

SkatteFUNN-reglene. Forskningsrådet og skatteetaten har i dag vide rammer for kontroll og sanksjoner, herunder ettersyn av skattepliktige, endring av skattefastsetting, illeggelse av tilleggs-skatt og inndragning av godkjenning av FoU-prosjekt (Forskningsrådet).

Påtalemyndighetene har også mulighet til å forfølge misbruk av SkatteFUNN.

SA foreslår å avgrense SkatteFUNN mot foretak som har begrenset norsk skattemessig aktivitet. Begrunnelsen er ønske om å støtte foretak som har

hovedtyngden av sin FoU-aktivitet i Norge. Forslaget vil neppe være gjennomførbart som en generell regel, bl.a. pga. internasjonale forpliktelser etter EØS-avtalen.

Del VII - skatt:

Saker fra Skatteklagenemndas saksbehandling 2017

Tema i de tre sakene fra Skatteklagenemndas saksbehandling denne gang er fradragsretten. Sakene gjelder kostnader til forprosjektering av utbyggingsplaner jf. skatteloven § 6-1 og spørsmål om på hvilket tidspunkt et tap kan anses endelig konstatert jf. § 6-2. Den siste saken drøfter spørsmålet om et tap er lidit i virksomhet og om det foreligger særlig og nær tilknytning mellom fordring og virksomhet, også denne knyttet til § 6-2.



Senior skattejurist
Line Solli
Sekretariatet for Skatteklagenemnda



Senior rådgiver
May-Lise Persen Lerang
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Frdrag for utbyggingskostnader¹

Saken gjelder fradragsretten for kostnader knyttet til forprosjektering av utbyggingsplaner jf. skatteloven § 6-1.

Selskapet og dets prosjekt

Den skattepliktige («selskapet») var et eiendomsutviklingselskap eid av Mor AS. Selskapet eide næringsseidomene i konsernet, og virksomheten i selskapet var hovedsakelig forbundet

med kjøp, salg, utleie, utvikling og eie av næringsseidom.

Det angjeldende prosjektet var knyttet til utbygging av fem eiendommer i «nabolaget», som hadde vært i konsernets eie i mer enn 25 år. Prosjektet ble gjennomført i fellesskap av selskapet og Søster AS. Selskapet eide to av eiendommene og koordinerte hele prosjektet. En andel av kostnadene ble belastet Søster AS etter avtalt fordeling.

Selskapet hadde for årene 2011 og 2012 fradragsført diverse kostnader til «forprosjektering av utbyggingsplaner.» Kostnadene knyttet seg til gebyr til kommunen, byggeteknisk konsulent- og arkitektbistand i forbindelse med arbeid med reguleringsplan, nødvendig geoteknisk konsulentbistand og konsernintern fakturering knyttet til oppfølging av arbeidet fra Mor AS. Alle kostnadene var pådratt før godkjenning av detaljreguleringsplan våren 2013.

Skattekontorets synspunkt

Skattekontoret mente at prosjekteringskostnadene skulle balanseføres og tilordnes fremtidig bygg eller tomtegrunn. Dette ble begrunnet med at prosjekteringskostnader til prosjekt med sikte på erverv av driftsmidler ikke kan anses som en oppoffelse, da anskaffelsen fortsatt er i behold hos selskapet.

Den skattepliktiges anførsler

I klagen ble det fremhevet at det på det tidspunktet kostnadene ble pådratt, var høyst usikkert hvorvidt det faktisk ville bli noe driftsmiddel som kostnadene senere kunne aktiveres på, eller hva slags type driftsmiddel som eventuelt ville blitt tilvirket. I mars 2016 var dette fortsatt usikkert, og det ble opplyst at selskapet vurderte alternativ bruk av tomteområdene, for eksempel boligutbygging. Sekretariatet viste i denne forbindelse til at næringsmarkedet og tomteprisene siden 2011 hadde falt i verdi som følge av overkapasitet.

¹ Saken er publisert på Skatteetaten.no under referansen NS 111/2017.

Sekretariatets vurdering

Det sentrale spørsmålet i saken var om oppofrelsesvilkåret² var oppfylt når det gjaldt den skattepliktiges kostnader knyttet til «forprosjektering av utbyggingplaner».

I sekretariatets vurdering ble det vist til at en ren ombytting av verdier ikke innebærer noen oppofrelse. Kravet om oppofrelse vil ikke være oppfylt for kostnader som innebærer en investering, det vil si når kostnadene kan anses som vederlag for fremtidige økonomiske fordeler.³

Sekretariatet viste til enkelte sentrale dommer⁴ der Høyesterett har behandlet oppofrelsesvilkåret konkret. Når det gjaldt grensen mellom direkte fradragsrett og aktiveringsplikt, viste sekretariatet til Zimmer⁵ som skriver: «Spørsmålet er om «vederlaget» med tilstrekkelig grad av sikkerhet vil påvirke skattyters inntektsforhold i senere år enn betalingsåret – eller, kortere og mer upresist uttrykt om det har varig verdi for skattyteren.»

Etter en gjennomgang og drøftelse av en rekke ulike kilder,⁶ utledet sekretariatet enkelte retningslinjer for grensen mellom aktiveringsplikt eller fradragsrett knyttet til kostnader som gjelder tomteutvikling:

Det avgjørende for vurderingen av om de aktuelle kostnadene kunne anses «oppofret», var om de kunne anses for å øke verdien av tomten eller måtte anses som investering i et driftsmiddel, i dette tilfelle et fremtidig næringsbygg. Hvis sistnevnte var tilfellet, måtte kostnadene anses som vederlag for fremtidige økonomiske fordeler. En slik ombytting av verdier innebar ikke oppofrelse. Den motytelse som selskapet fikk ved betaling av kostna-

dene, ville i slike tilfeller påvirke selskapets inntektsforhold i senere år, og dermed ha «varig verdi» for selskapet.

Kostnader som selskapet hadde betalt for geotekniske undersøkelser for å utrede stabiliteten i området og boreprøver, var etter sekretariatets oppfatning klart nok undersøkelser som hadde verdi for tomtens utvikling og verdi. I motsetning til i oppkjøpstilfeller,⁷ ville arbeid med analyse og kartlegging av grunnforhold mv. av en tomt den skattepliktige allerede eide, også kunne ha verdi ved et videresalg av tomten. Sekretariatet bemerket at dette var undersøkelser som var nødvendige for å oppføre et næringsbygg på eiendommen, selv om undersøkelsene også avdekket at det var behov for utbedringer av grunnen.

Når det gjaldt kostnader til arkitekt, prosjekt- og byggeledelse mv. knyttet til arbeid med å oppnå en godkjent detaljreguleringsplan for videre utbygging, var dette kostnader som var nødvendige for, og som ville ha verdi for den videre tomteutviklingen. Avhengig av kostnadens art, ville de etter omstendighetene også kunne betraktes som investering i det fremtidige driftsmiddelet, i dette tilfellet et fremtidig næringsbygg.

Selskapet hadde i denne saken iverksatt prosessen knyttet til oppføring av et nytt næringsbygg og dekket de kostnader denne prosessen medførte, og hadde et klart ønske om å realisere prosjektet da forprosjektet ble oppstartet. I motsatt fall ville man ikke brukt midler på dette. Selskapet hadde i tillegg ressurser til å utvikle driftsmiddelet, og de tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger for å fullføre prosjektet. Det fremsto for sekretariatet som tilstrekkelig sannsynlig at kostnadene som påløppte vil skape varige verdier for selskapet.

Sekretariatet mente på denne bakgrunn at kostnadene til arkitekt, prosjekt- og byggeledelse mv. derfor skulle aktiveres på tomten og eventuelt delvis til bygget. Sekretariatet mente også at det var klart at disse kostnadene, dersom ønsket regulering ikke ble oppnådd eller sel-



Selskapet eide næringsseiendommene i konsernet, og virksomheten i selskapet var hovedsakelig forbundet med kjøp, salg, utleie, utvikling og eie av næringsseiendom.

skapet av andre grunner bestemte seg for ikke å gjennomføre prosjektet, i det vesentligste ikke ville føre til noen varig verdi for selskapet. Kostnadene knyttet til arbeidet med reguleringsplanen, som ikke førte til noen varig verdi for selskapet, må da anses oppofret, og ville kunne fradragsføres.

Sekretariatet bemerket at utbyggingsprosjektet i dette tilfellet gjaldt et klart avgrenset tomteområde som ble utviklet i fellesskap av selskapet og Søster AS. Området var regulert for oppføring av kontorbygg da selskapet ervervet eiendommene, og detaljreguleringsplanen som partene fikk godkjent i 2013 gjaldt også oppføring av kontorbygg. Den usikkerhet som knyttet seg til utbyggingen i perioden frem mot 2013, var knyttet til kostnadsfordeling ved å fylle opp tomtegrunnen. Det var også uklart hvor mange parkeringsplasser kommunen ville tillate per kvadratmeter. Under bokettersynet i 2013 ble det opplyst at selskapet hadde startet søk etter aktuelle leietakere, men det var ikke klart om selskapet ville nå målet om å leie ut 50–70 % av bygget før byggestart.

Sekretariatet vurderte situasjonen dithen at det forelå noe usikkerhet knyttet til utbyggingen, men at selskapet arbeidet med det siktepunkt at utbyggingen ville bli realisert. Partene pådro seg kostnader av relativt betydelig størrelse til prosjektet. Selv om det ved årsskiftet 2011/2012 og 2012/2013 var usikkerhet knyttet til markedsutvikling og leietakere til bygget, kommunens godkjennelse av detaljreguleringsplanen og andre forhold som nevnt over, kunne sekretariatet ikke

² Skatteloven § 6-1, en «kostnad» må ifølge ordlyden være «pådratt».

³ Ot.prp. nr. 26 (2005–2006) punkt 6.5.1.1.

⁴ Særlig Rt-2014-108 (Statoil Angola), hvor Høyesterett sluttet seg til Fredrik Zimmers redegjørelse for innholdet i vilkåret, se punkt 48.

⁵ Lærebok i Skatterett, side 185.

⁶ Dommene Rt-2014-108 Statoil Angola, Rt-2015-242 Bjørvika, Rt-1993-1012 Forland, LB-2001-2337 Aker Material, Ot.prp. nr 1 (1999-2000), punkt 16.3.3.2, Finansdepartementets uttalelse i Utv-2005-833, Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 26. oktober 2011 og artikkelen «Skattemessig behandling av kostnader ved utvikling av eiendom», Tone Kaarbo, Tidsskrift for Eiendomsrett, 2015, side 150–183 (TFEI-2015-150).

⁷ LB-2001-2337.

se at det forelå forhold som viste at prosjektet ikke ville bli realisert, eller som gjorde at det ikke lenger var sannsynlig at bygget ville bli realisert, slik at kostnadene som selskapet hadde pådratt seg ikke ville ha noen varig verdi. Etter sekretariatets oppfatning var det da ikke grunnlag for å utgiftsføre kostnadene som så langt var medgått til prosjektet.

På denne bakgrunn skulle kostnadene etter sekretariatets oppfatning anses som en investering i tomten eller det forretningsbygg som partene planla å oppføre. Kravet om «oppofrelse» i skatteloven § 6-1 var da ikke oppfylt. Kostnadene skulle derfor vært aktiverte, da de måtte anses som en investering i tomten eller det forretningsbygg som partene planla å oppføre.

Selskapet måtte selv vurdere hvilke kostnader som skulle henføres til tomt, bygg eller tekniske installasjoner.

Nemnda var enig i sekretariatets vurderinger.

Tidspunktet for å konstatere et krav for endelig tapt⁸

Saken gjelder spørsmål om fradrag for tap på fordring på NOK 18 mill. og garantistillelse på NOK 12 mill., jf. skatteloven § 6-2, herunder særlig spørsmålet om på hvilket tidspunkt tapet kan anses endelig konstatert.

Saksforholdet

Den skattepliktige var et holdingselskap som drev med rederivirksomhet i en konsernstruktur der kommersielle aktiviteter var plassert i datterselskaper og tilknyttede selskaper. Selskapet eide selskapet B i 50/50 samarbeid med et annet selskap C. Selskapet B eide fire skip som teknisk og kommersielt ble operert av den skattepliktige. Skipene var lånefinansiert, og kreditorene hadde pant i skipene som sikkerhet.

I 2009 ytet den skattepliktige et lån på MUSD 3 til B, og det ble stilt en garanti på MUSD 2. Det ble samtidig



Den skattepliktige var et holdingselskap som drev med rederivirksomhet i en konsernstruktur der kommersielle aktiviteter var plassert i datterselskaper og tilknyttede selskaper.

avtalt at C, innen utgangen av 2011, skulle kjøpe halve fordringen mot B for MUSD 1,5 og overta sin 50 % andel av garantistillelsen, ellers forpliktet C seg til å overdra sine aksjer i B til den skattepliktige for en dollar. Lån og garanti fra den skattepliktige til B var pantsikret med prioritet etter bankene.

I siste del av 2011 ble det klart at B ikke ville overleve uten tilførsel av ny kapital. B hadde for en lengre periode vært i brudd med lånevilkårene og bankene forberedte salg av skipene. Den skattepliktige var ikke interessert i å tilføre B ytterligere finansiell bistand. C benyttet ikke opsjonen på å kjøpe halve fordringen og overta garantiansvaret innen utløpet av 2011.

Den 26. januar 2012 inngikk bankene, B og den skattepliktige en avtale hvor den skattepliktige forpliktet seg til å avvikle B og realisere skipene innen utgangen av april 2012. Samtidig forpliktet den skattepliktige seg til å utøve sin opsjon om å erverve de resterende 50 % av aksjene til C innen 14 dager. Melding om opsjonsutøvelse ble sendt samme dag. Etter at Bs fire skip ble avhendet for samlet MUSD 37,5, endte bankene opp med et tap på MUSD 9.

Krav om fradrag for tap i 2011

Ved innlevering av selvangivelsen for inntektsåret 2011 krevde den skattepliktige fradrag for tap på fordring med MNOK 18 og fradrag for tap på garanti med MNOK 12. Skattekontoret tilbakeførte tapet ved endringssak for 2011. Endringssaken ble påklaget til Skatteklagenemnda.

Skatteklagenemndas vedtak fastholdt tilbakeføringen da den mente at fordringen ikke kunne anses som klart uerholdelig ved utgangen av 2011. Nemnda la særlig vekt på at B drev virksomhet ved årsskiftet 2011–2012 og hadde betydelige eiendeler, herunder fire skip og at det på dette tidspunktet ikke var fattet beslutning om avvikling av selskapet eller driften.

Krav om fradrag for tap i 2012

Etter anmodning fra den skattepliktige tok skattekontoret opp endringssak for inntektsåret 2012, men fastholdt den foretatte skattefastsettelsen. Skattekontoret la til grunn at den skattepliktige ved utøvelsen av opsjonen den 26. januar 2012 var 100 % eier av B, og at fradrag for endelig konstatert tap etter dette tidspunktet var avskåret da selskapene ble ansett som nærstående. Når det gjaldt perioden mellom 1. januar 2012 og tidspunkt for utøvelsen av opsjonen den 26. januar 2012, la skattekontoret til grunn at forholdene var de samme som ved årsskiftet 2011/12 hvor det ikke forelå grunnlag for tapsfradrag, jf. Skatteklagenemndas vedtak for 2011.

Sekretariatets vurdering

Den skattepliktige krevde fradrag for tap på lån og garantistillelse⁹ for 2012. Det var enighet om at den skattepliktige drev virksomhet i skatterettslig forstand. Det var heller ikke bestridt at den nødvendige tilknytning forelå. Spørsmålet i saken var utelukkende spørsmålet om tapet var endelig konstatert for inntektsåret 2012.¹⁰

Det følger av ordlyden i forskriften¹¹ at terskelen for å innrømme tapsfradrag etter bestemmelsen er ment å være høy. Det samme kan utledes av rettspraksis.¹²

⁹ Begge deler var omfattet av fordringsbegrepet i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c, og ble vurdert samlet.

¹⁰ Hovedregelen om fradrag gir fradragsrett for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jf. skatteloven § 6-1. Fradragsrett for tap følger av skatteloven § 6-2 der det innrømmes fradrag for endelig konstatert tap på utestående fordringer. I 2011 ble det innført nye regler som begrenser fradragsretten for tap på fordringer mellom nærstående.

¹¹ FSN § 6-2-1 inneholder nærmere presiseringer om hva som skal anses å ligge i vilkåret om at tap på fordring må være endelig konstatert.

¹² Sekretariatet mente at rettspraksis vedrørende skatteloven 1911 § 44 fortsatt har rettskildemessig verdi, da ingen realitetsendring var tilsiktet ved skatteloven 1999, jf. Ot. prp. nr. 86 (1997–1998).

⁸ Saken er publisert på skatteetaten.no under referansen NS 116/2017 og på Lovdata.no under referansen SKSN1-2017-116.

Ikke krav om formell avvikling

Sekretariatet bemerket at det ikke var krav om noen formell avvikling,¹³ men at det stiltes strenge krav før en fordring kunne anses endelig tapt. Sekretariatet viste til at vurderingstemaet for om et tap skulle anses endelig konstatert, var spørsmålet om det med stor grad av sikkerhet kan konstateres at fordringen ikke ville bli dekket, dvs. at det må ha vært på «det rene [...] at iallfall det alt vesentlige av eierselskapenes krav var tapt».¹⁴ Etter sekretariatets oppfatning måtte størrelsen og realiteten i underbalsen i B som forelå høsten 2011, som også var støttet opp av verdsettelsene foretatt av banken, tillegges vekt i vurderingen av om fordringen var endelig konstatert tapt. Sekretariatet viste videre til at B hadde vært i brudd med lånevilkårene siden 2010 og at bankene dermed når som helst kunne tiltre pantet. Sekretariatet var dermed av den oppfatning at det ikke kunne legges avgjørende vekt på at skipene faktisk ikke var solgt i vurderingen av om tapet var endelig konstatert.

Høyesterett har i saker¹⁵ hvor fradrag for tap ikke er ansett endelig konstatert lagt avgjørende vekt på at det ikke forelå planer om å avvikle debitorselskapet, og at det ble ansett i konsernets interesse at selskapet ble satt i stand til å drive videre. I denne saken var det imidlertid på det rene at den skattepliktige hadde planer om å avvikle virksomheten i B allerede i slutten av 2011. Avtalen inngått den 26. januar 2012 bekreftet dette.

Ikke vilkår om at fordringen formelt må være ettergitt

Skatteklagenemnda hadde i vedtaket for inntektsåret 2011 lagt vekt på at fordringen mot B formelt sett ikke var ettergitt ved årsskiftet 2011/2012. Den la til grunn at den skattepliktige dermed ville hatt muligheten til å forlange at B innfridde kravet dersom den økonomiske situasjonen hadde bedret seg.

Sekretariatet mente at det ikke kunne legges avgjørende vekt på at fordringen formelt sett ikke var ettergitt.¹⁶

Sekretariatet trakk også frem at B hadde inntekter til å dekke løpende kostnader i perioden 1. januar til 26. januar 2012, og at det ut fra opplysningene som forelå, ikke var nødvendig å tilføre selskapet ny likviditet i denne perioden. Det var først i avviklingsperioden det ble tilført ca. MUSD 0,5 fra den skattepliktige til B. Øvrige kreditorer var således dekket av B i perioden 1. januar til 26. januar 2012, og av hensyn til omdømme og konsernets relasjon til bankene/pantekreditorerne ble det ansett i den skattepliktiges interesse at B overholdt sine forpliktelser ovenfor leverandører mv. Dette var momenter som i rettspraksis¹⁷ var vektlagt i den skattepliktiges disfavør.

Skatteklagenemnda la til grunn at muligheten den skattepliktige ville ha hatt til å skaffe full kontroll over B fra og med 1. januar 2012 var svært verdifull for den skattepliktige da fordringen da ga den skattepliktige grunnlag for å sikre seg full kontroll over Cs halvpart av aksjene. Sekretariatet var av den oppfatning at det hadde en verdi for den skattepliktige å kunne sikre en styrt avvikling av B, men at dette ikke medførte at fordringen fikk noen verdi. En overtakelse av aksjene ville ikke tilføre B midler eller forøvrig øke Bs muligheter for å tilbakebetale fordringen til den skattepliktige.

Ikke verdier i B

Sekretariatet var av den oppfatning at avtalen om styrt avvikling inngått den 26. januar 2012, bekreftet at det ikke var noe å hente for den skattepliktige i B. Alt som eventuelt måtte være på konto hos B etter avviklingen skulle etter avtale overføres til bankene. Sekretariatet mente det var klart at den skattepliktige ikke ville inngått en slik avtale uten at det vesentligste av selskapets krav var tapt.

Sekretariatet mente videre at avviklingen av B i realiteten var startet i god

tid før den ble formalisert gjennom avtalen med bankene den 26. januar 2012. Det fremsto etter sekretariatets oppfatning som sannsynlig at B, den skattepliktige og bankene hadde en løpende dialog og avvikling allerede før årsskiftet 2011/2012. Sekretariatet viste til at også etterfølgende forhold kunne ha betydning ved vurderingen.

At eierselskapenes krav var tapt i perioden fra 1. januar til 26. januar 2012, ble etter sekretariatets oppfatning også styrket av at C ikke utøvde sin rett til å tiltre låneforhold og garantien. Dette talte for at C vurderte Bs verdi til i hvert fall å være lavere enn Cs kostnad ved å tiltre låneforholdet og garantien.

Tapet var tapt i 2012

Etter en samlet vurdering mente sekretariatet at tapet var endelig konstatert i perioden 1. januar 2012 til 26. januar 2012.

I denne perioden eide den skattepliktige 50 % av aksjene i B, slik at den skattepliktige og B ikke ble regnet som nærstående¹⁸. De øvrige vilkårene var således oppfylt, og sekretariatet innstilte på at den skattepliktige ble innrømmet fradrag for tap på fordring med ca. MNOK 18 og tap på garanti med ca. MNOK 12.

Skatteklagenemnda sluttet seg enstemmig til sekretariatets innstilling.

Tap på fordring¹⁹

Saken gjelder spørsmålet om det foreligger fradragsrett for tap på fordring etter skatteloven § 6-2, herunder spørsmålet om tapet er lidet «i virksomhet» og om det foreligger særlig og nær tilknytning mellom fordring og virksomhet.²⁰

Det omtvistede beløpet var et fradragført tap på fordring på vel kr 2,7 mill., medtatt på den skattepliktiges selvangivelse for inntektsåret 2013.

¹⁸ Etter avskjæringsregelen i skatteloven § 6-2 tredje ledd.

¹⁹ Saken er behandlet i stor avdeling med referansen NS 121/2017. Den er p.t. ikke publisert.

²⁰ Saken gjelder også spørsmål om illeggelse av tilleggsskatt, men den delen av saken blir ikke belyst i denne fremstillingen.

13 Rt-1990-1143 (Norse Petroleum AS), Rt-2015-203 (Scancem-dommen).

14 Jf. premissene i Selmersaken Rt-1993-700.

15 Rt-1990-1143 (Norse Petroleum).

16 Sammenlignet med situasjonen i Rt-2015-203 (Scancem).

17 Jf. blant annet Rt-1999-1663 (Hydro Fertilizer Ltd).



Det omtvistede beløpet var et fradragført tap på fordring på vel 2,7 millioner kroner.

Kort om selskapet

Den skattepliktige ble stiftet av B i november 2005 med en aksjekapital på kr 1 000 000, fordelt på 1 000 000 aksjer. Stiftelsen skjedde med tingsinnskudd av aksjer med skattemessig kontinuitet i henhold til overgangsregel E til skatteloven § 2–38.²¹ B hadde vært styreleder i selskapet fra stiftelsestidspunktet. B var involvert i en rekke andre selskaper, og var ansatt i L AS i en 80 % stilling.

Selskapets aktivitet kunne deles inn i tre kategorier: salg av konsulenttjenester, utleie av fritidseiendom og investering i selskaper (både børsnoterte og ikke-børsnoterte).

Kort om fordringen

Selskapet hadde en fordring på E AS, som det eide 50 % av. Selskapet solgte i september 2013 alle sine aksjer i E AS og utestående fordringer på vel kr 2,7 mill. mot E AS for kr 1. Bakgrunnen for salget relaterte seg til konkursåpningen i L AS tidligere samme år, et selskap som E AS eide 15 % av. Den skattepliktige hevdet at fordringen mot E AS ble uerholdelig i det øyeblikk L AS ble slått konkurs, da eneste balanseførte verdi i E AS var aksjeposten i L AS.

Det forelå fire låneavtaler mellom E AS som låntaker og den skattepliktige og en annen aktør som långivere. Långiverne eide låntaker i fellesskap, med en halvpart hver, og låneforholdet fulgte eierbrøken. Samlet lånebeløp utgjorde vel kr 5,5 millioner, ca. 2,7 på hver långiver.

Rettslig utgangspunkt for vurderingen

Sekretariatet mente det var klart at den skattepliktige hadde en fordring mot E AS. Det var heller ikke bestridt at fordringen var realisert og dermed endelig tapt. Spørsmålet i saken var om den skattepliktige drev virksomhet og om det var tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og den skattepliktiges virksomhet, slik at tapsfradrag kunne innrømmes.

Sekretariatet foretok innledningsvis en vurdering av hjemmelsgrunnlaget.²² Den skattepliktige anførte at selskapet hadde realisert fordringen med tap, og at realisasjonstapet da kunne fradras med hjemmel i skatteloven § 6–2 første ledd. Skattekontoret hadde i vurderingen tatt utgangspunkt i skatteloven § 6–2 annet ledd første punktum.

Sekretariatet var av den oppfatning at «annet tap» i bestemmelsens annet ledd måtte bety andre tap enn realisasjonstilfellene hjemlet i bestemmelsens første ledd, f.eks. tilfeller der debitor er konkurs. I denne saken var fordringen realisert, og det forelå derfor ikke «annet tap». Sekretariatet mente at det det naturlige utgangspunktet etter ordlyden måtte være skatteloven § 6–2 første ledd.²³

Sekretariatet bemerket at fradrag for tap gjelder i den utstrekning gevinst er skattepliktig.²⁴ Det er ikke skatteplikt for gevinst på fordring utenfor virksomhet.²⁵ For å ha krav på skattefradrag ved realisasjon av fordring kreves det dermed at den skattepliktige driver virksomhet. Etter Høyesterettspraksis²⁶ kreves det i tillegg at fordringene må ha «særlig og nær tilknytning» til kreditors egen virksomhet.

Virksomhetsvurderingen²⁷

En aksjonærposisjon i seg selv anses i utgangspunktet ikke som virksomhet i

skattelovens forstand, og passiv kapitalforvaltning gir ikke grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6–2.²⁸ Høyesterett²⁹ har imidlertid kommet til at en privatpersons aktivitet kan sees i sammenheng med aktiviteten i et selskap. Sekretariatet foretok av den grunn en vurdering av om B sin aktivitet for L AS kunne regnes som en del av aktiviteten i den skattepliktige. Etter en konkret vurdering³⁰ kom sekretariatet til at B sin aktivitet som betalt daglig leder i L AS måtte knyttes til dette selskapet³¹ og kunne av den grunn ikke tilordnes den skattepliktige.

Sekretariatet foretok deretter en vurdering av om aktiviteten som hadde funnet sted hos den skattepliktige; salg av management og rådgivningstjenester, investor som holdingselskap/morselskap og handel med aksjer samt utleie av fritidshytte, oppfylte skattelovens krav til virksomhet.³² Den skattepliktige hevdet at investeringen i porteføljeselskapene (ikke børsaksjer) og salg av konsulenttjenester inngikk som en integrert helhet. Porteføljeselskapene ville gi den skattepliktige økte konsulentinntekter, i tillegg til mer langsiktige gevinster ved realisasjon.

Sekretariatet bemerket at den skatterettslige klassifiseringen av aktivitetene i utgangspunktet måtte vurderes hver for seg.³³

Sekretariatet la til grunn at den skattepliktige drev virksomhet innen konsulentbransjen. Selskapets salgsinntekter var for det vesentligste honorar for utleie av selskapets eneaksjonær og styreleder B. Aktiviteten hadde vedvart over flere år og hadde også gått med overskudd. Det var heller ikke tvilsomt at konsulentaktiviteten var utført for den skattepliktiges «regning og risiko».

skatteloven § 6-2 andre ledd første punktum, HR-2017-627-A (Nikita) og HR-2017-628-A (Thinggaard).

28 Se bl.a. Rt-2015-628 avsnitt 33 (Solér).

29 HR-2017-628-A (Thinggaard).

30 Konkret vurdering av de objektive holdepunkter i denne saken opp mot HR-2017-628-A (Thinggaard).

31 Jr. HR-2017-627-A (Nikita).

32 Det skatterettslige virksomhetsbegrepet er gjennom omfattende praksis gitt følgende generelle definisjon: det må være en vedvarende aktivitet av et visst omfang som objektivt sett er egnet til å gå med overskudd. Virksomheten må være utført for den skattepliktiges regning og risiko.

33 Dette følger av skattelovens sontring mellom arbeids-, kapital- og virksomhetsinntekt i skatteloven § 5-1, første ledd og de ulike regler for den skatterettslige behandlingen av de ulike inntektstypene.

21 I endringslov til skatte- og avgiftslovgivningen av 10. desember 2004 nr. 77.

22 Hovedregelen om fradrag følger av skatteloven § 6-1. Skatteloven § 6-2 inneholder bestemmelsene om fradrag for tap. Skatteloven § 6-2 første ledd gjelder tap ved realisasjon av formuesobjekt både i og utenfor virksomhet, men begrenses av henvisningen til skatteloven kapittel 9.

23 Denne forståelsen har støtte i Høyesteretts dom inntatt i Rt-2015-203 (Scancem).

24 Jf. skatteloven § 9-4 se § 9-3.

25 Jf. skatteloven § 9-3 første ledd c, dog unntak for mengdegjeldsbrev.

26 Dette tilknytningsvilkåret fremgår alt i Høyesteretts dom inntatt i Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi) og blant annet i Urv-2008-389 (Norsk struts).

27 Høyesterett avsa 23. mars 2017 to dommer som i en viss utstrekning bidrar til å avklare begrepet «virksomhet» i

B personlig hadde mottatt lønn fra den skattepliktige i en årrekke.

Sekretariatet la videre til grunn at utleien av fritidshytten ikke oppfylte vilkårene for å anses som virksomhet i skatterettslig forstand. Den skattepliktige hadde heller ikke anført eller dokumentert at utleieaktiviteten var å anse som virksomhet.

Spørsmålet som gjensto var da om den skattepliktiges handel med aksjer var å anse som virksomhet eller som passiv kapitalforvaltning. Ved avgrensningen mot passiv kapitalplassering ble det blant annet lagt vekt på om handelen med aksjer og andre verdipapirer var systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse. Videre var det av betydning om formålet med aktiviteten var å oppnå kortsiktige gevinster i motsetning til ved en passiv plassering ut fra et langsiktig mål.

Basert på foreliggende praksis³⁴ mente sekretariatet at den skattepliktiges handel med børsaksjer ikke kunne anses som virksomhet.

Den skattepliktige drev også med investeringer i porteføljeselskaper, da den skattepliktige hadde investert i syv porteføljeselskaper i 2013 og eide fra 15 % til 100 % av aksjekapitalen i disse. Den skattepliktige hevdet at virksomheten var eiendomsutvikling.³⁵

Sekretariatet viste til Høyesteretts vurdering³⁶ og konstaterte at hvorvidt et utviklingselskap drev virksomhet, måtte baseres på en helhetsvurdering. Etter en konkret vurdering fant sekretariatet det ikke dokumentert at det foregikk «konsulenttjenester av tyngre og aktiv karakter, deltakelse i strategivalg» etc. i den skattepliktige i den aktuelle perioden. Årsaken til dette var at aktiviteten i den skattepliktige i all hovedsak hadde vært knyttet til B personlig. Antall årsverk i den skattepliktige hadde variert mellom 0 og 1 fra 2007 til 2013. Det var også B som hadde tatt største

delen av lønnen i selskapet. Samtidig viste B's private lønnsinntekter at han i all hovedsak hadde mottatt lønn fra L AS på omlag en million per år. Arbeidsavtalen viste at B var ansatt i L AS i en 80 % stilling. I tillegg hadde B hatt en rekke verv i selskaper som den skattepliktige ikke hadde investert i. Det fremgikk også av mottatt informasjon at prosjektet B var involvert i i L AS var så stort at det ikke lot seg gjøre å kombinere med andre prosjekter.

Basert på dokumentasjonen og objektivt observerbare fakta kom sekretariatet til at utviklingsaktiviteten i den skattepliktige ikke var tilstrekkelig til å anses som virksomhet da B personlig hovedsakelig hadde vært aktiv med L AS.

Sekretariatet bemerket også at heller ikke den skattepliktiges utlånsaktivitet var tilstrekkelig til å anses som skattepliktig virksomhet.

Særlig og nær tilknytning mellom virksomhet og fordring

Retten til fradrag forutsetter videre at det foreligger en særlig og nær tilknytning mellom den skattepliktiges virksomhet og tapet på fordringen som kreves tåpført.³⁷

Sekretariatet la til grunn at lånet var ytt fra den skattepliktige til E AS, men at intensjonen med utlånet var at pengene skulle brukes i L AS. Basert på rettens³⁸ uttalelser om virkningen av et slikt mellomliggende holdingselskap, kom sekretariatet til at opptak av lån i et selskap med intensjon om å bruke det i et annet ikke ville være avgjørende for vurderingen i denne saken.

Spørsmålet var da om fordringen, lånet fra den skattepliktige til E AS/L AS, hadde en særlig og nær tilknytning til selskapets skattepliktige virksomhet, konsulentvirksomheten.

Det syntes åpenbart for sekretariatet at det forelå en sammenheng mellom den skattepliktiges posisjon som aksjonær i og långiver til flere av selskapene som

hadde drevet med eiendomsutvikling på den ene siden og på den annen side leverte konsulentoppdrag til flere av de samme selskapene. Det ble vist til selskapets konsulentoppdrag for F AS og G AS, som begge var aksjeselskaper der den skattepliktige hadde hatt store eierandeler. Det måtte kunne legges til grunn at utsiktene for å få oppdrag til selskapets konsulentvirksomhet hadde vært motiverende både for aksjeerverv i og eventuelle utlån til disse selskapene.

Sekretariatet bemerket at ovennevnte alene ikke var nok for å etablere «særlig og nær tilknytning» til den skattepliktiges næringsutøvelse.³⁹ Det forlanges i tillegg at det dominerende motivet for kredittgivingen hadde vært å fremme den skattepliktiges virksomhet i form av økte virksomhetsinntekter. Hadde hovedmotivet vært et annet, forelå ikke den nødvendige tilknytning.⁴⁰

Sekretariatet bemerket at den skattepliktiges inntekter fra G AS var svært begrenset, i overkant av kr 12 000 i 2012 og sto ikke i forhold til lånet på kr 2,7 mill. Motivet for en kredittgiving i denne størrelsesorden måtte etter sekretariatets oppfatning være knyttet til noe annet, enten for å sikre sin egen investering for fremtidig gevinst eller sikre lønnsinntekter for B personlig, og mest sannsynlig en kombinasjon av begge de omtalte forholdene. Sekretariatet mente videre at det var av større betydning å vurdere de betydelige lønnsinntekter som B hadde hatt i sitt arbeid som administrerende direktør i L AS.

Sekretariatet konkluderte med at det ikke forelå en særlig og nær tilknytning mellom den tapte fordringen og den skattepliktiges virksomhet. Som en konsekvens av dette kunne ikke den skattepliktige innrømmes fradrag for tapet på vel kr 2,7 millioner.

Skatteklagenemnda tiltrådte sekretariatets innstilling, og den skattepliktiges klage ble ikke tatt til følge.

34 Som eksempler, se BFU 07/2006 (ikke ansett som virksomhet) og BFU 24/2006 (ansett som virksomhet).

35 Høyesterett har omtalt slike selskaper i HR-2017-628-A (Thinggaard), premiss 50.

36 I HR-2017-628-A (Thinggaard).

37 Jf. rettspraksis (eksempelvis Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi), samt etterfølgende praksis.

38 I Thinggaard premiss 61 («ikke avgjørende»).

39 Vilkår for fradrag etter skatteloven § 6-2, annet ledd.

40 Jf. Høyesterett i Rt-1986-58 (Asdahl).