunktet for konverteringen var den 30. august 1995.

Ved vurderingen av tidsspørsmålet ble det også lagt vekt på at selskapet på det aktuelle tidspunktet fortsatt hadde verdier som skulle vurderes etter en ”going-concern”-betraktning. I domspremiss 64 gis det en delvis forklaring på begrepet ”going-concern”.

Det gis uttrykk for at

”Det forhold at ”slakteverdien” ved en tvangsrealisasjon førte til at det i hvert fall i det ene konkursboet ble utbetalt over åtti prosent dividende, kan også indikere at det er grunnlag for å karakterisere dette som en likviditetskurs”.

I samme avsnitt blir det vist til at skatteyterne jobbet aktivt for å opprettholde aksjeverdien. De var i intense forhandlinger med banken med en rekke møter i tidsrommet fra 30. august og frem til 14./15. september. En slik opptreden fra skatteyternes side talte for å legge til grunn en ”going concern”-betraktning ved vurderingen av selskapenes og dermed aksjenes verdi.

En slik ”going-concern” betraktning kan tenkes å ha en viss overføringsverdi for oppgaven. En kan vurdere om skatteyterne har jobbet aktivt for å bevare verdien av fordringer i selskapet, eksempelvis før en konkurs.

Fastsettelsen av riktig tidspunkt i dommen var viktig fordi valg av tidspunkt avgjorde spørsmålet om hvorvidt tapet på aksjer var fradragsberettiget eller ikke. En kan benytte seg av samme synspunkt for å fastsette tidspunktet for fordringers inngangsverdi for eksempel når aksjekapital konverteres til fordringer før en konkurs.

5.2 Beregning av inngangsverdi på fordringen

En fordrings skattemessige inngangsverdi fastsettes med utgangspunkt i det eiendelen eller et objekt har kostet erverver. Utgangspunktet for beregning av inngangsverdien for en fordring er det fordringen var verdt for kreditor da han opprettet den. Det rettslige grunnlag for fastsettelse av inngangsverdi finner en i juridisk litteratur og rettspraksis. Fordringer som er ervervet ved kjøp, har samme inngangsverdien som kostprisen ved ervervet.⁴⁰

⁴⁰ Jf. Utv-2002-183

Fordringer oppstått ved utlån, vil ha en inngangsverdi tilsvarende lånets pålydende ved stiftelsen av fordringen i virksomheten. Vanligvis vil det gå kort tid mellom innvilgelse av lånet fra kreditor og opptagelse av den i virksomheten. I de tilfeller det går langt tid fra innvilgelsen av lånet, antas det at inngangsverdien skal regnes fra tidspunktet lånet blir tatt i bruk i virksomheten. Svingninger av fordringens verdi, typisk lån i utenlandsk valuta, kan i tiden mellom innvilgelsen og opptagelsen i virksomheten føre til at inngangsverdien blir lavere eller høyere.

Ved stiftelse av fordring i et datterselskap er det for eksempel naturlig å tenke seg at inngangsverdien skal beregnes fra det tidspunktet fordringen er stiftet i selskapet.

5.3 Beregning av utgangsverdi på fordringen

Det er vanlig å fastsette utgangsverdi på et lån med bakgrunn i vederlaget skatteyter mottar for fordringen. Det mest vanlige er at utgangsverdien på en kreditors fordring fastsettes på grunnlag av det kreditor mottar helt eller delvis ved tilbakebetaling fra debitor. Unntaket er overdragelse av fordring mot vederlag.

Dersom kreditor har hatt utgifter i forbindelse med innfrielsen av fordringen fra debitor, skal slike utgifter redusere utgangsverdien. Det er netto summen ved innfrielsen som utgjør utgangsverdien.⁴¹

Utgangsverdien for fordringer i virksomhet er ikke regulert i egen skatterettslig bestemmelse.

I *Commercial Buildings- dommen* investerte selskapet i sitt datterselskap i USA. Datterselskapet solgte boliger. Salget gikk treigt og Commercial Buildings investerte mer og mer i datterselskapet for å øke salget av boligene.

⁴¹ Jf. Zimmer 2005 s. 271

Etter ni år, da alle boligene var solgt, hadde morselskapet lidt betydelige tap på sin fordring på datterselskapet. Størrelsen på tapet ble fastsatt som utgangsverdien på fordringen. Deler av fordringen ble tilbakebetalt etter at alle boligene var solgt. Det tilbakebetalte beløpet utgjorde utgangsverdien. Den del av lånet som ikke ble tilbakebetalt utgjorde tapet.

5.4 Tap ved konvertering av fordring til aksjekapital

Når en fordring konverteres i aksje anses det som en avhendelse av fordringen. ”Konvertering innebærer dermed at fordringen må anses for å være realisert”.⁴²

Det kan tenkes at visse skattytere vil sørge for å konvertere fordringer til aksjekapital når de tror at den økonomiske situasjonen for selskapet kan bli vanskelig.

I tilfeller hvor begge skattytere er selskapsaksjonærer i motsetning til personlige aksjonærer, vil aksjetap ved realisasjon eller uttak ikke være fradragsberettiget.

Dette skyldes fritaksmetoden som fremgår av sktl. § 2-38, 1. ledd a jfr. 2. ledd a. Bestemmelsen i første ledd går ut på at aksjeselskaper er unntatt fra skatteplikt på gevinst og tilsvarende avskåret for fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer.

Sånn sett kan det være fordelaktig å ha lidt tap på fordringer istedenfor aksjer. Dette under forutsetningen av tap på fordringer ikke omfattes av ordlyden i sktl. § 2-38 2. ledd a som regulerer tap ved realisasjon eller uttak av ”eierandel” i selskap.

⁴² Jf. Utv-1995-1064

5.5 Inngangsverdi for mottakeren ble vurdert uavhengig av utgangsverdien for overdrageren

Problemstillingen her er hvilken inngangsverdi skal legges til grunn ved kapitalforhøyelse i et aksjeselskap.

Emisjon er utstedelse av nye aksjer mot at selskapet mottar kapital, eiendeler eller andre verdier.

I utgangspunktet vil selskapets inngangsverdi på de mottatte eiendeler være det samme som utgangsverdien for skatteyterne som har overført dem.

Imidlertid vil verdien på de overførte eiendeler ved noen emisjoner gå opp eller ned.

Da oppstår spørsmålet om hvilken inngangsverdi som skal legges til grunn for selskapet. Den opprinnelige avtalte verdi for eiendelene ved emisjonen eller omsetningsverdien for eiendelene dersom deres verdi synker eller går opp etter emisjonen.

Spørsmålene er nærmere behandlet i *Viking Supply Ships AS-dommen*, inntatt i Rt.1995 s.1674.

Saken gjaldt Skips AS Excelsior som drev rederivirksomhet knyttet til supplyskip for oljevirkosomhet i Nordsjøen. Under en omorganisering ble det besluttet å samle alle skipene som var eid av K/S Viking Supply Ships AS i Excelsior. Samlingsprosessen ble organisert som en kapitalforhøyelse der skipene ble overført fra Viking Supply Ships AS til Excelsior. Selskapet Excelsior overtok gjelden på skipene og utstedte aksjer til kommandittistene for det overskytende.

Ligningskontoret la til grunn at det overtagende selskap, Excelsior sin, inngangsverdi skulle baseres på en aksjeverdi på 300 kr. Excelsior på sin side ga uttrykk for at det var

de avtalte verdier på skipene som måtte være avgjørende for fastsettelsen av inngangsverdiene, dvs. en aksjeverdi på 506 kr.

Det oppsto tvist om hvilken inngangsverdi Excelsior kunne legge til grunn på skipene.

Det rettslige spørsmål i saken var om det skulle legges skattemessig kontinuitet til grunn ved fastsettelsen av verdiene. Dermed, om selskapets inngangsverdi på de innskutte skipene skulle settes til nettoverdien av det som ble skutt inn eller til verdien av de aksjene som utstedes som vederlag. Nettoverdien besto av differansen mellom verdien av aksjene i Excelsior, fratrukket latent skatteansvar og nedgangen i verdien på de overførte skip.

Retten kom til at skattemessig kontinuitet ikke kunne legges til grunn. Inngangsverdien på aksjene ble satt til nettoverdien av det som ble skutt inn.

Ved vurderingen la førstvoterende avgjørende vekt på reelle hensyn forankret i den økonomiske realitet og forenkling av verdsettelsesmetode. Det vil ofte være enklere å verdsette et tingsinnskudd enn en aksje.

Han la også vekt på at ”Selskapet foretar ikke noe kjøp eller bytte, men får innskudd som egen kapital. ...Verdien av innskuddet – den avtalte verdi hvor denne er reell og ellers korrigert for virkelig omsetningsverdi – bør være avgjørende”. Se s.1682, første avsnitt.

Dommen gir uttrykk for at det ikke alltid er skattemessig kontinuitet i forhold hvor selskapet utsteder aksjer for det overskytende av de eiendeler som er skutt i den. Det åpnes for at selskapets inngangsverdi kan bli en annen enn innskytternes utgangsverdi.

Utifra likhetsbetraktninger mellom aksjer og fordringer kan dommen anføres til støtte for at når fordringer blir overført som egenkapital i et selskap, vil det være markedsverdien på fordringene på det tidspunkt den konverteres til aksjer som er

avgjørende for verdsettelsen av de aksjene som mottas. Eventuelt korrigert for andre ytelser eller mottatte goder.

6 TIDFESTING

Tidfestingsreglene handler om når en utgiftspost skal fradras og avgjør når fradragposter skal komme til fradrag.

I utgangspunktet er det tilstrekkelig å plassere fradraget innen en inntektsperiode, normalt ett kalender år.⁴³

Problemstillingen her er hvordan og når tap i virksomhet på fordringer skal tidfestes.

Lovens alminnelige regel er realisasjonsprinsippet.

I 2005 ble realisasjonsprinsippet innført som alminnelig tidfestingsregel for alle regnskapspliktige dvs. næringsdrivende. Prinsippet innebærer at kostnader tidfestes når en ubetinget betalingsforpliktelse er pådratt.

Prinsippet fremgår av sktl. § 14-2, 2. ledd med følgende ordlyd:

”Med mindre annet er bestemt, skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden. Det ses bort fra plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden.”

⁴³ Jf. Zimmer 2005 s. 301

En av utilstrekkelighetene med realisasjonsprinsippet er at den ikke ivaretar fullt ut de bedriftsøkonomiske prinsipper som gjør seg gjeldende ved tidfesting av fradrag i virksomhet. Konsekvent bruk av regnskapsprinsippet til tidfesting ville vært mer i tråd med bedriftsøkonomiske prinsipper, men ville være praktisk umulig å gjennomføre fullt ut, blant annet av ligningsadministrative grunner.⁴⁴

6.1 Grensen mellom fradragsmuligheter og fradragsføring

Fradragsbegrepet i skatteloven omfatter aktuelle tap, ikke tapsmuligheter.

En kostnad må være pådratt. Så lenge det foreligger en kostnadsmulighet vil det foreligge en fradragsmulighet, men ikke noe rett til fradragsføring. Dette utgangspunktet kompliseres imidlertid ved at tidfestingsreglene gir rett til fradrag for enkelte kostnader på et tidlig tidspunkt før de er pådratt.⁴⁵

Reglene om tidfesting av kostnader må ikke blandes med reglene om når en utgift skattemessig er oppofret. Tidspunktet for oppofrelse og tidfesting av fradraget vil i de fleste tilfeller være noenlunde sammenfallende, men det er enkelte avvik fra det som er vanlig.

Skatteloven § 6-2 har to grunnlag for tap regulert i første og andre ledd.

Lovteksten i sktl. § 6-2, 1. ledd har følgende ordlyd:

”Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9”.

⁴⁴ Jf. NOU 1989:14 pkt. 8.3.3

⁴⁵ Jf. Zimmer 2005 s. 114,169

Første ledd regulerer tap ved ”realisasjon” av formuesobjekt i virksomhet jfr. sktl. § 6-2, 1. ledd, jf. sktl. kap. 9:

”For slike tap gjelder ikke kravet om tilknytning. Reglene er i stedet utformet slik at det er symmetri mellom skatteplikten for gevinst og fradragsretten for tap”.⁴⁶

Problemstillingen blir: Når en fordring ”realiseres” i forhold til sktl. § 6-2, 1. ledd.

For å finne ut av det tas det utgangspunkt i sktl. § 6-2, 1. ledd, som henviser til skattelovens kap. 9, som består av særregler om gevinst og tap ved realisasjon m.v..

Sktl. § 9-1 gjelder for **”tap ved realisasjon av formuesobjekt”** jfr. litra b **”i virksomhet, jf. ... § 6-2”**.

En fordring vil være realisert når den er innfridd eller bortfalt.

I forbindelse med det vises til sktl. § 9-2, 1. ledd, litra d, hvor det fremgår at realisasjon på en fordring foreligger ved **”innfrielse eller bortfall av fordring”**.

6.2 Når foreligger ”endelig konstatert tap”?

Sktl. § 6-2, 2. ledd behandler ”endelig konstatert tap”.

Problemstillingen blir om dette forutsetter realisasjon.

Av administrative uttalelser, bl.a. i Lignings-ABC 07/08 på s. 1009, fremgår det at realisasjon ikke er nødvendig for at tapet skal være fradragsberettiget.

⁴⁶ Jf. Zimmer 2005 s. 201

Det skatteutløsende moment endelig konstatert tap vil være fradragsberettiget uavhengig av om tapet er oppstått ved en realisasjon eller på annen måte, for eksempel når det blir klart at debitor ikke kan betale fordringen, eller ved gaveoverføring.⁴⁷

Skattelovens fradragsbegrep forutsetter at tapet på en eller annen måte er blitt aktualisert. Den er av betydning for å fastslå om det foreligger fradragsberettiget tap og for å fastslå tidspunktet for fradragsføringen av tapet.

Fradragsposten tap på fordring i virksomhet vil være oppfret når det er helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt.

En oppfrelse foreligger når tapet på fordringen er endelig konstatert.

Det har hersket tvil hvorvidt sktl. § 6-2, 2. ledd, på tross av sin plassering i skattelovens kap. 6 kan anses som tidfestingsbestemmelse. Skatterettslig teori har forsvart en slik forståelse.⁴⁸

De to ordene ”endelig konstatert” ble tilføyd bestemmelsens forgjenger til § 6-2, 2. i forbindelse med skattereformen i 1992.

Av forarbeidene fremgår det at lovendringen ikke skulle innebære noen realitetsendring, men bare bidra til at rettstilstanden ble bedre reflektert i lovteksten.⁴⁹ Hensynene til konsekvens og harmoni ved lovgivning kan ikke anses for fullt ut ivaretatt, utifra plasseringen § 6 – 2, 2. har fått.

På en annen side vil det ikke være i samsvar med det overordnede ønsket til teknisk forenkling ved bruk av skattereglene, å innta samme bestemmelse på to steder i sktl. kap. 6 og i sktl. kap. 14 som regulerer tidfesting. En kompromissløsning kan være at en

⁴⁷ Jf. Lignings ABC-07/08-1009-2-2.1.1

⁴⁸ Jf. Zimmer 2006 s. 90

⁴⁹ Jf. Ot.prp.nr.35 (1990-91) s.107,353

ikke anser bestemmelsen i utgangspunktet som en perodiseringsregel, men at den i enkelte tilfeller kan brukes som en tidfestingsbestemmelse.

Fsfin – finansdepartementets forskrift § 6-2-1 angir nærmere presiseringer av vilkårene for hva som skal anses å ligge i kravet til at tap på fordring må være endelig konstatert.

Tap er endelig konstatert i den utstrekning det etter

- a) er foretatt tvangsinndrivning eller inkasso har vært forgjeves, eller
- b) fordringen er en kundefordring som ikke er innfridd seks måneder etter forfall, til tross for minst tre purringskrav med normale purringsintervaller og slik aktivitet fra kreditors side som forholdene tilsier, eller
- c) offentlig gjeldsmegling, konkurs-, likvidasjons- eller avviklingsbehandling i skyldnerens bo gjør det klart at bomidlene ikke gir eller vil gi fordringen dekning.
- d) fordringen ellers, ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig.

Fsfin. § 6-2-1-2 ledd presiserer at en fordring likevel ikke kan anses tapt i den utstrekning den tilstrekkelig sikret ved pant, kausjon e.l.

Bestemmelsen i bokstav d gir uttrykk for at listen over typetilfeller under a til c ikke er uttømmende.

For å kunne konstatere at en fordring er klart uerholdelig beror det på en helhetsvurdering. Det presiseres at passivitet eller overbærenhet fra kreditors side ikke

kan gi adgang til fradrag.⁵⁰ Det må antas at regelen i litra d ikke inneholder noe mer enn det som likevel følger av en tolkning av loven.

Eldre rettspraksis og teori i forbindelse med forgjengeren til sktl. § 6-2, 2. ledd har fortsatt interesse når et tapsspørsmål ikke fanges opp av alternativene i Fsfm. 1. ledd, a til c eller ved tolkning av forskriftens litra d. Bestemmelsen i litra d ”gir uttrykk for at listen over typetilfeller under a til c ikke er uttømmende”.⁵¹ Når det gjelder vurdering av tapet dreier det seg i prinsippet om en bevisvurdering. Spørsmålet er om, og i hvilken utstrekning, det foreligger reell uerholdelighet. I forbindelse med dette må det foretas en helhetsvurdering av hvorvidt det foreligger endelig konstatert tap på fordringen.⁵²

Til støtte for denne rettsoppfatningen vises det til noen Høyesterettsdommer som belyser grensen mellom når et tap er eller ikke endelig konstatert.

6.3 NORSE-Rt. 1990 s. 1143

Saken gjaldt et mor- og amerikansk datteraksjeselskap som drev oljeleting og oljeutvinning. I forbindelse med en refinansiering av datterselskapet Norse Inc., la morselskapet Norse til grunn at ca. 15 mill. av kravet på datterselskapet måtte anses som tapt.

Det rettslige spørsmålet i saken var om morselskapet Norse hadde rett til fradrag for dette tapet.

Retten kom til at tapet på fordringen ikke var fradragsberettiget.

⁵⁰ Jf. Utv-1994-1428

⁵¹ Jf. Zimmer 2006 s. 91

⁵² Jf. Innst. O. nr. 80 (1990-1991) s. 169

Rettsavgjørelsen ble avsagt med dissens 4-1 med hensyn til spørsmål om fradrag for ettergitte renter. Det var enighet blant flertallet og mindretallet om nektelse av fradragsrett for tapet på fordringene.

Ved vurderingen la førstvoterende avgjørende vekt på at fordringen ikke var definitivt tapt og at selskapet var i begynnelsen av en utvinningsperiode som skulle bringe selskapet inntekter til å dekke tapet og investeringene.

Flertallet ved annenvoterende tillot liten vekt på kreditors ettergivelse av fordringen som et moment på at den er uerholdelig. Den beskjedne vektleggingen skyldtes at ettergivelsen ble foretatt overfor et heleid datterselskap

”hvor kreditor i sin egenskap av eneaksjonær vil kunne få igjen det han gir avkall på som kreditor”.⁵³

I denne sammenheng kan det vises til annen rettsavgjørelse av interesse – *Hydrodommen*.⁵⁴

Saken gjaldt selskapet Hydro som hadde gitt betydelige lån til et datterselskap. Rentene på dette lånet ble opptjent av Hydro, men ettergitt etter utløpet av hvert år grunnet debitorselskapets svake stilling.

Spørsmålet i saken var om Hydro kunne få fradrag som kunne hjemles i reglene om tap på fordring?

Retten nektet slik fradrag.

⁵³ Jf. Rt-1990-1143,1151

⁵⁴ Jf. Rt-1999-1663

Ved vurderingen la retten avgjørende vekt på at selskapets øvrige kreditorer ble dekket og at de fleste momenter tilsa at det var i konsernets interesse at virksomheten ble ført videre.

I sin begrunnelse henviste Høyesterett til vurderingstemaet i *Norse - dommen*.

Begge dommene viser at kravet om endelig konstatert tap utøves strengere av Høyesterett i forbindelse med konsern.

Grunnen synes å være at aksjonæren kan få igjen verdien av ettergitt gjeld på aksjene i en senere runde. I *Norse-dommen* led ikke aksjonæren noe tap på aksjene, ettersom han både var kreditor og eneaksjonær i selskapet.

En annen grunn er at en ettergivelse vil i prinsippet føre til en tilsvarende verdiøkning hos debitor. Dette kan vurderes som kapitaltilskudd. I *Hydro-dommen* ble ettergitte renter på et konsernselskap ansett som kapitaltilskudd til dette.⁵⁵

For å belyse ytterligere vanskeligheten med å fastslå når et tap er endelig konstatert, vises det i denne sammenheng til *Selmer-dommen*.⁵⁶

Saken gjaldt to norske entreprenørfirmaer som stiftet et selskap for å drive entreprenørvirksomhet i Kenya. Selskapet i Kenya led betydelige tap og den ble avvirket.

Det rettslige spørsmålet i saken var om Selmer Anlegg AS hadde krav på fradrag i inntekten for tap på fordringer og driftslån på et deleiet selskap etter reglene i (sktl.44-1-d-nå § 6-2, 2. ledd).

⁵⁵ Jf. Zimmer 2006 s. 93

⁵⁶ Jf. Rt-1993-700

Under en viss tvil kom Høyesterett først frem til at fradrag for tapet kunne kreves og at den skulle føres til fradrag i året 1984.

Ved vurderingen la retten avgjørende vekt på at selskapets virksomhet var opphørt, at det var insolvent og at det ble mer og mer åpenbart under avviklingen at de fleste av eierselskapenes krav var tapt.

Forskjellen i *Selmer-dommen* fra *Norse-dommen* går på at Norse var i full virksomhet, selv om dens stilling var svak. I *Selmer-dommen* dreide det seg om krav mot et selskap, hvis virksomhet var avviklet og som tilsynelatende hadde avskåret seg fra enhver mulighet for videre inntekstervervelse.

En annen forskjell som kan være av en viss betydning, er at tapet var gjennomført i regnskapet til Selmer, mens det samme ikke var tilfelle når det gjelder *Norse-dommen*.

At et tap er gjennomført i regnskapet kan være et viktig moment som taler for at tapet er endelig, men motsatt vil det være slik at dersom det ikke er gjennomført i regnskapet, er det i seg selv en vesentlig indikasjon på at taper ikke er reelt.

På en annen side kan det at tapet er ført i regnskapet, ikke anses som bevis for at tapet er endelig. Det kan være taktikk for skattyter å forsøke å få skattemessig fradrag eller utslag av forsiktighet.

Ofte er de to rettslige størrelsene regnskapsrettslig og skatterettslig ment å ivareta og fremheve ulike hensyn bak reglene. Dette medfører at en bør utvise forsiktighet med å tillegge momentet med regnskapsgjennomføring av tap for stor vekt ved vurderingen av endelig konstatert tap.

Dette ser en i *Selmer-dommen* hvor, selv om all virksomhet var opphørt og selskapet var klart insolvent, ga Høyesterett uttrykk for tvil om løsningen med tanke på tidspunktet for fradraget. Begrunnelsen for tvilen var at Høyesterett måtte foreta en

skjønnsmessig vurdering, om hvorvidt tapet var endelig pådratt. Utifra sakens faktum var ikke dette helt avklart.

På s. 706 i dommen fremgår det i sjette avsnitt at det dreide seg om langsiktig finansiering av selskapet i Kenya - i realiteten driftstilskudd. Den skulle tilbakebetales når selskapet ble økonomisk i stand til det.

Høyesteretts uttrykk for tvil fremgår i *Selmer-dommen*, Rt. 1993 s.700, på s. 706 siste avsnitt:

”Jeg har på dette punkt [om tapet er endelig pådratt] funnet avgjørelsen noe tvilsom, men er kommet til at fradrag i 1984 bør aksepteres.”

Dommene viser at konstatering av tap som endelig ikke krever formell avvikling av debitorselskapet, men at det generelt stilles strenge krav.⁵⁷

Det oppstår også spørsmål i de tilfeller hvor kreditor ettergir fordringen.

Utgangspunktet bør være at tapet da er endelig konstatert. Ettergivelsen innebærer at kreditor ikke lenger har noe krav mot debitor.

Til støtte for det kan en se på flertallets *obiter dictum* uttalelse ved annenvoterende på s.1150-51 i *Norse-dommen*:

”At kreditor ettergir en fordring, kan riktignok etter omstendighetene være en indikasjon for at fordringen er uerholdelig.”

Det er vanskelig å slutte noe konkret fra den uttalelsen, bortsett fra at kreditors ettergivelse kan være et moment av betydning i favør av uerholdelighet.

⁵⁷ Jf. Zimmer 2006 s. 92

I utgangspunktet vil en slik ettergivelse lede til verdiøkning hos debitor. Det er overveiende sannsynlig at dette vil bli vurdert som et kapitaltilskudd der hvor kreditor er et morselskap.

I *Hydro-dommen* ble de ettergitte rentene på konsernselskapet ansett som et kapitaltilskudd til dette.

I *Norse-dommen* ble det lagt stor vekt på at kreditor i sin egenskap av eneaksjonær ville få dekket igjen det han ga avkall på som kreditor.⁵⁸

Spørsmålet om hvorvidt ettergivelse er tilstrekkelig for at et tap er endelig konstatert, vil komme opp i interessefellesskap mellom kreditor og debitor.

En ser i skatterettslig praksis forskjellige former for samarbeid mellom selskaper, hvor tap som følge av samarbeidet ikke ble godtatt som endelig konstatert. I det tilfellet debitor og kreditor fusjoneres vil en fordring falle bort privatrettslig, men det er vanskelig å anse bortfallet som uerholdelig tap på fordringen.

Selv om fordringen forsvinner som fordring, er det fordi tilsvarende gjeldspost hos det andre selskapet ved fusjonen blir borte. I sum blir det da ikke noe tap.

Utifra det ovennevnte gis det uttrykk i rettspraksis og skatterettslig teori, at følgende momenter tillegges særskilt vekt for de tilfellene som faller under pkt. d i forskriften, ved vurderingen om endelig tap er konstatert:

- a) Tapet på fordringen ikke må kompenseres for enten i form av kapitaltilskudd eller ombytting av verdier.

⁵⁸ Jf. Zimmer 2006 s. 93

- b) Unnlatt tapsføring i regnskapet vil være et sterkt argument for at det ikke er realisert et tap på det tidspunktet regnskapet ble avsluttet.

Strengt tatt er ikke dette et absolutt krav, men vil være et moment av stor betydning for hvorvidt tap foreligger.

- c) Ved avviklingen av en virksomhet vil mulighetene til å få betalt på fordringen være nærmest fraværende.

Hvis de nevnte retningslinjene oppfylles av skatteyster, antas det at han vil kunne få medhold i at betingelsen om endelig konstatert tap på fordring er oppfylt.

6.4 Antisipert tap

Problemstillingen her er om en kan få fradrag for tap basert på antisipert tap?

For å kunne kreve en slik type fradrag, er det naturlige utgangspunkt at skatteyster regner med at et reelt tap vil oppstå i overskuelig fremtid.

Dette synspunktet ble forsøkt anført for forventet tap på fordringer og ble behandlet av Høyesterett i *Norse-dommen*. Saksforholdet er beskrevet under pkt. 6.2.

Førstvoterende uttalte at fradrag ikke kunne kreves

”på et så tidlig tidspunkt når anslagene over verdiene i selskapet er så vidt usikre som de var her”. Se s. 1148 nest nederst i domsavgjørelsen.

Det ble nevnt at selv om selskapets stilling var ytterst svak, den befant seg i en bransje som var utsatt for store svingninger og utsiktene til inntekter ikke var særlig lovende, så var ikke det nok for å betrakte en forventning om tap som endelig oppfret.

7 Oppsummering av oppgaven

For at fradrag skal bevilges må en ha lidt tap på en fordring i virksomhet.

For å kunne kreve fradrag vil det avgjørende kriteriet være hvorvidt det er tilstrekkelig tilknytning mellom en fordring og virksomheten.

Før "*Løiten Brænderi*"-dommen fra 1976 og etter den, har tilknytningskravet blitt utviklet konstant av Høyesterett.

Det startet med at en drøftet tilknytningen mellom aksjer og næringen. Samme vurderingstema ble også lagt til grunn ved drøftelsen av sammenhengen mellom en fordring og virksomheten.

En kan si at tilknytningsvilkåret er sammensatt av en del kriterier, som hver på sin måte er viktige for at tilknytningsvilkåret skal anses for oppfylt.

Det er momenter som integrasjon, egen virksomhet, aktiv styring, det dynamiske element og andre særegne momenter, som vil ha betydning for tilknytningen i den enkelte sak.

Tilknytningsvilkåret vil gjøre seg like sterkt gjeldende ved tap på fordringer i konsern.

Det er to måter å få fradrag for tap på fordringer. Den ene er ved realisasjon jfr. sktl. § 6-2, 1. ledd. Den andre er ved "endelig konstatert" tap jfr. sktl. § 6-2, 2. ledd som gir rett til fradrag uavhengig av om tapet er oppstått ved realisasjon eller på en annen måte.

Omfanget av fradraget vil fremgå av differansen mellom fordringens inngangsverdi og dens utgangsverdi. Tapet vil oppstå hvor inngangsverdien er høyere enn utgangsverdien.

Enkelte ganger vil en fordring ha oppstått ved at et annet objekt eller ytelse er gjort om til fordring. Når fordring kommer inn i virksomhet etter at den har oppstått, og det er forhold som kan tilsi at den har endret verdi etter at den oppsto, må det vurderes hvilken inngangsverdi som skal legges til grunn på fordringen ved beregning av tapet.

Tapet på en fordring tidfestes i det året det er pådratt. Realisasjonsprinsippet i sktl. § 14-2, 2. ledd, regulerer tidfestingen av tap på fordringer. I følge ordlyden står det at en kostnad skal tidfestes ”det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke kostnaden”. I oppgaven dreier det seg om kreditor som lider tap på fordringer. Oppofrelsen for kreditor oppstår når tapet er endelig, dvs. når kreditor ”må dekke tapet”.

Vil tilknytningsvilkåret bli utøvet mildere eller strengere i fremtidige saker?

Det er vanskelig å gi et entydig svar på spørsmålet.

I *Commercial Buildings-dommen* ble vilkåret om tilknytning oppmyknet fordi Høyesterett forandret hva en skulle legge vekt på ved vurderingen av tilknytning. Spørsmålet dreide seg om skattyteren deltok aktivt i virksomheten i motsetning til passiv kapitalplassering.

I *Struts-dommen* ble det lagt til grunn en streng vurdering av tilknytningsvilkåret. Men i dommen var ikke et av hovedspørsmålene om passiv kapitalplassering kunne anses å foreligge. Problemstillingen var derimot, om strutseoppdrett ble ansett som en ny næring, som var uavhengig og ikke integrert med aksjonærenes øvrige gårdsdrift.

Flertallet i dommen konkluderte med at strutseoppdrettet var en ny næring.

På bakgrunn av dette kan det anføres at i de tilfeller og saker hvor et av hovedspørsmålene er om virksomheten er ny i forhold til den gamle næringen og det

konkluderes med at den er ny, virker det som Høyesterett vil legge til grunn en streng fortolkning av tilknytningsvilkåret og nekte for at tilknytningskriteriet er oppfylt.

I andre saker, hvor et av hovedspørsmålene dreier seg om passiv kapitalplassering og den ikke påvises, vil Høyesterett være mer tilbøyelig for å akseptere tilknytningsvilkåret for oppfylt.

8 Litteraturliste

8.1 Domsregister

Rt. 2008 s. 145

Rt. 2005 s. 1157

Rt. 2005 s. 1171

Rt. 1999 s. 1663

Rt. 1995 s. 1674

Rt. 1993 s. 700

Rt. 1993 s. 396

Rt. 1990 s. 1143

Rt. 1988 s. 1244

Rt. 1985 s. 319

Rt. 1986 s. 58

Rt. 1976 s. 1467

Rt. 1965 s. 1159

Rt. 1958 s. 1262

8.2 Utv. – Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål

Utv. 2002 s. 183

Utv. 1995 s. 1064

Utv. 1994 s. 1428

Utv. 1989 s. 881

Utv. 1989 s. 763

Utv. 1967 s. 238

8.3 Juridisk litteratur

Gjems – Onstad Ole – Norsk Bedriftskatterett – 7 utgave – Oslo 2008

Zimmer Fredrik – Bedrift, selskap og skatt – 4 utgave – Oslo 2006

Lignings - ABC 2007/08

Zimmer, Fredrik – Skatterett-SR-2006 nr. 3 s. 260

Syversen, Wahlstrøm og Wahr Hansen – Aksjesalg og inntektsskatt – 2 utgave, 1988

Aarbakke, Magnus – Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett – Oslo 1967

Skattedirektoratet -meldinger, SKM-2006-4

Zimmer Fredrik, Lærebok i skatterett, 2005

8.4 Forskrifter:

FSFIN Forskrift til skatteloven 19 nov. 1999 nr. 1158

8.5 Forarbeider:

Ot.prp.nr.35 (1990-91)

Innst. O. nr. 80 (1990-1991) s. 169

NOU 1989:14 – Aarbakkeutvalget

Annet:

Catharina Nes, referat - Vertikal integrasjon, Eierskapstilsynet 2002