



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

U.off. offl. § 13, lignl. § 3-13 nr. 1, sktbl. § 3-2

11/4407-20

Avskjæring av fradragsrett på fordring mellom nærstående selskaper Forslag til endringer i skattelovforskriften

Vi viser til høringsnotat av 1. november 2011 om forslag til regler om avskjæring av retten til fradrag for tap på fordring mellom nærstående selskaper i skatteloven § 6-2 tredje ledd.

Skattedirektoratet er positiv til at det etableres regler som begrenser virkningen av den tilpasningsmulighet som i dag foreligger mellom fradrag for tap på fordringer og mulighet for skattefrihet for gevinst eller utbytte fra aksjer. Direktoratet vil i det følgende komme med noen merknader til enkelte av de foreslåtte punktene.

I forskrift til skatteloven § 6-2-2 annet ledd bokstav a foreslås det at "*kundefordringer*" skal unntas fra bestemmelsen om avskjæring av fradragsrett. Direktoratet er enig i at slike fordringer unntas, men ser det som ønskelig at begrepet kundefordring søkes nærmere presisert i forskriftsteksten for å redusere muligheten for tvil om begrepets innhold. Som eksempel på forhold som kan føre til tvil kan være tilfeller hvor et morselskap også driver finansieringsvirksomhet hvor det ytes lån til datterselskaper. For å unngå at det kan stilles spørsmål ved om begrepet "*kundefordringer*" også omfatter slike finansielle fordringer / konserninterne lån, kan det vurderes en presisering til den foreslåtte ordlyden, f. eks med et tillegg som definerer en kundefordring som en fordring som oppstår ved salg av varer eller tjenester.

I en del tilfeller vil det være en flytende og uklar overgang mellom en kundefordring og en finansiell fordring. Dette kan forekomme hvor en kundefordring har bestått over så lang tid at den kan anses som en finansiell fordring. I en del tilfeller er det observert at det særlig i forhold mellom nærstående ikke har vært gjennomført samme inndriving eller forsøk på inndriving som i uavhengige forhold og at dette i en del tilfeller kan likestilles med ytelse av lån. Skattedirektoratet mener det bør avgrenses mot denne typen fordringer slik at de blir omfattet av bestemmelsen om avskjæring av fradragsrett i skatteloven § 6-2 tredje ledd.

I forskrift til skatteloven § 6-2-2 annet ledd bokstav b foreslås det at "*utestående fordringer hvor verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for kreditorselskapet*" skal unntas fra avskjæringsretten. Skattedirektoratet stiller spørsmål om begrunnelsen for å unnta fordringer hvor verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst-/tapsoppgjør. Departementets begrunnelse i høringsnotatet side 7, pkt. 3, knytter seg til



begrunnelsen for skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 4 jf. § 9-4: ”*Dette skal sikre at kreditor ikke beskattes for en inntekt som det senere viser seg at han/hun ikke får*”. Vi er av den oppfatning at begrunnelsen for særregelen i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 4, ikke har tilsvarende vekt som begrunnelse for at avskjæringsregelen ikke skal gjelde disse fordringene. Vi mener symmetribetraktningene knyttet til gevinster og tap, som for øvrig begrunner avskjæringsregelen, bør tillegges større vekt.

Ved salg av virksomhet fra morselskap til datterselskap, mot vederlag i form av fordring, blir skattyter stilt i en annen situasjon enn et tilfelle hvor det gjennomføres et tingsinnskudd fra morselskap ved overføring av virksomhet til datterselskap, mot vederlag i form av aksjer. I første tilfellet vil morselskapet senere kunne realisere en skattefri aksjegevinst hvis virksomheten i datterselskapet går godt (forutsatt at debitor er omfattet av fritaksmetoden), og dessuten inneha en fordring med mulighet for tapsfradrag hvis virksomheten i datterselskapet går dårlig. I det andre tilfellet vil også morselskapet senere kunne realisere en skattefri aksjegevinst hvis virksomheten i datterselskapet går godt, men vil ikke inneha en fordring med mulighet for tapsfradrag hvis virksomheten i datterselskapet går dårlig. I begge tilfeller vil vederlaget som morselskapet fikk for virksomheten, enten det er i form av fordring eller i form av aksjer; inngå i et gevinst og tapsoppgjør på morselskapets hånd. Dette vil skape en asymmetri mellom to grupper av relativt like tilfeller.

På samme måte som for kundefordring, vil det også for denne type fordringer være en flytende og uklar overgang til når fordringen får mer karakter av en finansiell fordring, for eksempel ved at kreditorselskapet velger å unnlate å inndrive fordringen og i stedet velger å behandle denne som et ordinært lån til debitorselskapet. Det kan også tillegges at fordringen allerede på overføringstidspunktet, kan ha vært ment som langsiktig lånefinansiering av debitorselskapet.


Det fremgår av forslag til § 6-2-2 annet ledd bokstav c at avskjæring av tap på utestående fordring etter skatteloven § 6-2 tredje ledd ikke gjelder for ”*fordring der fradragsretten følger av § 11-7 tredje ledd*”. I andre bestemmelser i FSFIN er det vanlig at det vises til skattelovens bestemmelser slik: ”*fordring der fradragsretten følger av skatteloven § 11-7 tredje ledd*”.

Skattedirektoratet er enig i departementets forslag til definisjon av nærstående i forskriften § 6-2-2 første ledd og at det benyttes tilsvarende grense som i skatteloven § 10-4. Ved at avskjæringsregelen kommer til anvendelse dersom eierkravet på 90 % har vært oppfylt på et hvilket som helst tidspunkt i eiertiden, antar vi at den valgte grensen ikke åpner for tilpasninger. Direktoratet mener at det er grunn til å evaluere denne grensen etter en tid.



Skattedirektoratet ber for øvrig også om at forholdet til begrensningene i skatteloven § 2-38 tredje ledd vurderes, ettersom ordlyden i forslag til ny § 6-2 tredje ledd kun refererer til § 2-38 første og annet ledd.

Med hilsen


Heide Lindsjorn

seksjonssjef

Rettsavdelingen, foretaksskatt

Skattedirektoratet


Tor Willumsen
seniorskattejurist