

Høringsnotat

**Avskjæring av fradragsrett ved tap på fordring
mellom nærstående selskaper – forslag til
endringer i forskrift til utfylling og
gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars
1999 nr. 14 (Skattelovforskriften)**

01.11.2011

1. INNLEDNING OG SAMMENDRAG

I Prop. 1 LS (2011-2012) er det foreslått en regel i skatteloven § 6-2 tredje ledd om at tap på fordring mellom nærstående selskaper avskjæres. I den foreslåtte lovbestemmelsen er det ikke gitt noen nærmere definisjon av hva som menes med nærstående selskaper. I Prop. 1 LS (2011-2012) kapittel 15 er det angitt at den nærmere avgrensningen av nærstående selskaper skal reguleres i Finansdepartementets skattelovforskrift (skattelovforskriften). Det samme gjelder nærmere regler om hvilke fordringer som skal omfattes av avskjæringsregelen. I proposisjonen er det skissert hvilke løsninger departementet vil foreslå, og det opplyses at forslag til forskriftsbestemmelser skal sendes på høring etter at proposisjonen er framsatt.

I dette høringsnotatet foreslås det en ny § 6-2-2 i skattelovforskriften med de aktuelle reguleringer. Disse er betinget av at Stortinget vedtar det nevnte lovforslaget i Prop. 1 LS (2011-2012). Økonomiske og administrative konsekvenser i relasjon til avskjæringsregelen omtales i Prop. 1 LS (2011-2012) avsnitt 15.4.

Forslaget definerer hva som menes med nærstående selskaper, og hvilke fordringer som skal omfattes av avskjæringsregelen. Forslaget er i hovedsak basert på de skisserte løsningene i Prop. 1 LS (2011-2012) kapittel 15. Det foreslås at avskjæringsregelen skal gjelde for aksjeselskaper mv. og deltakerlignede kreditorselskaper som har en eierandel på mer enn 90 pst. i debitorselskapet, uavhengig av kreditorselskapets andel av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen eller selskapsmøte i debitorselskapet. Det legges opp til at avskjæringsregelen skal gjelde når kreditorselskapet har

oppfylt eierkravet på et hvilket som helst tidspunkt fra fordringen oppstår til tapet realiseres. Det foreslås videre å avgrense avskjæringsregelen slik at tap på kundefordringer, tap på fordringer som representerer tidligere skattlagt inntekt hos kreditorselskapet og tap på fusjons- og fisjonsfordringer etter skatteloven § 11-7 tredje ledd ikke omfattes av regelen.

2. INTERESSEFELLESKAP SOM BØR RAMMES AV AVSKJÆRINGSREGELEN – NÆRSTÅENDE SELSKAPER

I forslaget til nytt tredje ledd i skatteloven § 6-2 er det et vilkår at kreditorselskapet og debitorselskapet må anses som nærstående. En sentral problemstilling er derfor å definere hvilke interessefelleskap som må foreligge for at avskjæringsregelen skal komme til anvendelse.

Bakgrunnen for forslaget til avskjæringsregel er at den ulike skattemessige behandlingen av aksjeinntekter etter fritaksmetoden og tap på fordringer kan åpne for skattemessige tilpasninger. Selskaper kan for eksempel foreta investeringer gjennom datterselskap som etableres med lite aksjekapital. Hoveddelen av kapitalinvesteringen i datterselskapet gjøres i form av lån fra morselskapet. Går virksomheten i datterselskapet dårlig, kan morselskapet på visse vilkår få fradrag for utlånsdelen av investeringen som tap på fordring. Går virksomheten godt, tas avkastningen på investeringen ut som utbytte eller gevinst ved realisasjon. Avkastningen vil da være skattefri aksjeinntekt under fritaksmetoden.

En forutsetning for å tilpasse seg slik at datterselskapet drives med lite aksjekapital og en høy andel gjeld, er at morselskapet har tilstrekkelig kontroll over datterselskapet. I tilfeller der morselskapet eier alle aksjene

eller andelene i datterselskapet, vil eieren ha full kontroll på hvordan datterselskapet finansieres og drives. Også der morselskapet har mindre enn 100 pst. eierandel, vil det i mange tilfeller i realiteten ha full kontroll over forholdet mellom aksjekapital og gjeld i datterselskapet. Dette tilsier etter departementets oppfatning at avskjæringsregelen bør favne videre enn de tilfellene der datterselskapet er heleid.

Et utgangspunkt kan være å benytte samme eierkrav som i reglene om konsernbidrag, jf skatteloven § 10-4. Det vil si at morselskapet må ha en eierandel på mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapet.

Det vil kunne gjennomføres tilpasninger for fordringsgevinst og -tap selv om morselskapet har en mindre eierandel enn dette, altså 90 pst. eller lavere. Det kan for eksempel tenkes tilfeller der to eller flere uavhengige selskaper gjennomfører samarbeidsprosjekter gjennom et felles selskap. I slike tilfeller kan selskapene finansiere det underliggende selskapet med høy gjeldsandel, der forholdet mellom kapitalinnskudd og lånefinansiering er det samme for begge eierselskaper. Eierselskapene kan således tilpasse seg selv om selskapene ikke hver for seg har full kontroll over datterselskapet.

Etter en samlet vurdering foreslår likevel departementet at avskjæringsregelen begrenses til tilfeller der morselskapet (aksjeselskap mv. eller deltagerlignet selskap) har en eierandel på mer enn 90 pst. Etter forslaget er det tilstrekkelig at morselskapet eier mer enn 90 pst. av aksjene eller andelene i debitorselskapet. Det oppstilles ikke krav om at morselskapet i tillegg må ha en tilsvarende andel av stemmene som kan avgis på

generalforsamlingen eller selskapsmøtet for at selskapet skal omfattes av avskjæringsregelen.

Selv om det ved definisjonen av nærstående benyttes samme krav til eierandel som i reglene om konsernbidrag i skatteloven § 10-4, vil avskjæringsregelen ha større rekkevidde enn reglene om konsernbidrag. Regelen vil for det første gjelde i alle tilfeller der selskap som omfattes av skatteloven § 2-38 første ledd har mer enn 90 pst. eierandel i selskap som omfattes av skatteloven § 2-38 annet ledd a. Videre vil regelen også gjelde lån til deltagerlignede selskap der kreditorselskapet har mer enn 90 pst. eierandel, og lån fra deltakerlignede selskap når det deltakerlignede selskaper har mer enn 90 pst. eierandel i debitorselskapet.

Departementet foreslår at avskjæringsregelen også skal gjelde ved indirekte eie. Det foreslås at kravet til eierandel er oppfylt hvis kravet til mer enn 90 pst. eierandel er oppfylt i hvert ledd i eierkjeden. Vilkåret vil også være oppfylt hvis to eller flere selskap i eierkjeden sammen oppfyller kravet til eierandel i debitorselskapet. Videre legges det til grunn at avskjæringsregelen også skal gjelde hvis både kreditorselskapet og debitorselskapet direkte eller indirekte eies med mer enn 90 pst. av et felles morselskap. Dette vil blant annet medføre at fordringer mellom søsterselskaper omfattes av avskjæringsregelen, dersom morselskapet har over 90 pst. eierskap i begge datterselskapene.

Et spørsmål som må avklares, er på hvilket tidspunkt eierkravet må være oppfylt for at avskjæringsreglen skal komme til anvendelse. Legges for eksempel eierforholdene når tapet realiseres til grunn, gir dette rom for

tilpasninger. Dette ville åpne for at kreditorselskapet kunne tilpasse eierandelen kort tid før et tap realiseres.

Tilpasningene som er beskrevet, vil i stor grad skje i forbindelse med etableringen av fordringen. Dette kan tilsi å legge til grunn eierforholdene når fordringen etableres. Også en slik regel kan imidlertid åpne for tilpasninger. Et alternativ for å motvirke tilpasninger kan være at avskjæringsregelen kommer til anvendelse hvis kreditorselskapet har oppfylt eierkravet på et hvilket som helst tidspunkt fra fordringen oppstår til tapet realiseres. Et annet alternativ er at kreditorselskapets eierposisjon vurderes over et visst tidsrom før tapet realiseres (f.eks. de 3 siste årene før fordringstapet realiseres), slik at avskjæringsregelen kommer til anvendelse dersom eierkravet er oppfylt på noe tidspunkt i løpet av dette tidsrommet.

Etter en samlet vurdering foreslår departementet at avskjæringsregelen skal gjelde når eierkravet er oppfylt på et hvilket som helst tidspunkt fra fordringen oppstår til fordringstapet realiseres.

Departementet viser til utkast til ny § 6-2-2 i skattelovforskriften.

3. FORDRINGER SOM BØR UNNTAS FRA AVSKJÆRINGSREGELEN

Ved avgrensningen av avskjæringsregelen må det også tas stilling til hvilke fordringer som skal omfattes av regelen. Avskjæringsregelen er som nevnt ovenfor ment å motvirke tilpasninger som undergraver hensynet til en symmetrisk skattemessig behandling av gevinster og tap på kapitalinnskudd i selskaper. Dette tilsier at enkelte former for fordringer som oppstår i

forbindelse med ordinær forretningsdrift ikke bør omfattes av avskjæringsregelen.

Departementet foreslår derfor at tap på kundefordringer ikke skal omfattes av avskjæringsregelen. Regelen vil således ikke medføre begrensninger ved anvendelsen av de alminnelige regler i skatteloven om tap på kundefordringer, herunder § 6-2 annet ledd og skattelovforskriften § 6-2-1 første ledd bokstav b, samt regelen om nedskrivning av kundefordringer i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav b til e.

I enkelte tilfeller kan morselskapets fordringer ha oppstått i forbindelse med salg av for eksempel driftsmidler eller lignende. Eventuelle gevinster som har oppstått i forbindelse med et slikt salg, vil da normalt være inntektsført hos morselskapet etter realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2. Utenfor virksomhet er tap på fordring fradragsberettiget dersom verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaveren, jf. skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3, jf. § 9-4. Dette skal sikre at kreditor ikke beskattes for en inntekt som det senere viser seg at han/hun ikke får. Departementet foreslår at det gjøres et tilsvarende unntak i avskjæringsregelen.

Hensynet bak avskjæringsregelen tilsier etter departementets oppfatning også at fordringer som oppstår i forbindelse med trekantfusjoner/-fisjoner etter fordringsmodellen, ikke bør omfattes av avskjæringsregelen. Departementet foreslår derfor at det gjøres unntak for tap på fusjons- og fisjonsfordringer etter skatteloven § 11-7 tredje ledd.

Departementet viser til utkast til ny § 6-2-2 annet ledd i skattelovforskriften.

4. IKRAFTTREDELSE

I Prop. 1 LS (2011-2012) er det foreslått at avskjæringsregelen i skatteloven § 6-2 tredje ledd skal ha virkning fra og med 6. oktober 2011. Forslagene til forskriftsbestemmelser avgrenser virkeområdet til avskjæringsregelen på sentrale punkter. Departementet foreslår derfor at også at forslaget til § 6-2-2 i skattelovforskriften får virkning fra og med 6. oktober 2011. Dette gjelder selv om vedtakelsen av forskriftsbestemmelsen må utstå frem til lovhjemmelen foreligger i form av Stortingets lovvedtak. Dette lovvedtaket vil ikke kunne komme før mot slutten av 2011. Proposisjonen har imidlertid fra 6. oktober av gitt et tydelig varsel om det kommende innholdet i forskriftsbestemmelsene. Departementet finner det rimelig og nødvendig at virkningstidspunktet blir 6. oktober 2011 også for forskriftsbestemmelsene.

5. UTKAST TIL NY § 6-2-2 I SKATTELOVFORSKRIFTEN

Utkast til forskrift om endring i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

I

Ny § 6-2-2 skal lyde:

§ 6-2-2 Avskjæring av fradrag ved tap på utestående fordring

(1) Kreditorselskapet og debitorselskapet anses som nærstående når kreditorselskapet på noe tidspunkt fra fordringen oppstår til fordringstapet realiseres, har eid mer enn 90 prosent av aksjene eller selskapsandelene i debitorselskapet. Det samme gjelder ved indirekte eie der kravet til eierandel er oppfylt i hvert ledd i eierkjeden. Kreditorselskap og debitorselskap anses

også som nærstående når kreditorselskapet sammen med ett eller flere andre nærstående selskap, oppfyller kravet til eierandel i debitorselskapet. Kreditor- og debitorselskap som begge eies av et selskap med eierandel som nevnt i første og annet punktum, anses som nærstående.

(2) Avskjæring av tap på utestående fordring etter skatteloven § 6-2 tredje ledd gjelder ikke for:

- a. kundefordringer,
- b. 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,
- c. fordring der fradrag retten følger av § 11-7 tredje ledd.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med 6. oktober 2011.