

Tap på fordring:

To nye avgjørelser fra Høyesterett



Advokat
Morten Platou
Advokatfirmaet Thommessen

Frdrag for tap på fordring er en gjenganger i Høyesterett. 23. mars i år avsa Høyesterett dom i to saker om tap på fordring som gikk hver sin vei for skattyterne.

Tap ved realisasjon av enkle fordringer kan kun frdragsføres dersom tapet er lidt i skattyters virksomhet, jf. skatteloven § 6–2, 2. ledd. Frdrag for tap på fordring krever dermed at skattyter utøver en virksomhet og at fordringen har hatt en tilstrekkelig tilknytning til denne virksomheten. Høyesteretts seneste avgjørelser om tap på fordringer, Nikita-saken og Thinggaard-saken, gir både nyttige påminnelser ved tap på konserninterne fordringer og ytterligere avklaring for investeringselskapers tap på fordringer mot porteføljeselskaper.

Nikita-saken

Kort om sakens faktum

Den første saken gjaldt selskapet Raise International AS («Raise»), et selskap i frisørkjeden som tidligere het Nikita. Raise hadde i 2004 og 2006 etablert to datterselskaper i Storbritannia for å utvikle frisørvirksomhet der. Raise skulle stå for kjedens utenlandssatsing og skulle fungere som det norske konsernets holdingselskap mot utlandet. I deler av 2008 hadde Raise hatt én ansatt, men for øvrig hadde selskapet ikke hatt kostnader til ansatte.

Virksomheten i Storbritannia ble finansiert med egenkapital og aksjonærlån. Raise

hadde etterhvert en fordring mot de britiske selskapene på i overkant av kr 25 millioner. Fordringen gikk tapt da den britiske virksomheten ble nedlagt rundt årsskiftet 2008/2009.

Skattyters argumentasjon

Etter nedleggelsen av virksomheten i Storbritannia krevde Raise frdrag for tapet på fordringen. Skattekontoret nektet frdraget, og mente selskapet ikke drev virksomhet. Skattyter argumenterte for at aktiviteter som gjaldt utenlandssatsingen, men som var utført andre steder i konsernet, måtte anses å være utøvd for Raise' regning og risiko. Det var tross alt dette selskapet som var ansvarlig for nettopp utenlandssatsingen. Skattyter mente disse aktivitetene var tilstrekkelige til å utgjøre en virksomhet for Raise, og at fordringen knyttet seg til denne virksomheten. Raise vant i tingretten og lagmannsretten, men i Høyesterett var det stopp.

Høyesteretts syn

Høyesterett kom enstemmig til at tapet ikke kunne frdragsføres. Innledningsvis redegjorde førstvoterende dommer Bergh for en del klare utgangspunkter; aksjeeierskap vil ikke i seg selv anses som virksomhet, aksjeselskaper i konsern er selvstendige skattesubjekter som må vurderes hver for seg, og den privatrettslige og faktiske innrettelsen er avgjørende ved vurderingen.

Førstvoterende konstaterte at Raise ikke hadde hatt driftsinntekter i årene 2005–2008, balansen bestod hovedsakelig av finansielle driftsmidler, og selskapet hadde svært lave kostnader. Det avgjørende ble dermed om aktiviteten til de sentrale personene i konsernet – som var belastet andre steder i konsernet – kunne anses utført for Raise.



Etter Thinggaard-saken er det liten tvil om at investeringselskaper kan få frdrag for tap på fordringer mot porteføljeselskaper.

Selv om førstvoterende fant at det var drevet omfattende aktiviteter i konsernet tilknyttet utenlandssatsingen, var mangelen på skriftlig dokumentasjon problematisk. Kostnadene til de sentrale personene ble ikke belastet Raise, verken som lønnsutgifter, konsulentgodtgjørelser eller ved utgiftsdekning. Dermed kunne aktivitetene ikke være utført for selskapets regning.

Videre ble selskapet heller ikke belastet kostnader under konsernets ordning med administrasjonsbidrag. Slik konsernet hadde innrettet seg, fant førstvoterende at de overordnede aktivitetene knyttet til utenlandssatsingen ble utført for morselskapet i konsernet, mens de mer operative aktivitetene ble utført i de britiske selskapene. Det var dermed ingen annen aktivitet i Raise utover aksjeinvesteringene og utlån, som ikke utgjorde virksomhet. To av de sentrale personene i konsernet ivaretok rollene som styreleder og daglig leder i Raise, men dette var klart nok ikke tilstrekkelig til å utgjøre virksomhet. Fordi Raise ikke hadde drevet virksomhet, ble fradraget nektet.

Thinggaard-saken

Kort om sakens faktum

Terje Haglund hadde frem til år 2000 drevet virksomhet i form av oppkjøp av bedrifter for videreutvikling og salg. I år 2000 ble virksomheten overført til Haglunds heleide selskap Thinggaard AS («Thinggaard»). I tillegg til å være eneaksjonær, var Haglund også styreleder, daglig leder og eneste ansatte i selskapet.

I forbindelse med oppkjøp av selskapet Peterson AS i 2006 slo Thinggaard seg sammen med en rekke andre investorer og stiftet Risløkka AS. Risløkka AS ervervet deretter 66 % av aksjene i Startup 91 AS, som igjen ervervet samtlige aksjer i Peterson AS mot en kjøpesum på kr 250 millioner. Ettersom kjøpesummen ble høyere enn først antatt, måtte investorene stille ytterligere finansiering i form av ansvarlige lån. For Thinggaards del innebar dette et lån på kr 7 360 000 til Risløkka AS.

Etter oppkjøpet av Peterson AS utførte Haglund en rekke aktiviteter for Peterson-konsernet, uten at Thinggaard eller Haglund fakturerte Peterson AS for dette. I kjølvannet av finanskrisen fikk Peterson-konsernet problemer, som blant annet medførte at Thinggaards ansvarlige lån til Risløkka ble ansett endelig tapt i 2009.

Etter at fordringen var konstatert tapt, fakturerte Thinggaard Peterson AS for videre arbeid utført av Haglund.

Skattyters argumentasjon

Thinggaard krevde fradrag for tapet av fordringen mot Risløkka, men skattekontoret nektet fradraget under henvisning til at selskapet verken drev virksomhet eller at det forelå tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og en eventuell virksomhet. På det første ankepunktet hevdet skattyter at Thinggaard hadde drevet betydelige utviklingsaktiviteter som gikk utover det som måtte anses som passiv kapitalforvaltning, og at virksomhet derfor forelå. Til det andre ankepunktet ble det hevdet at tilknytningen mellom fordringen og virksomheten var tilstrekkelig og nær, ettersom hovedformålet med fordringen var å fremme selskapets utviklingsaktiviteter.

Høyesteretts syn – flertallet

Skattyter fikk medhold med minste margin da Høyesterett splittet seg i 3–2. Ved vurderingen av om tapet på fordringen kunne fradragsføres, vurderte førstvoterende først om Haglunds aktiviteter i Peterson-konsernet kunne tilordnes Thinggaard. Under henvisning til Nikita-saken uttalte hun at det måtte foreligge objektive holdepunkter slik at man i ettertid kan dokumentere at aktivitetene rent faktisk har skjedd for selskapet.

Staten hadde argumentert for at det måtte foreligge et privatrettslig grunnlag for at aktiviteten skulle kunne tilordnes Thinggaard, og at aktiviteten måtte være utført for selskapets regning og risiko. Særlig innvendte staten at Thinggaard ikke var blitt belastet noe for Haglunds aktiviteter, og at aktivitetene dermed ikke var utført for selskapets regning.

Førstvoterende mente kriteriet «regning og risiko» kunne være et hensiktsmessig utgangspunkt ved vurderingen av tilordningsspørsmålet, men at det typiske for ventureselskaper er at de skaffer seg fortjeneste ved utviklingen av porteføljeselskapene som tas ut i form av gevinst på aksjer. Det var således Thinggaard som hadde den reelle interessen av aktivitetene.

Det avgjørende for førstvoterende ble likevel overføringen av Haglunds personlige engasjement i porteføljeselskapene til Thinggaard ved stiftelsen av selskapet. Videre hadde Thinggaard i 2009 (etter at fordringen var tapt) fakturert for den samme aktiviteten. Dermed var det til-

strekkelige objektive holdepunkter for å fastslå at Haglunds aktiviteter kunne tilordnes Thinggaard.

Det neste spørsmålet førstvoterende måtte ta stilling til, var om Haglunds aktiviteter oppfylte kravene til å utgjøre en virksomhet. Under henvisning til Solér-dommen fastslo førstvoterende at det er på det rene at en aksjonær (her Thinggaard) kan drive virksomhet ved aktivt eierskap når aktiviteten går utover alminnelige aksjonærbeholdninger. Det avgjørende var aktivitetens karakter, omfang og varighet. I Thinggaards tilfelle fant førstvoterende at aktivitetene gikk langt utover arbeidet knyttet til Haglunds styreverv i Peterson-konsernet. Blant annet la hun vekt på at Thinggaard hadde fakturert Peterson AS med kr 750 000 for arbeid i 2009 etter at fordringen var tapt, og at Haglunds aktiviteter i tidligere år hadde ligget på samme nivå som i 2009.

Det siste spørsmålet i saken var fordringens tilknytning til Thinggaards virksomhet. Her slo førstvoterende raskt fast at investeringen i Peterson AS, lånet til Risløkka AS og Haglunds aktiviteter måtte anses som en integrert økonomisk virksomhet, hvor de tre elementene var avhengige av hverandre. Det hadde ingen betydning at lånet ble gitt til Risløkka AS og at aksjene i Peterson-konsernet ble kjøpt gjennom en eierandel i Startup 91 AS. Samtlige vilkår for fradrag var dermed oppfylt.

Hva kan man ta med seg fra avgjørelsene?

Høyesterett avviser ikke synspunktet om at selskap i konsern kan drive virksomhet selv om de relevante aktivitetene utøves andre steder i konsernet. Det avgjørende i Nikita-saken synes å være fraværet av dokumentasjon som kunne bygget opp under skattyters påstander. Om ikke annet viser avgjørelsen viktigheten av å kunne dokumentere konserninterne ordninger, eksempelvis ved skriftlige avtaler, internfakturering, belastninger i regnskap m.m.

Etter Thinggaard-saken er det liten tvil om at investeringsselskaper kan få fradrag for tap på fordringer mot porteføljeselskaper. For såkalte venture-selskaper i deleide strukturer er dommen dermed en kjærkommen avklaring. Det avgjørende for slike selskapers fradragsrett vil være om det foreligger objektive holdepunkter for at investeringsselskapet har drevet virksomhet som knytter seg til porteføljeselskapet.