

Saksnr: 25/2234
26.06.2025

Høringsnotat - endring i skattereglene om fradrag for valutatap på fordringer mellom nærstående selskap

1	Innledning og sammendrag	3
2	Gjeldende rett	3
2.1	Norsk rett	3
2.2	Svensk rett	4
3	Departementets vurderinger og forslag	4
4	Økonomiske og administrative konsekvenser	5
5	Ikrafttredelse	5
6	Forslag til forskriftsendringer	5

1 Innledning og sammendrag

Et selskap kan finansiere en investering i et datterselskap med aksjekapital eller lån. Den ulike skattemessige behandlingen av aksjeinntekter etter fritaksmetoden og tapsfradrag på fordringer, kan åpne for skattemessige tilpasninger. For å hindre uheldige tilpasninger til fritaksmetoden, gis det derfor som hovedregel ikke fradrag for tap på fordringer til nærstående selskap etter skatteloven § 6-2, tredje ledd.

Når lån til datterselskapet er gitt i fremmed valuta, kan det oppstå valutatap eller -gevinst på fordringen. Valutagevinst og -tap i virksomhet er henholdsvis skattepliktig og fradragsberettiget. Tilsvarende er kreditors gevinst eller tap på fordringer i virksomhet som hovedregel skattepliktig og fradragsberettiget.

Ved realisasjon av fordringer i utenlandsk valuta i virksomhet, inngår valutadelen i den skattepliktige gevinsten eller det fradragsberettigede tapet på fordringen. Dette følger av sammenslåingsprinsippet.

For å sikre symmetrisk behandling av valutagevinst og -tap på fordringer mellom nærstående selskaper, hvor tap på fordring avskjæres etter skatteloven § 6-2, tredje ledd, foreslår departementet en endring i forskrift til skatteloven § 6-2-2. Endringen innebærer at valutagevinst på fordringer mellom nærstående fortsatt skal være skattepliktig, og at valutatap blir fradragsberettiget. Forslaget forventes ikke å ha administrative eller økonomiske konsekvenser av betydning.

2 Gjeldende rett

2.1 Norsk rett

Utgangspunktet for transaksjoner foretatt i fremmed valuta er at valutadelen vurderes sammen med den skattepliktige gevinsten eller det fradragsberettigede tapet på fordringen, jf. sammenslåingsprinsippet som utledes av dommen inntatt i Rt. 1929 s. 369.

Fordringer i virksomhet er normalt skattepliktige ved gevinst, og fradragsberettigede ved tap. I tilfeller hvor fordringen er mellom to nærstående selskaper avskjæres imidlertid fradragsretten for tap på fordringen, jf. skatteloven § 6-2, tredje ledd. Om avskjæringsregelen kombineres med sammenslåingsprinsippet medfører dette at valutagevinst forblir skattepliktig, mens valutatap ikke er fradragsberettiget. Denne problemstillingen er ikke omtalt i forarbeidene til skatteloven § 6-2, tredje ledd. Rettskildene for øvrig er begrenset når det gjelder problemstillingen.

Skatte-ABC har siden 2020/21 lagt til grunn at sammenslåingsprinsippet også gjelder fordringer som kan avskjæres etter skatteloven § 6-2, tredje ledd. Fra 2022/2023-utgaven lyder omtalen i Skatte-ABC under stikkordet «Valutagevinst/-tap» som følger:

«Sammenslåingsprinsippet gjelder ved realisasjon av fordringer i utenlandsk valuta som er eid i virksomhet. Det betyr at dersom gevinsten/tapet på fordringen er

skattepliktig/fradragsberettiget, inngår valutaelementet i den skattepliktige gevinsten eller det fradragsberettigede tapet på fordringen. Dersom fordringstapet ikke er fradragsberettiget som følge av avskjæringsregelen i sktl. § 6-2 tredje ledd, blir heller ikke ev. valutaelement fradragsberettiget. Dette gjelder selv om tapet utelukkende knytter seg til valutaelementet, se også pkt. 1.»

2.2 Svensk rett

Svensk rett har en tilsvarende avskjæringsregel for tap på fordringer mellom nærstående selskaper som den norske skatteloven § 6-2, tredje ledd. Valutaelementet på slike fordringer skattlegges etter svensk rett, slik departementet oppfatter det, etter reglene om virksomhetsinntekt. Et valutatap er da fradragsberettiget selv om selve fordringstapet avskjæres, jf. Skatteverkets uttalelse av 19. desember 2007.¹

3 Departementets vurderinger og forslag

Hovedregelen er at det ikke gis fradrag for tap på fordring til nærstående selskap, jf. skatteloven § 6-2, tredje ledd. Spørsmålet er om dette også gjelder for valutatap på slike fordringer.

Skatte-ABC gir fra 2020/2021-utgaven uttrykk for at valutatap, som følge av sammenslåingsprinsippet, ikke er fradragsberettiget på fordringer mellom nærstående selskaper. Sammenslåingsprinsippet innebærer at valutaelementet i utgangspunktet vurderes sammen med det underliggende objektet, også for fordringer.

Andre rettskilder gir ingen bidrag til å belyse hvordan valutatap skattemessig skal behandles i tilfelle en fordring avskjæres mellom nærstående selskap. Det er imidlertid klart at en valutagevinst knyttet til en fordring som avskjæres, er skattepliktig som inntekt av virksomhet.

Tapsavskjæringsregelen er ment å motvirke tilpasninger som undergraver hensynet til en symmetrisk skattemessig behandling av gevinst og tap på aksjekapital og lån i selskaper. For at regelen ikke skulle få et bredere nedslagsfelt enn formålet tilsier, ble tap på noen typer fordringer unntatt, jf. forskrift til skatteloven § 6-2-2, annet ledd. Departementet har vurdert om det også bør forskriftsfestes et unntak for valutatap på fordringer mellom nærstående selskaper.

Utgangspunktet om skattemessig symmetri mellom finansiering med aksjekapital og lån bør gjelde mellom selskap som er nærstående, siden interessefellesskapet i slike tilfeller gjør tilpasninger av finansieringsmetode nærliggende. Imidlertid kan en avskjæring av valutatap synes å gå lenger enn denne regelens formål tilsier. Å gi fradrag for valutatap vil i tillegg sikre symmetrisk behandling av valutaelementet på slike fordringer.

¹ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/328245.html?date=2007-12-19&q=Dokumentnummer+131+774982-07111>

Det vil i mange tilfeller ikke være mulig å tilpasse seg valutasvingninger. Dette kan tilsi at valutaelementet bør skattlegges separat i avskjæringstilfellene. Departementet legger vekt på at det skaper asymmetri å avskjære fradrag for tap på valutaelementet når valutagevinst er skattepliktig. En separat beskatning av valutaelementet vil sikre symmetri mellom den skattemessige behandlingen av gevinst og tap på selve valutaelementet. Gevinst vil være skattepliktig og tap vil være fradragsberettiget.

På denne bakgrunn mener departementet at valutatap bør være fradragsberettiget, selv om tap på selve fordringen ikke kan fradras som følge av avskjæringsregelen i skatteloven § 6-2, tredje ledd. Valutagevinst på slike fordringer er skattepliktig selv om det er tap på selve fordringen.

Skatteloven § 6-2, tredje ledd, fjerde punktum, gir hjemmel til å gi forskrift om avgrensning av tapsavskjæringsregelen. Departementet foreslår med hjemmel i denne bestemmelsen en tilføyelse i forskrift til skatteloven § 6-2-2, annet ledd, med ny bokstav e. Etter forslaget vil valutatap på fordringer mellom nærstående selskap være fradragsberettiget i samme utstrekning som valutagevinster er skattepliktige.

4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet antar at den foreslåtte forskriftsendringen ikke vil ha provenyvirkning eller administrative konsekvenser av betydning for Skatteetaten eller de skattepliktige.

5 Ikrafttredelse

Forslaget innebærer ingen nye byrder, og ikrafttredelse foreslås derfor fra 1. januar 2025.

6 Forslag til forskriftsendringer

Fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i skatteloven § 6-2, tredje ledd.

I

I forskrift 19 november 1999 nr. 1158 (forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 6-2-2 annet ledd ny bokstav e skal lyde:

e. valutatap på fordringer, i samme utstrekning som valutagevinst er skattepliktig.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.