

# Nye regler for fusjonsfordringer

Med virkning fra 2023 skal skattemessig verdi på fusjonsfordringer og gjeld etter konsernfusjon og fisjon (trekantfusjon/fisjon) settes lik fordringens pålydende. Det vil derfor ikke lenger være noen midlertidig forskjell på slike poster og det vil som hovedsak heller ikke oppstå skattemessig gevinst eller tap ved konvertering, innfrielse eller annen realisasjon av fusjonsfordringer.



Rådgiver skatt  
**Børge Busvold**  
Revisorforeningen

Dette er en vesentlig og lenge etterlengtet forenkling av skattereglene.

## Fusjons- og fisjonsfordringer

Ved såkalt konsernfusjon eller -fisjon etter aksjeloven § 13-2 annet ledd og 14-2 tredje ledd, mottar aksjonærene i det overdragende selskapet vederlag i form av aksjer i det overtakende selskapets morselskap i stedet for i det overtagende selskapet. Som motpost til kapitalforhøyelsen i morselskapet får morselskapet en fordring på datterselskapet som tilsvarende egenkapitalen som det overtakende selskapet tilføres ved fusjonen/fisjonen. Vi vil nedenfor omtale slike fordringer som fusjonsfordringer.

Skattemessig inngangsverdi på fusjonsfordringer (og gjeld i datterselskapet) ble inntil lovendringen satt lik skattemessig (inngangs)verdi på egenkapitalen som ble tilført fra det overdragende selskapet. Den skattemessige inngangsverdien på datterselskapets gjeld til morselskapet ble satt til samme verdi.

Realisasjon av slike fordringer er skattepliktig eller fradragsberettiget, jf. skatteloven § 11-7 tredje ledd. Da oppstår det et motsvarende skattemessig tap eller gevinst i datterselskapet. Netto gevinst/tap vil altså være null, selskapene sett under ett. Det har vært vanlig

å benytte konsernbidragsordningen for å utligne skattebelastningen, men det har ikke alltid vært mulig. Det har for eksempel gjeldt når det er et datterselskap som har hatt gevinsten, men at dette datterselskapet ikke har hatt tilstrekkelig fri egenkapital til å gi konsernbidrag, eller hvis datterselskapet er solgt slik at konserntilknytningen er brutt.

## Lovendringen

Reglene om skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av fusjonsfordringer, var knyttet til de tidligere reglene om korreksjonsinntekt. Korreksjonsinntekten skulle sikre at egenkapital som lå til grunn for utbytteutdelinger, var skattlagt på selskapets hånd.

Korreksjonsinntekten ble opphevet fra 2012. Reglene om skatteplikt på fusjonsfordringer fremsto derfor som unødvendige. Reglene medførte også en rekke søknader til Finansdepartementet om skattefritak etter skatteloven § 11-21 tredje ledd i tilfeller gevinsten ikke kunne utlignes ved konsernbidrag.

Dette er bakgrunnen for at regelen nå er endret slik at skattemessig inngangsverdi på fusjons- og fisjonsfordringer skal settes til fordringens pålydende, dvs. fordringens regnskapsmessige verdi på fusjons- eller fisjonstidspunktet. Det vil derfor som hovedregel ikke lenger oppstå skattemessig gevinst eller tap ved konvertering eller annen realisasjon av fusjons- og fisjonsfordringer.

## Tilbakevirkende kraft

Det var opprinnelig foreslått at endringen skulle få virkning fra 2024. Etter innspill i høringsrunden ble imidlertid reglene gitt virkning allerede fra 2023. Det innebærer at de nye reglene også er gitt virkning for fusjoner og fisjoner som ble vedtatt i 2023 samt fusjoner og fisjoner som ble vedtatt før de nye reglene var foreslått og vedtatt.

Det vil normalt være avsatt for utsatt skatt og utsatt skattefordel på fusjonsfordringer og gjeld når vedtaket om fusjon eller fisjon ble fattet i 2023. I og med at de nye reglene er vedtatt med virkning fra 2023, må den midlertidige forskjellen på fordringen og gjelden oppløses.

Det finnes tilfeller der det er gjennomført konsernfusjon i 2023 og der datterselskapet også er solgt i 2023. Ved fastsettelsen av vederlaget ble det tatt hensyn til verdien av skattefordelen eller skatteforpliktelsen knyttet til gjelden. I noen tilfeller kan partene akseptere en reforhandling av avtalen da prisen ble fastsatt under bristende forutsetninger, men dette er ikke alltid tilfelle. Vi stilte derfor spørsmål til Skattedirektoratet om det kan innfortolkes en mulighet for å velge å beholde den midlertidige forskjellen på fusjonsfordringer og gjeld oppstått i 2023, slik tilfellet er for fusjonsfordringer oppstått i 2022 og tidligere (se nedenfor). Skattedirektoratet har imidlertid avvist dette. Etter dette har vi tatt spørsmålet opp med Finansdepartementet og bedt om en fornyet vurdering, eventuelt en justering av overgangsregelen.

## Fortsatt skatteplikt

Etter skatteloven § 11-7 tredje ledd er det fortsatt skatteplikt og fradragrett ved realisasjon av fusjonsfordringer. I og med at skattemessig verdi er lik pålydende på fordringen, vil det sjelden oppstå verken gevinst eller tap, men regelen vil fortsatt være aktuell for fordringer fra fusjoner og fisjoner gjennomført i 2022 eller tidligere når selskapene ikke har valgt å benytte seg av overgangsregelen.

En annen situasjon der regelen kan være aktuell er hvis morselskapet ikke får dekning for fordringen fordi datterselskapet går konkurs eller ikke har betalingsevne. Tap på fusjonsfordringer som følge av manglende betaling er fradragberettiget for morselskapet, forutsatt at tapet er endelig konstatert. Dette gjelder selv om selskapene er eller har vært i konsern og ellers ville ha fått avskåret fradraget.<sup>1</sup>

## Overgangsregel for fusjonsfordringer fra 2022 og tidligere

For eksisterende fusjons- og fisjonsfordringer ble det gitt følgende overgangsregel:

«For selskap som er omfattet av endringen i skatteloven § 11-7 annet ledd, gjel-

der følgende overgangsregel: Selskap som per utgangen av inntektsåret 2023 har en latent skatteposisjon etter skatteloven § 11-7 annet ledd, jf. tredje ledd som følge av at den skattemessige verdien på en urealisert fusjons- eller fisjonsfordring avviker fra fordringens pålydende (fordringens regnskapsmessige verdi), kan velge å utligne forskjellen uten beskatning. Valgfriheten er betinget av at både mor- og datterselskap treffer samme beslutning.»

Etter ordlyden gjelder overgangsregelen kun for selskaper som har latent gevinst eller tap ved utgangen av 2023. Skattedirektoratet har imidlertid i en uttalelse lagt til grunn at overgangsregelen skal forstås slik at selskaper som har fordringer fra 2022 eller tidligere og som realiseres før utgangen av inntektsåret 2023, også kan benytte overgangsregelen.<sup>2</sup>

For å kunne benytte overgangsregelen er det en betingelse at mor- og datterselskap treffer samme beslutning. Dette skal ikke forstås slik at det er et vilkår at konsernforholdet består når beslutningen treffes. Selskapene kan påberope seg overgangsregelen selv om det tidligere datterselskapet er solgt ut av konsernet.

De er vanlig å anbefale at det fattes styrevedtak i de to selskapene om å anvende overgangsregelen. Det er mulig en slik beslutning også kan falle inn under daglig leders myndighet, men et styrevedtak vil gi notoritet bak beslutningen.

Det viktigste er uansett at dette gjennomføres riktig i begge selskapenes skattepapirer. Tar man utgangspunkt i det tidligere forskjellskjemaet (RF-1217), vil dette enklest kunne gjøres ved å sette skattemessig verdi lik pålydende (den regnskapsmessige verdien) i kolonne I (inngående verdi) i post 39 i de to selskapene for 2023. Da blir den midlertidige forskjellen oppløst automatisk uten at det gir skattemessig virkning. Korrigeres ikke inngående verdi, vil det oppstå en inntekts- eller fradragføring som ellers må korrigeres som en permanent forskjell. Vi må regne med at skatteetaten vil ha fokus på overgangsregelen ved skattefastsettingen og det er risiko for at feilføringer kan bli sanksjonert med tilleggsskatt.

<sup>1</sup> Se Finansdepartementets skatteforskrift (FSFIN) § 6-2-2 annet ledd bokstav c.

<sup>2</sup> Skattedirektoratets uttalelse avgitt 12. januar 2024.