



KPMG Law
Advokatfirma AS
P.O. Box 7000 Majorstuen
Sørkedalsveien 6
N-0306 Oslo

Telephone +47 04063
Fax +47 21 09 29 45
Internet www.kpmg.no
Enterprise NO 912 056 880 MVA

Stortingets Finanskomite
Saksordfører Vetle Wang Soleim
Vetle-Wang.Soleim@stortinget.no

Deres ref

Vår ref AHL.MAa.li

17. oktober 2019

Ansvarlig advokat:
Anders H. Liland

Prop. 1 LS (2019–2020) Skatter, avgifter og toll 2020 – Innspill vedrørende justeringer i rentefradragsbegrensingsreglene når det gjelder unntaksregelen på selskapsnivå ved fusjon i inntektsåret

Bakgrunn

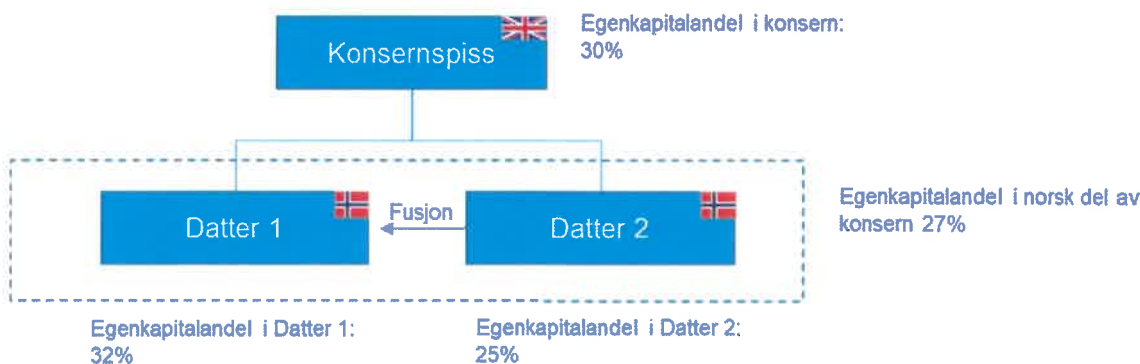
Etter gjeldende rett kan et selskap i norsk del av internasjonalt konsern anvende unntaksregelen på selskapsnivå for å hindre avskjæring av rentekostnader, jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav a nr. 1.

Regelen innebærer at et norsk selskap, som i utgangspunktet er rammet av rentebegrensingsreglene, kan kreve fullt fradrag for sine rentekostnader dersom selskapet har egenkapitalandel som tilsvarer konsernets egenkapitalandel ved utgangen av året før inntektsåret.

I proposisjonen på sidene 107-108 under punkt 8.1.5 foreslås det at adgangen til å benytte den balansebaserte unntaksregelen på selskapsnivå avskjæres ved fusjon i inntektsåret. Det anføres at adgangen kan føre til uønskede tilpasninger.

Den uønskede tilpasningen man ser for seg består i at gjeld ved fusjon i løpet av inntektsåret flyttes til selskap som oppfyller kravene til unntaksregelen på selskapsnivå. Dermed kan den norske delen av et internasjonalt konsern som samlet sett har en lavere egenkapitalandel enn konsernet som helhet, oppnå uforholdsmessig høye rentefradrag.

Tilpasningen kan illustreres slik:

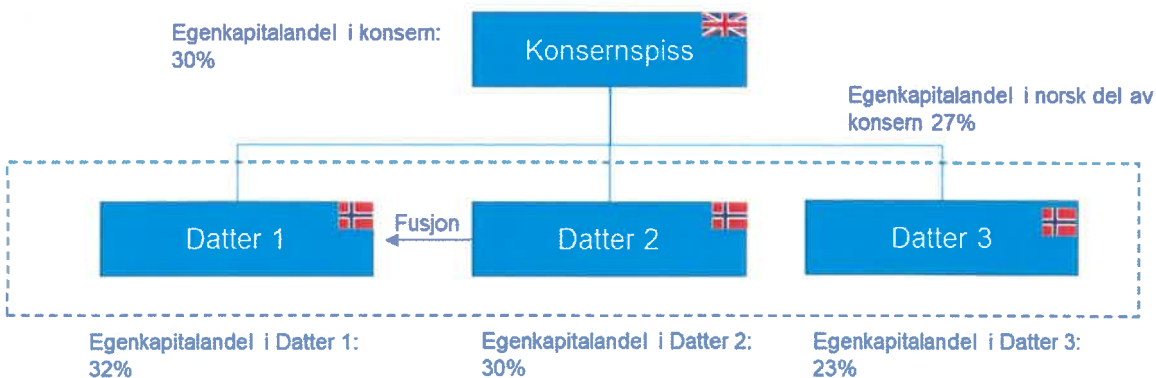


Resultatet av fusjon mellom Datter 1 og Datter 2 er at rentekostnadene til Datter 2 overtas av Datter 1 som overtagende selskap. I og med at Datter 1 ved utgangen av året før inntektsåret har en egenkapitalandel større enn konsernet samlet, avskjæres ikke rentekostnader. Etter forslaget vil ikke Datter 1 lenger kunne anvende selskapsunntaket i fusjonsåret.

I proposisjonen vises det til at det overtakende selskap ved fusjon fremdeles kan benytte unntaksregelen på nasjonalt nivå, jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav a nr. 2. Det anføres at formålet med den balansebaserte unntaksregelen er at et internasjonalt konsern som ikke har plassert en uforholdsmessig stor andel av gjelden i sine norske konsernselskap, ikke skal få avskåret rentefradrag. I proposisjonen gis det på dette grunnlag uttrykk for at innstrammingen ikke er urimelig.

Etter vår oppfatning kan det stilles spørsmål ved denne rimelighetsvurderingen. Etter vår oppfatning vil forslaget ikke bare ramme fusjoner hvor det oppnås en forbedret stilling (økte rentefradrag) sammenlignet med situasjonen om fusjonen ikke var gjennomført. Forslaget vil etter vår oppfatning også kunne ramme ikke-skattemotiverte fusjoner med den konsekvens at de fusjonerende selskapene kommer dårligere ut (får reduserte rentefradrag) sammenlignet med situasjonen om fusjonen ikke var gjennomført. Dette vil være tilfelle for norske konsernselskaper i tilfeller hvor selskapsunntaket kunne vært anvendt av selskapene som fusjonerer hver for seg om fusjonen ikke var gjennomført.

Dette kan illustreres slik:



Etter forslaget vil ikke Datter 1 kunne anvende selskapsunntaket i fusjonsåret. Dette selv om selskapene i fusjonen hver for seg kunne ha påberopt seg selskapsunntaket om fusjonen ikke var gjennomført. Siden

egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet i illustrasjonen er lavere enn egenkapitalandelen i konsernet, kan unntaksregelen på nasjonalt nivå ikke brukes.

Selv om forslaget om å avskjære adgangen til å benytte unntaksregelen på selskapsnivå ved fusjon i inntektsåret er ment å forhindre utilsiktede tilpasninger, vil forslaget således etter sin ordlyd også ramme ikke-skattemotiverte konsernfusjoner. Etter vår oppfatning er dette i seg selv svært uheldig. Forslaget slik det står vil være et sterkt insitament til å la være å gjennomføre fusjoner som ut fra rene kommersielle forretningsmessig grunner er sterkt ønskelige.

Vi legger også til at forslaget slik det står vil være direkte i strid med minst to av prinsippene som ligger til grunn for gjeldende skatteregler. I Meld. St. 4 (2015-2016) Melding til Stortinget, Bedre skatt, En skattereform for omstilling og vekst uttales bl. a. følgende på side 10:

"Den norske kapitalbeskatningen bygger på følgende prinsipper:

- *Nøytralitet. Ulike eierformer, spareformer og investeringer bør behandles likt.*
- *...*
- *Kontinuitet. Kapitalens skattemessige stilling bør ikke endres ved arv, gave, fusjon mv.*
- *..."*

Dersom man vedtar en regel som avskjærer bruk av selskapsunntaket i tilfelle hvor de fusjonerende selskapene hver for seg kunne ha påberopt selskapsunntaket om fusjonen ikke var gjennomført, vil man ikke behandle eierformen et fusjonert selskap likt med eierformen to selvstendige selskaper. I tillegg kommer at man vil endre de fusjonerende selskaperes skattemessige stilling som følge av fusjonen. Begge forhold er i strid med prinsippene som er gjengitt ovenfor.

På denne bakgrunn anbefaler vi komiteen om å innta følgende som § 6-41 åttende ledd bokstav a nytt siste punktum:

Forrige punktum gjelder ikke dersom de fusjonerende selskapene hver for seg kunne ha krevet fradrag etter nr. 1.

Vår anbefaling forutsetter at forslaget i proposisjonen om § 6-41 åttende ledd bokstav a nytt siste punktum blir nytt annet punktum.

I tillegg til det ovenfor nevnte vil vi bemerke at det allerede kan være gjennomført fusjoner som vil bli rammet dersom regelforslaget vedtas slik det nå foreligger. Dette vil være tilfelle dersom den foreslåtte endringen vedtas nå i høst med virkning fra og med inntektsåret 2019.

Om regelforslaget vedtas slik det nå foreligger med ikrafttredelse som foreslått, vil regelendringen rent faktisk kunne ha tilbakevirkende kraft. Også dette er ut fra hensynet til forutberegnelighet i næringslivet svært uheldig.

Ikrafttredelse som nevnt vil for øvrig harmonere svært dårlig med følgende uttalelse i ovenfor nevnte melding til Stortinget på side 10:

"I bedrifts- og kapitalbeskatningen må det også legges vekt på forutsigbarhet."



Vennlig hilsen
KPMG Law Advokatfirma AS

Anders H. Liland
Advokat

Marius Aanstad
Advokatfullmektig

cc:

Finansdepartementet, Skattelovavdelingen v/Ekspedisjonssjef Omar G. Dajani,
Omar.G.Dajani@fin.dep.no