



Finansdepartementet
postmottak@fin.dep.no

Vår dato 12.12.2011
Deres dato 01.11.2011
Vår referanse 273-235/em
Deres referanse 11/4407
SL ToW/KR

Høring – Endring i skattelovforskriften vedrørende avskjæring av fradragsrett ved tap på fordring mellom nærstående

Det vises til Finansdepartementets brev av 1. november 2011 vedlagt høringsnotat med forslag til ny § 6-2-2 i skattelovforskriften om utfylling og gjennomføring av ny bestemmelse om avskjæring av fradragsrett ved tap på fordring mellom nærstående selskaper.

NHO ber om at departementet benytter sin myndighet til å avgrense bestemmelsen på to punkter slik at avskjæring

- bare vil ramme selskaper som faller innenfor fritaksmetoden, og
- bare der selskapene er nærstående når fordringen etableres

Vi ber også om en utvidelse av unntakene når det gjelder fordringer som tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst/tapsoppgjør innen et konsern.

Lovendringen har utilsiktet virkning

I Prop. 1 LS (2011-2012) ble det foreslått et nytt tredje ledd i skatteloven § 6-2 om at det ikke skal gis fradrag for tap på fordring mellom nærstående selskaper. Det ble gitt en nærmere omtale av forslaget i kapittel 15 i proposisjonen. NHO har kommentert forslaget i brev av 21. oktober 2011 til Stortingets finanskomité (vedlegg). Vi mener det er gode grunner til å beholde dagens regel, og begrunner dette nærmere i brevet. Finanskomiteen hadde imidlertid ingen merknader til forslaget i Innst. 4 L, 2011-2012, og lovendringen er nå vedtatt.

Det viser seg imidlertid at lovteksten er gitt en utforming som gjør at den vil kunne gis en skjerpene anvendelse i forhold til hva som i proposisjonsteksten er angitt som lovendringens formål. Det vises til samtale med lovrådgiver om at det er hensiktsmessig å ta dette opp i tilknytning til nærværende hørings sak, selv om problemstillingen heller ikke er adressert i høringsnotatet.

Kort sagt dreier det seg om at tap på fordringer på selskaper som ikke er omfattet av fritaksmetoden slik at utbytte og gevinster ikke er skattefrie, omfattes av avskjæringsbestemmelsen slik lovteksten nå lyder. Det er i strid med formålet bak endringen som er å avskjære tapsfradrag der en tilsvarende gevinst vil være skattefri.

Lovendringens formål er omtalt i Prop. 1 LS kapittel 15.3 side 146 annen spalte:

“De tilpasningsmulighetene som er beskrevet ovenfor, er knyttet til forskjellene i beskatning av aksjeinntekter for selskaper som omfattes av fritaksmetoden og den skattemessige behandlingen av fordringer. En forutsetning for slike tilpasninger er derfor at kreditorselskapet omfattes av fritaksmetoden. Videre er det en forutsetning at eierandeler i det selskapet det ytes lån til er omfattet av fritaksmetoden. Dette tilsier at en regel som avskjærer fradrag for tap på fordringer, bør omfatte lån fra selskaper som omfattes av fritaksmetoden. Det vil si at kreditorer som omfattes av skatteloven § 2-38 første ledd, også bør omfattes av regelen om avskjæring av fradrag for tap på fordring.”

“Når det gjelder debitorselskapet, er det som nevnt ovenfor en forutsetning for de omtalte tilpasningene at eierandeler i det selskapet det ytes lån til omfattes av fritaksmetoden. Dette tilsier etter departementets syn at regelens virkeområde avgrenses til debitorselskaper som omfattes av skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav a og b.”

Lovendringen lyder:

§ 6-2 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Skattyter som nevnt i § 2-38 første ledd, gis ikke fradrag for tap på utestående fordring i virksomhet, dersom skyldneren er et selskap som nevnt i § 2-38 annet ledd a og b og selskapene må anses som nærstående. Det samme gjelder for selskap som nevnt i § 10–40, ved fastsettelse av overskudd eller underskudd etter § 10–41. Departementet kan gi forskrift til utfylling, gjennomføring og avgrensning av dette ledd.

Henvisningen til § 2-38 annet ledd a og b uten å ta med begrensningene i § 2-38 tredje ledd, innebærer at fordringer på selskaper som ikke omfattes av fritaksmetoden, også vil omfattes. Det er særlig fordringer på selskaper nevnt i § 2-38 tredje ledd bokstav a. og som er undergitt direkte beskatning gjennom NOKUS-ligning, som det ikke kan ha vært hensikten å ramme.

NHO mener lovens ordlyd burde vært endret i samsvar med formålet. Alternativt kan avgrensningen gjøres ved forskrift, siden det er foreslått at også forskriftsendringen trer i kraft 6. oktober.

Tidspunktet for eierkravet bør være når fordringen oppstår

Det er et vilkår for å avskjære fradrag for tap at kreditorselskapet og debitorselskapet er nærstående, definert ved at kreditorselskapet har en eierandel på mer enn 90 % i debitorselskapet. I forslaget til forskrift legges det opp til at avskjæringsbestemmelsen skal gjelde når eierkravet er oppfylt på et *hvilket som helst tidspunkt* fra fordringen oppstår til tapet realiseres.

Begrunnelsen i høringsnotatet for denne tidsmessige avgrensningen er å unngå at kreditor tilpasser sin eierandel før tapet realiseres for å oppnå tapsfradrag.

Det fremgår både av Prop 1 LS og av høringsnotatet at de tilpasninger avskjæringsregelen er ment å forhindre, i stor grad vil skje i forbindelse med etableringen av fordringen. Det skulle tilsi at eierforholdene på dette tidspunktet burde være avgjørende. Det hevdes imidlertid at en slik regel fortsatt ville kunne åpne for tilpasninger.

NHO mener forslaget om at det skal være tilstrekkelig for avskjæring at eierkravet er oppfylt på et hvilket som helst tidspunkt fra fordringen oppstår til tapet realiseres, vil ramme forhold hvor det ikke er noen risiko for tilpasninger, altså utenfor formålet. Regelen vil dermed kunne vanskeliggjøre ønskede og hensiktsmessige refinansieringer.

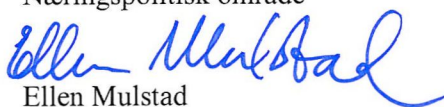
Det vil være situasjonen hvor kreditor- og debitorselskapet ikke var nærstående da fordringen ble etablert, men blir det ved konvertering av fordringen, altså på det tidspunkt tapet oppstår. En annen situasjon er hvor finansieringsinstitusjoner med pant i aksjer i debitorselskapet, må overta aksjene på grunn av mislighold. Da fordringen ble etablert, var selskapene ikke nærstående, men det vil de kunne bli på grunn av misligholdet. En tredje situasjon er hvor eierandelen har økt etter realisasjon av fordringen men før tapet periodiseres. For nærmere beskrivelser av aktuelle situasjoner vises det til høringsuttalelsen fra Storbedriftenes Skatteforum.

NHO mener det er uheldig at mulighetene for refinansieringer vanskeliggjøres ved den nye bestemmelsen. Det vil være innsnevrende i forhold til formålet, og er særlig uheldig i usikre økonomiske tider. Vi ber om at det av forskriften fremgår som et vilkår for avskjæring av tap på fordring at kreditor og debitor må er nærstående på det tidspunktet fordringen oppstår.

Unntakene

Det er foreslått at avskjæringsbestemmelsen ikke skal gjelde der fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i gevinst/tapsoppgjør. Slike fordringer kan bli overført innen konsern av forretningsmessige grunner. Unntakene fra avskjæringsbestemmelsen bør utvides til også å omfatte tilfeller der verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i gevinst/tapsoppgjør for et selskap som er nærstående til kreditorselskapet.

Vennlig hilsen
NÆRINGSLIVETS HOVEDORGANISASJON
Næringspolitisk område


Ellen Mulstad
Advokat

Vedlegg