

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo

Også sendt pr. e-post til [postmottak@fin.dep.no](mailto:postmottak@fin.dep.no)

Deres ref: 11/4407  
SL TOW/KR

Vår ref: 126368/v1

Saksbehandler: Trude Hafslund  
th@advokatforeningen.no  
T +47 22 03 50 61

13.12.2011

## Høringsuttalelse - avskjæring av fradragsrett ved tap på fordring mellom nærstående selskaper - forslag til endringer i skattelovforskriften

### Innledning

Vi viser til departementets høringsbrev av 1. november 2011 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sondrer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for skatterett. Lovutvalget består av Bettina Banoun (leder), Finn Eide, Johan Kiær Engelschjøn, Mons Alfred Paulsen, Ingvild Vartdal og Hans Georg Wille.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

Høringsnotatet av 1. november 2011 gjelder avskjæring av fradragsrett for tap på fordring mellom nærstående selskaper – forslag til ny § 6-2-2 i skattelovforskriften.

Forslaget definerer hva som menes med nærstående selskaper og hvilke fordringer som skal omfattes av avskjæringsregelen i skatteloven § 6-2 nytt tredje ledd.

### **Avgrensning til nærstående selskap innenfor fritaksmetoden**

Formålet med forslaget til nytt tredje ledd i skatteloven § 6-2 er å sikre symmetrisk skattemessig behandling av gevinster og tap knyttet til mellomværende mellom nærstående selskap innenfor fritaksmetoden. Advokatforeningen vil påpeke at lovteksten i § 6-2 nytt tredje ledd slik den er formulert i Prop. 1 LS (2011-2012) går vesentlig videre enn denne formålsangivelsen tilsier. Årsaken til dette er manglende henvisning i lovteksten til skatteloven § 2-38 tredje ledd.

Lovforslaget gir dermed ligningsmyndighetene mulighet til å avskjære tap på fordring mellom nærstående selskaper som *ikke* er innenfor fritaksmetoden. Eksempler her kan være lån til datterselskap i lavskatteland (som kan drive høyst reell næringsvirksomhet, eksempelvis industrivirksomhet) og datterselskap i høyskatteland utenfor EØS som er eiet i mindre enn to år.

Dette forholdet er ikke berørt i høringsnotatet. Etter Advokatforeningens syn bør det her primært være lovbestemmelsens virkeområde som bør presiseres. Dersom dette ikke kan gjøres nå i forbindelse med behandlingen av lovforslaget i Stortinget, bør en slik avgrensning inntas i skattelovforskriften fram til nødvendige endringer i lovteksten kan gjennomføres på et senere tidspunkt.

### **Avgrensning av kretsen av "nærstående"**

Advokatforeningen mener at høringsnotatets forslag til avgrensning av "nærstående" ikke er i tilstrekkelig i forhold til intensjonen med lovforslaget skatteloven § 6-2 nytt tredje ledd.

Det kan dels reises spørsmål om forskriftsteksten bør inneholde en presisering av at den skal forstås innskrenkende i forhold til lovteksten, for eksempel ved å tilføye en klargjøring av at kretsen av nærstående "bare" skal omfatte de som er omfattet av forskriftsteksten. Lovteksten er i seg selv svært vid.

Advokatforeningen går ut fra at det ikke er meningen at tap på fordring datterselskap har på morselskap, skal kunne avskjæres. Dette kan likevel bli følgen av høringsnotatets forskriftsforslag, for eksempel der et datterselskap har gitt lån til sitt morselskap og det over morselskapet er et "mormorselskap" som også oppfyller eierkravet. Avskjæring synes da å følge av § 6-2-2 (1) siste punktum lest i sammenheng med annet punktum. Morselskapet er eiet direkte av mormorselskapet og datterselskapet er eiet indirekte av mormorselskapet.

### **Tidspunkt for når eierskap skal være oppfylt**

Vurderingen av om eierskapet i debitorselskapet faller innenfor eller utenfor fritaksmetoden bør etter Advokatforeningens syn foretas på tidspunktet for realisasjon av fordringen.

Dette virker for det første som en naturlig forståelse av lovteksten. Det kan på dette grunnlag stilles spørsmål ved om forskriftens forslag om bruk av hele perioden fra fordringen oppstår til den realiseres innebærer en utvidelse i forhold til lovteksten. Det kan dermed reises spørsmål om hjemmelsgrunnlaget for forskriften på dette punktet.

For det andre mener Advokatforeningen at bestemmelsen går unødvendig langt i å ivareta et ønske om å forhindre tilpasninger. Perioden fra en fordring oppstår til den realiseres kan være svært lang og virkningene dermed bli uoversiktlige. Dersom kreditor for eksempel for lenge siden har kvittet seg helt med alle aksjene i debitorselskapet, har det formodningen for seg at fordringen er blitt en finansiell plassering i stedet for et alternativ til egenkapital. Hensynet til å forhindre tilpasninger kan trolig bedre løses gjennom bruk av den ulovfestede læren om gjennomskjæring. Tilpasninger vil trolig særlig være aktuelt der endringer på eiersiden er gjennomført i forkant av en realisasjon av fordringen, og da bør spørsmålet om avskjæring av fradragrett kunne håndteres av gjennomskjæringslæren.

Advokatforeningen mener videre at departementet bør vurdere om bruk av hele perioden fra fordringen oppstod til den realiseres kan stride mot grunnlovens forbud mot tilbakevirkning i tilfeller der kravet til nærstående ikke har vært oppfylt etter forskriftens ikrafttredelse, men har vært det på et tidligere tidspunkt. Uansett synes en slik anvendelse av regelen å være betenkelig.

Vennlig hilsen

Berit Reiss-Andersen  
leder

Merete Smith  
generalsekretær