

Sak:20/7418
12.04.2023

Høringsnotat - begrensning av rentefradrag i konsern og mellom nærstående (lov- og forskriftsendringer)

Innhold

1	Innledning og sammendrag	4
2	Rentekostnader knyttet til leasing	5
2.1	Innledning	5
2.2	Bakgrunn	5
2.3	Gjeldende rett	6
2.3.1	Skattemessig behandling av leieavtaler	6
2.3.1.1	Generelt	6
2.3.1.2	Bortleaser/utleier anses som eier i leieperioden	7
2.3.1.3	Leaser/leietaker anses som eier i leieperioden	7
2.3.2	Regnskapsmessig behandling av leieavtaler	7
2.3.2.1	Generelt	7
2.3.2.2	Regnskapsføringen av finansielle leieforpliktelser etter NRS 14 for leietaker	8
2.3.2.3	Regnskapsføringen av finansielle leieforpliktelser etter NRS 14 for utleier	9
2.3.2.4	Regnskapsføringen av finansielle leieforpliktelser etter IFRS 16 for leietaker og utleier 9	
2.4	Beskrivelse av utenlandsk rett	10
2.4.1	Innledning	10
2.4.2	Svenske regler	10
2.4.3	Danske regler	11
2.4.4	Britiske regler	11
2.4.5	OECD-anbefalinger og EU-regler	11
2.5	Vurderinger av alternative forslag	12
2.5.1	Innledning	12
2.5.2	Renteelement fastsettes i de tilfeller hvor leietaker anses som skattemessig eier	13
2.5.3	Renteelementet knyttes til definisjonen av finansiell leasing i det avlagte regnskapet	13
2.5.4	Renteelementet fastsettes etter egne kriterier	14

2.6	Departementets vurderinger og forslag	14
2.6.1	Innledning.....	14
2.6.2	Nærmere om hovedforslaget	15
2.7	Endring av skattemessig eie generelt.....	17
3	Rentekostnader omfattet av nærståenderegelen.....	18
3.1	Bakgrunn og gjeldende rett.....	18
3.2	Vurderinger og forslag.....	19
4	Konsernbidrag og beregning av fradragsrammen.....	22
4.1	Bakgrunn og gjeldende rett.....	22
4.2	Vurderinger og forslag.....	22
5	Økonomiske og administrative konsekvenser	23
6	Ikrafttredelse.....	24
7	Lov- og forskriftsforslag.....	24

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Med virkning fra inntektsåret 2019 ble det vedtatt betydelige endringer i reglene om begrensning av rentefradrag i skatteloven § 6-41. Etter endringen avskjæres også renter på lån til uavhengige parter (eksterne renter) for selskap som er i konsern (EBIDTA-regelen i konsern). For å skjerme ordinære låneforhold, ble det innført en balansebasert unntaksregel. Unntaksregelen innebærer at skattyter unngår rentebegrensning dersom egenkapitalandelen i selskapet, eller i den norske delen av konsernet, er lik eller høyere enn egenkapitalandelen i konsernet globalt. Den tidligere regelen som avskjærer renter på lån til nærstående part (interne renter), er videreført for selskap mv. utenfor konsern og på nærmere vilkår for selskap i konsern med lån til nærstående utenfor konsernet (EBITDA-regelen mellom nærstående).

Hovedformålet med rentebegrensningsreglene er å motvirke overskuddsflytting i flernasjonale konsern som plasserer uforholdsmessig mye av konsernets gjeld i norske selskap. Rentebegrensningsreglene er en viktig del av oppfølgingen av anbefalingene gitt i OECD og G20s BEPS-prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting), og de er også i hovedsak i tråd med Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market» («EUs skatteomgåelsesdirektiv» eller «ATAD»).

For nærmere omtale av rentebegrensningsreglene vises det til Prop. 1 LS (2018–2019) kapittel 9.

I dette høringsnotatet foreslår departementet at rentebegrepet i rentebegrensningsreglene utvides til å omfatte kostnader ved finansielle leasingavtaler (leieavtaler, som i realiteten kan sammenlignes med lånefinansiering). Forslaget er i tråd med OECDs BEPS-anbefalinger og ville vært en obligatorisk egenskap ved rentebegrensningsreglene dersom Norge var forpliktet til å følge EUs ATAD-direktiv.

Videre foreslår departementet forskriftsreguleringer knyttet til tilpasningsmuligheter som eksisterer i gjeldende regler:

- Justering av hvilke rentekostnader som omfattes av EBITDA-regelen mellom nærstående i § 6-41 niende ledd.
- Justering av hvilke typer konsernbidrag som skal trekkes fra i fradragssammenheng etter skatteloven § 6-41 annet ledd.

Departementet anslår at de foreslåtte endringene om leasing direkte og indirekte, vil gi en provenyøkning på om lag 30 millioner kroner. Departementet har ikke grunnlag for å anslå provenyvirkninger av forslagene til regulering av renter til nærstående og konsernbidrag, men antar at virkningene på kort sikt vil være nokså begrensede.

Forslagene forslås gjennomført med virkning fra inntektsåret 2024.

2 RENTEKOSTNADER KNYTTET TIL LEASING

2.1 INNLEDNING

Departementet foreslår at det ved anvendelse av rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41 skal beregnes et renteelement av kostnader ved finansielle leieavtaler som må balanseføres etter Norsk Regnskapsstandard (NRS) 14 Leieavtaler, og at renteelementet i kostnader ved leieavtalen skal være den rente som føres i foretakets avlagte regnskap, gitt at beregningen av denne renten er i tråd med NRS 14.

Dersom foretaket har kostnader ved leieavtale som ville vært balanseført etter NRS 14 hvis denne standarden hadde vært anvendt, eller den regnskapsførte rentekostnaden ikke er i samsvar med det som følger av NRS 14, foreslås det at renten for rentebegrensningsformål skal fastsettes i samsvar med NRS 14. Dette kan for eksempel være aktuelt hvis foretaket unnlater å balanseføre leieavtaler etter NRS 8 God regnskapskikk for små foretak, eller anvender et annet regnskapsspråk enn NGAAP.

Forslaget innebærer ingen endring av det skattemessige eier-begrepet. Vurderingen av hvem som er eier av en gjenstand kan gi ulikt resultat etter regnskapsretten og skatteretten. Den foreslåtte endringen i rentebegrensningsregelen vil også omfatte enkelte tilfeller hvor vilkåret for skattemessig eie ikke er oppfylt. Kriteriet for finansiell leasing etter NRS 14 er at de vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til eiendelen er overført til leietaker, mens det skatterettslig gjøres en konkret vurdering hvor det blant annet legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen knyttet til leasinggjenstandens markedsverdi ved utløpet av leasingperioden, og avtalens innhold for øvrig. Det innebærer at en skattepliktig i enkelte tilfeller kan være eier for regnskapsmessige formål selv om den skattepliktige ikke anses som skattemessig eier. Forslaget innebærer heller ikke endringer av hvilke rentekostnader som er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-40.

Departementet har også vurdert om de generelle reglene om skattemessig eie bør endres slik at de vil være sammenfallende med de foreslåtte reglene for når det skal beregnes renteelement ved finansiell leasing etter rentebegrensningsreglene. Departementet har kommet til at det ikke er ønskelig å fremme et slikt forslag nå. Det bes imidlertid om innspill fra høringsinstansene også på dette spørsmålet.

Det foreslås at endringene reguleres i gjeldende § 6-41 andre ledd og i ny § 6-41-6 i skattelovforskriften (FSFIN).

2.2 BAKGRUNN

Skatteloven § 6-41 andre ledd fastsetter hvilke rentekostnader og renteinntekter som inngår i netto rentekostnader etter gjeldende rentebegrensningsregler. Utgangspunktet er at regelen omfatter rentekostnader som er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-40. Videre inngår skattepliktige renteinntekter ved fastsettelse av netto rentekostnader, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-20 bokstav b.

Finansiell leasing er i utgangspunktet ikke et skatterettslig begrep, og skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av finansiell leasing for skatteformål. Så lenge det ikke er gitt særregler om utskilling av et renteelement ved finansiell leasing under rentebegrensingsregelen, gjelder det alminnelige rentebegrepet.

I situasjoner hvor leaser (bruker) blir å anse som skattemessig eier i leasingperioden, behandles leasing skatterettslig som et kjøp med betaling av kjøpesummen over tid. Kjøpesummen aktiveres og avskrivninger gis etter de alminnelige reglene. Dersom rentedelen ikke fremgår av avtalen, er det skattemessig ikke anledning til å skille ut et stipulert renteelement av leiebetalingene i disse tilfellene. Det innebærer også at den del av betalingen som etter den underliggende økonomiske realitet kan anses som rentekostnad, ikke kan fradragføres som rente og heller ikke omfattes av rentebegrensingsregelen.

Når leaser ikke anses som skattemessig eier av leieobjektet, får leaser fradrag for leasingleien som leiekostnad forutsatt at de øvrige vilkårene for skattemessig fradrag er oppfylt. Den nærmere klassifiseringen har vært av mindre betydning i virksomhet, fordi det gis fradrag uavhengig av om beløpet anses som leiekostnad, renter eller avskrivning. Tidfestingen av fradraget kan imidlertid være ulik avhengig av klassifisering.

Leie- og leasingavtaler har i økonomisk forstand likhetstrekk med lånefinansiering. Formålet med rentebegrensingsreglene, jf. over, taler for at den delen av leie- og leasingbetalinger som i økonomisk forstand tilsvarer renter, bør omfattes av rentebegrensingsregelen på samme måte som ordinære rentekostnader og -inntekter.

Da rentebegrensingsregelen ble utvidet til å omfatte renter på lån fra eksterne långivere i 2019, ble det vurdert om det burde gjøres endringer i rentebegrepet. Som det fremgår av Prop. 1 LS (2018–2019) punkt. 9.7.3, tilsier likebehandling at også rentekostnader «innbakt» i leiebeløpet ved finansiell leasing, bør medregnes som renter etter rentebegrensingsregelen. Departementet foreslo i proposisjonen å vurdere hvordan rentebeløpet i disse tilfellene burde fastsettes, og at et forslag burde sendes på høring. Dette høringsnotatet er en oppfølging av det forslaget.

2.3 GJELDENDE RETT

2.3.1 Skattemessig behandling av leieavtaler

2.3.1.1 Generelt

Skattemessig skiller det mellom kjøp og leasing (leie). Hvis kunden leaser (leier) formuesobjektet, vil utleier beholde eiendomsretten. Den som privatrettslig er eier, vil som utgangspunkt også anses som skattemessig eier av leasinggjenstanden. Den skatterettslige vurderingen foretas uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen, og vurderingen vil ikke nødvendigvis være sammenfallende.

Hvem som er skattemessig eier, må vurderes konkret i det enkelte tilfellet. Det legges bl.a. vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen, leasinggjenstandens markedsverdi ved utløpet av leasingperioden og avtalens innhold for øvrig.

2.3.1.2 Bortleaser/utleier anses som eier i leieperioden

For det tilfelle at bortleaser/utleier anses som eier i leieperioden, vil leasingleien være skattepliktig for bortleaser som leieinntekt og fradragsberettiget for leaser som leiekostnad ved bruk i inntektsgivende aktivitet. Leien tidfestes etter realisasjonsprinsippet. Eventuelle avskrivninger av leasinggjenstanden foretas av bortleaser.

Verdien av den leasede gjenstanden skal ikke formuesbeskattes hos leaser (bruker). Verdien formuesbeskattes hos bortleaseren. I tillegg formuesbeskattes bortleaseren for eventuell forfalt, men ikke betalt leasingleie ved årsskifte.

Leaser sin forpliktelse til å betale leasingleie er heller ikke å anse som gjeld i skattelovens forstand. Det er således ikke adgang til å trekke ut et beregnet renteelement fra leasingleien og kostnadsføre dette som gjeldsrente. Sett bort fra rentebegrensningsregelen, vil det ikke ha betydning for inntektsfastsettingen om leasingbetalingen fradragsføres som leasing- eller leiekostnad eller som rentekostnad.

2.3.1.3 Leaser/leietaker anses som eier i leieperioden

Hvis leaser/leietaker anses som eier i leasingperioden, behandles forholdet som et kjøp med betaling av kjøpesummen over tid. Dersom rentedelen ikke fremgår av avtalen, er det skattemessig ikke anledning til å skille ut et stipulert renteelement av leie- eller leasingbetalingen, verken for bortleaser eller for leaser. Kjøpesummen er summen av fremtidige nominelle forpliktelser etter leasingavtalen, dvs. leasingleien inklusive eventuell restverdi. Leaser behandler kjøpesummen som et vanlig kjøp, og kjøpesummen aktiveres og tilføres eventuell saldo. Skattemessig fradrag gis da gjennom avskrivninger etter de alminnelige reglene. Hos bortleaser behandles samme beløp som salgssum.

Når leaser anses som eier av den leasede gjenstanden, skal den ikke formuesbeskattes hos bortleaser, men av leaser. Bortleaser formuesbeskattes for uoppgjort del av salgsv verdien ved årsskiftet (fordring). Uoppgjort del av kjøpesummen ved årsskiftet anses som gjeld for leaser.

2.3.2 Regnskapsmessig behandling av leieavtaler

2.3.2.1 Generelt

Den regnskapsmessige behandlingen av en leasingavtale vil i mange tilfeller skille seg fra den skattemessige, både med hensyn til hvem som blir å anse som eier, samt ved beregning av rente.

Det vil også kunne være ulike regnskapsmessige vurderinger avhengig av hvilket regnskapsspråk den skattepliktige benytter i sin rapportering.

Dersom leieavtalen blir vurdert å være en finansiell leieavtale, vil leietaker regnskapsmessig presentere gjenstanden som sin eiendel i regnskapet, og med en tilhørende leieforpliktelse, altså en lånefinansiering (gjeld) av den aktuelle eiendelen. Denne finansieringen vil regnskapsmessig være å anse som rentebærende. Regnskapsmessig vil leietaker i sitt regnskap i slike tilfeller splitte leiebeløpet i en *avdragsdel* på den oppførte gjeldsforpliktelsen og en tilhørende *rentedel* (rentekostnad). Virkningen vil være at gjenstanden omfattet av leieavtalen regnskapsmessig behandles som om leietaker har kjøpt den, finansiert ved rentebærende lån (kredittkjøp) som tilbakebetales via leiebetalinger.

Dersom leieavtalen blir vurdert å være en operasjonell leieavtale for leietaker, vil leiebetalingene kostnadsføres som leiekostnader, og det er derfor ingen utskilling av et renteelement. Skillet mellom operasjonelle og finansielle leieavtaler er ulik i NRS 14 og IFRS 16.

2.3.2.2 Regnskapsføringen av finansielle leieforpliktelser etter NRS 14 for leietaker

NRS 14 dekker regnskapsføring av leieavtaler for leietaker (ikke «utleier») for regnskap som føres etter de norske reglene om god regnskapsskikk. Standarden oppstiller at: «*En leieavtale skal klassifiseres som finansiell eller operasjonell i samsvar med avtalens reelle innhold*». Dersom det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll er overført fra utleier til leietaker, skal leieavtalen behandles som en finansiell leieavtale. I standarden er det videre angitt nærmere kriterier for å avgjøre når og i hvilke tilfeller det er skjedd slik overføring av økonomiske risiko og kontroll. Selv om vurderingskriteriene har store likhetstrekk med de skattemessige vurderingene som foretas, er det likevel forskjeller i regelverket som medfører at den regnskapsmessige behandlingen av leide driftsmidler ofte vil kunne bli forskjellig fra den skattemessige behandlingen.

Kjennetegn på at en leieavtale er en finansiell leieavtale etter NRS 14 kan være at leietaker har rett til å kjøpe eiendelen til en vesentlig lavere pris enn markedsverdi ved utløpet av leieperioden, eller at leieperioden går over det vesentligste av eiendelens økonomiske levetid. Omtalen her er ikke uttømmende, det vises til punktene 26–37 i standarden for utfyllende informasjon.

Eventuell variabel leie (f.eks. leie som andel av salgsinntekter) som er regulert i en finansiell leieavtale skal *ikke* inngå ved beregning av anskaffelseskostnad på gjenstanden eller estimert forpliktelse (jf. NRS 14 pkt. 48). Den delen av leien som anses som «variabel leie» vil i slike tilfeller *ikke* gi opphav til en rentekostnad i regnskapet.

Regnskapsloven § 5-11 og NRS 14 tillater at små foretak (jf. regnskapsloven § 1-6) unnlater å balanseføre finansielle leieavtaler etter NRS 14. Disse vil i så fall ikke ha noen tilhørende gjeld eller rentekostnad knyttet til leieavtaler i sitt regnskap.

En leieavtale balanseføres til verdien av vederlagene basert på den nedbetalingen som fremgår av leieavtalen. Med verdien av vederlaget menes her nåverdien av leiebetalingene, altså at leiebetalingene neddiskonteres med en tilhørende diskonteringsrente. Ved beregning av denne nåverdien skal *enten* implisitt rente i leieavtalen *eller* leietakers alternative lånerente brukes som diskonteringsrente, jf. punktene 29–33 i standarden. Nedbetaling av leieforpliktelsen skal deles i en avdragsdel og en rentekomponent fordelt slik at rentesatsen blir konstant for hver periode, jf. punkt 36.

Med implisitt rente i leieavtalen forstås normalt den rentesats som gjør at nåverdi av leiebetalingene er lik summen av eiendelens virkelige verdi. Alternativ lånerente vil være et estimat for hvilke rentebetingelser leietakeren ville ha oppnådd ved finansiering av den samme eiendel med tilsvarende sikkerhet og leieperiode.

2.3.2.3 Regnskapsføringen av finansielle leieforpliktelser etter NRS 14 for utleier

Ettersom NRS 14 kun dekker regnskapsføringen av leieavtaler for leietaker, vil den som utgangspunkt ikke dekke/omtale regnskapsføringen hos den privatrettslige eieren (utleier). Det fremkommer imidlertid av NRS 14 punkt 9 at:

«Regnskapslovens bestemmelser om krav til regnskapsføring av leieavtaler kan utledes av de grunnleggende regnskapsprinsipper. Leieavtalens innhold må vurderes i forhold til transaksjonsprinsippet.»

For utleiere som er part i finansielle leieavtaler, vil den regnskapsmessige behandlingen medføre at transaksjonen skal behandles som et salg, med tilhørende fordring for utleier. Nåverdi av leieinntektene vil utgjøre salgsvederlaget for utleier. De nominelle etterfølgende betalingene vil bestå av en avdragsdel som reduserer fordringen, og en rentedel som inntektsføres hos mottager.

2.3.2.4 Regnskapsføringen av finansielle leieforpliktelser etter IFRS 16 for leietaker og utleier

Regnskapsstandarden IFRS 16 Leieavtaler, som erstattet IAS 17 Leieavtaler med virkning fra 1. januar 2019, benyttes av regnskapspliktige som rapporterer etter IFRS eller forenklet IFRS. IFRS 16 regulerer, i motsetning til NRS 14, også utleiers regnskapsføring, men med enkelte forskjeller i kriteriene. Tidligere IAS 17 krevde, på samme måte som NRS 14, at leieavtalene ble klassifisert som enten operasjonelle eller finansielle. IFRS 16 skiller ikke mellom operasjonell og finansiell leieavtale ved *leietakers* regnskapsmessige behandling.

IFRS 16 innebærer et skifte fra en vurdering av om leieavtalen i det vesentlige *«overfører alle risikoer og fordeler»* som er forbundet med eierskap av en eiendel – til om leietaker har *«rett til å bruke»* en eiendel i en periode, jf. IFRS 16 pkt. 9 og tilhørende Vedlegg A.

I utgangspunktet skal alle leieavtaler som etter standardens definisjon oppfyller kriteriet til å være en leieavtale, balanseføres hos leietaker. De leieavtaler som etter IFRS 16 oppfyller kriteriene til å være

«leieavtaler» behandles i stor grad på tilsvarende måte som tidligere «finansielle leieavtaler» ved kravet om balanseføring. Eneste unntak fra krav om balanseføring knytter seg til kortsiktige leieavtaler og leieavtaler der den underliggende eiendelen har lav verdi.

IFRS 16 regulerer, i motsetning til NRS 14, også utleiers regnskapsføring. For *utleier* er det «tradisjonelle» skillet mellom operasjonell og finansiell leasing beholdt. Terskelen for balanseføring av leieavtaler for leietaker er med andre ord senket med ny IFRS 16 sammenlignet med IAS 17. Det er imidlertid antatt at standarden medfører mindre endringer for utleier.

Dette kan gi ulik regnskapsmessig behandling hos leietaker og utleier fordi leietaker skal vurdere balanseføring basert på om en har «*rett til å bruke*», mens utleier i vurderingen skal vektlegge om «*risiko og kontroll er overført*» til leietaker. Dermed kan en eiendel oppføres i utleiers balanse fordi utleier vurderer at leieavtalen er en operasjonell leieavtale, mens leietaker som har rett til å bruke den leasede eiendelen, også vil måtte innregne (balanseføre) en bruksretteeiendel med tilhørende (normalt rentebærende) leieforpliktelse. I så fall vil utleier klassifisere hele leiebetalingen som en leieinntekt (uten å skille ut et renteelement), mens leietaker vil splitte betalingen i en avdragsdel og en rentedel.

Etter IFRS 16 skal implisitt rente benyttes så lenge denne «... *lett kan fastsettes*», jf. IFRS punkt 16.26. Som nevnt forstås dette normalt som den rentesats som gjør at nåverdi av leiebetalinger er lik summen av eiendelens virkelige verdi. Kan den ikke fastsettes lett, skal leietakers marginale lånerente benyttes, noe som forutsetter at man estimerer hvilke rentebetingelser leietakeren ville ha oppnådd ved finansiering av den samme eiendel med tilsvarende sikkerhet og leieperiode.

2.4 BESKRIVELSE AV UTENLANDSK RETT

2.4.1 Innledning

Mange land har innført regler om begrensning av rentefradrag som et tiltak mot overskuddsflytting. Det vises til tidligere omtale av dagjeldende regler i utvalgte land i Prop 1 LS (2013–2014) punkt 4.4. og Prop. 1 LS (2018–2019) punkt. 9.4 og 9.5. Nedenfor omtales rentebegrensingsreglene knyttet opp mot finansiell leasing i Sverige, Danmark og Storbritannia.

2.4.2 Svenske regler

Det er i den svenske skattelovgivningen definert hva som skal anses som finansiell leasing, og det skilles mellom finansielle og operasjonelle leasingavtaler.

Etter svensk rett skal både leaser og bortleaser beregne en rente for skattemessige formål når det foreligger en finansiell leasingavtale. Renten beregnes etter en hovedregel eller en alternativregel. Etter hovedregelen skal en leaser som har inngått en finansiell leasingavtale, behandle en del av leasingbeløpet som rente. Rentedelen skal anses å beløpe seg til den rente som uttrykkelig fremgår av

avtalen. Alternativ regel benyttes dersom renten ikke fremgår uttrykkelig av avtalen eller den ikke er markedsmessig.

Sverige har innført et unntak for de tilfeller samlede leasingkostnader fra finansielle leasingavtaler for selskapet, eller selskap som inngår i samme interessefellesskap, er mindre enn en million svenske kroner i beskatningsåret. Det beregnes i de tilfeller ingen rente.

Rente eller beregnet rente ved finansiell leasing omfattes av den generelle rentebegrensingsregelen i Sverige.

2.4.3 Danske regler

Det foreligger ikke en egen definisjon av finansiell leasing i den danske skattelovgivningen.

Danmark har ulike regelsett som virker sammen for å begrense tap av skattegrunnlag til utlandet gjennom utnyttelse av rentefradraget. I tilknytning til den danske regelen som begrenser skattemessig fradrag for netto finansieringskostnader til en angitt andel av selskapets aktiva, angir bestemmelsen at en beregnet finansieringsomkostning skal medregnes hos leasingtaker og en beregnet finansieringsinntekt skal medregnes hos leasinggiver ved finansiell leasing. I den anledning følger begrepet finansiell leasing i utgangspunktet den regnskapsmessige definisjonen i IAS 17.

2.4.4 Britiske regler

Det er i de britiske skattereglene definert hva som skal anses som finansiell leasing, men disse reglene samsvarer ikke nøyaktig med regnskapsdefinisjonen på finansielle leieavtaler.

Samtidig har de britiske rentebegrensingsreglene (UK Corporate Interest Restriction, «CIR») en egen definisjon på finansielle leieavtaler. Etter CIR måles finansieringsdelen av leieavtalen hovedsakelig i tråd med regnskapsstandardene som faktisk er anvendt i selskapets finansregnskap. Rente eller beregnet rente er definert slik at de inkluderer finansieringskostnader som er implisitt i beløpene som skal betales i henhold til finansielle leieavtaler.

2.4.5 OECD-anbefalinger og EU-regler

OECD og G20 har gjennom det såkalte BEPS-prosjektet gitt anbefalinger om regler for å motvirke overskuddsflytting. De norske rentebegrensingsreglene er i stor grad i tråd med anbefalingene gitt i OECD/G20-rapporten *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Uptdate*, fra 2017. Rapporten anbefaler imidlertid at rentebegrensingsregler behandler renteelementet ved finansiell leasing på lik linje med øvrige rentekostnader, se rapportens kapittel 2, punkt 36.

Som nevnt over, vedtok EU et skatteomgåelsesdirektiv i 2016. Direktivet gjelder rentebegrensning, exit-skatt, en generell omgåelsesregel, kontrollerte utenlandske foretak og hybride instrumenter.

Direktivet er en gjennomføring av BEPS-anbefalingene på EU-nivå. Reglene er generelle og angir et

minste beskyttelsesnivå mot overskuddsflytting. Direktivet pålegger medlemsland å ha rentebegrensingsregler tilsvarende det som er anbefalt gjennom OECD/G20s BEPS-prosjekt. Etter direktivets artikkel 2, punkt 1, skal renteelementet ved finansiell leasing behandles på lik linje med øvrige rentekostnader. Norge er, som nevnt over, ikke forpliktet til å følge ATAD.

2.5 VURDERINGER AV ALTERNATIVE FORSLAG

2.5.1 Innledning

Formålet med rentebegrensingsreglene er å motvirke overskuddsflytting i flernasjonale konsern, slik at ikke en uforholdsmessig høy andel av konsernets gjeld allokteres til norske konsernselskap.

Reglene motvirker at konsern får en uforholdsmessig høy andel av konsernets samlede rentefradrag i Norge, og dermed redusert norsk skatt. Leie- og leasingavtaler har i økonomisk forstand likhetstrekk med lånefinansiering. På samme måte som flernasjonale konsern kan allokere uforholdsmessig mye gjeld til norske konsernselskap, kan slike konsern velge å drive virksomhet med større grad av leide og leasede driftsmidler i normalskatteland som Norge, og med det oppnå uforholdsmessig høye fradrag og lav grad av egenkapitalfinansiering i slike land. Dette tilsier at den delen av leie- og leasingbetalinger som i økonomisk forstand tilsvarer rentekostnader, bør omfattes av rentebegrensingsreglene på samme måte som ordinære rentekostnader. Dette vil særlig gjelde finansiell leasing. Departementet viser også til at å behandle renteelementet ved finansiell leasing på linje med øvrige rentekostnader i rentebegrensingsregelen, vil være i tråd med OECDs anbefaling og EUs skatteomgåelsesdirektiv. .

Rentebegrepet i rentebegrensingsregelen bør etter departementets syn omfatte renteelementet ved finansiell leasing, uavhengig av hva partene har avtalt, jf. også tidligere uttalelser i Prop. 1 LS (2018–2019) punkt 9.7.3.

Det er ønskelig at kostnader knyttet til leieavtaler som i realiteten kan sammenlignes med kjøp på kreditt, identifiseres og at et eget renteelement skilles ut.

En slik regel kan utformes på ulike måter. Departementet har etter en samlet vurdering kommet til at regelen bør knyttes opp mot en bestemt regnskapsstandard. Departementets forslag omtales nærmere i punkt 2.6 nedenfor.

Departementet har vurdert ulike alternativer for utforming av en ny regel, og tre av alternativene som har vært vurdert omtales kortfattet nedenfor under punkt 2.5.2 til 2.5.4. Departementet foreslår ikke videre oppfølging av disse alternativene.

2.5.2 Rentelement fastsettes i de tilfeller hvor leietaker anses som skattemessig eier

Kriteriet for når det skal beregnes et rentelement kan knyttes til de tilfeller leietaker anses som skattemessig eier etter gjeldende skatterettslige kriterier.

Vurderingen av når leietaker skal anses som skattemessig eier, bygger i utgangspunktet på det privatrettslige eierbegrepet. Det innebærer at det må foretas en konkret vurdering av den enkelte avtalen hvor det blant annet legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko sammenlignet med leasinggjenstandens markedsverdi ved utløpet av leasingperioden, samt avtalens innhold for øvrig.

Etter departementets vurdering vil det være flere typer leie- og leasingavtaler der leietaker ikke anses som skattemessig eier, men der det ut ifra rentebegrensningsreglenes formål burde medregnes som rentekostnad et rentelement fra leie- og leasingbetalingene. Kriteriene for skattemessig eie vil derfor etter departementets vurdering være for smale.

Videre er disse kriteriene i stor grad skjønnsmessige og kan derfor være noe utfordrende å anvende. For leietaker og utleier kan det være noe uklart om kriteriene er oppfylt med den følge at det skal fastsettes et rentelement ved anvendelse av rentebegrensningsreglene. Dette kan etter departementets vurdering tale mot en slik regel.

2.5.3 Rentelementet knyttes til definisjonen av finansiell leasing i det avlagte regnskapet

Kriteriet for når det skal beregnes et rentelement kan også knyttes til det avlagte regnskapet. I praksis vil det kunne være enklere for skattyter å legge til grunn den vurderingen som er foretatt i det konkrete regnskapet basert på den standarden som er benyttet. Selskapets ledelse tar stilling til om det foreligger finansiell leasing, herunder hvilken rente som vil være mest riktig å anvende. For årsregnskap som er revidert, vil revisor som ledd i revisjonen ta stilling til selskapets påstand om hvorvidt det foreligger finansiell leasing regnskapsmessig, herunder hvilken rente som vil være mest riktig å anvende. Dette tilsier at merkostnadene knyttet til dette arbeidet normalt vil kunne bli begrenset. Noen kostnader vil imidlertid påløpe, siden revisjon da ikke vil skje kun for regnskapsformål, men også for skatteformål med de konsekvenser det har for revisjon, jf. SA 3801 Revisors kontroll av rapportering om grunnlaget for skatter og avgifter.

En ulempe med en slik løsning kan være at vurderingen av om det foreligger finansiell leasing vil kunne være ulik for selskapene avhengig av hvilket regnskapsspråk som benyttes og om selskapet anvender NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak. En regel som bygger på det avlagte regnskapet, vil kunne medføre ulik behandling av utleier og leietaker i den konkrete leieavtalen, men også mellom ulike skattytere avhengig av hvilket regnskapsspråk som er benyttet. Det vil også kunne åpne for mulighet til å tilpasse seg regelen gjennom valg av regnskapsspråk, noe som kan tale for at bestemmelsen i tilfelle bør knyttes opp mot et bestemt regnskapsspråk, se nærmere om dette under

punkt 1.6 nedenfor. I tillegg kan det være ulike regnskapsprinsipper å velge mellom innenfor valgt regnskapsspråk. Departementet legger likevel til grunn at det som oftest vil være andre forhold som styrer hvilket regnskapsspråk selskapet skal anvende, noe som i tilfelle vil begrense risikoen for uønskede tilpasninger.

2.5.4 Renteelementet fastsettes etter egne kriterier

Et tredje alternativ er en bestemmelse som inneholder egne skatterettslige kriterier for når det skal beregnes renter for rentebegrensningsformål, som har en lavere terskel enn kriteriene for skattemessig eie. En egen skatterettslig regel på dette området, vil etter departementets syn kreve relativt høy detaljeringsgrad og presisjonsnivå for å sikre at bestemmelsen vil være i samsvar med intensjonen.

For å minimere muligheten for tilpasninger, bør en slik skatteregel i tilfelle utformes med mål om at det er den økonomiske realiteten i avtalen med tilhørende transaksjoner som skal legges til grunn. Regelen bør presisere hvilke leieavtaler som skal eller ikke skal omfattes, eventuelt kjennetegnene ved disse avtalene.

Det kan virke kompliserende at den samme situasjonen skal undergis to forskjellige skattemessige vurderinger: én vurdering av om leietaker anses som skattemessig eier og én egen vurdering av om leietaker skal anses som «skattemessig eier» for rentebegrensningsformål, i tillegg til en regnskapsmessig vurdering av det samme forhold. Departementet vil derfor i utgangspunktet ikke anbefale en slik regel.

2.6 DEPARTEMENTETS FORSLAG

2.6.1 Innledning

Rentebegrensningsregelen bygger i stor grad på regnskapsbegrep og regnskapsstørrelser. Den overveiende andelen av selskaper som omfattes av rentebegrensningsregelen, er dessuten selskap med regnskaps- og revisjonsplikt. Det innebærer blant annet at selskapet sammen med revisor har foretatt en vurdering av om leieobjektet skal balanseføres, samt hvilken rente som skal anvendes. Dette kan tale for å basere en skatteregel om beregning av et renteelement ved anvendelse av rentebegrensningsreglene i sktl. § 6-41 på regnskapsreglene.

Som nevnt over under punkt 2.5.3, vil en regel som bygger på det avlagte regnskapet medføre ulik behandling og beregning av renten, avhengig av hvilken regnskapsstandard selskapene har anvendt.

For å oppnå lik skattemessig behandling for selskaper som følger ulike regnskapsstandarder, foreslår departementet en regel som knytter vurderingen av om deler av leie- eller leasingbetalingen skal anses som rentekostnad etter rentebegrensningsreglene til én bestemt regnskapsstandard, uavhengig av det avlagte regnskapet.

De aktuelle regnskapsstandardene vil etter departementets vurdering kunne være NRS 14 eller IFRS 16.

Som det fremgår under gjennomgangen av gjeldende rett, er det i IFRS 16 ulike kriterier for når verdien av leiebetalinger skal innregnes i balansen for henholdsvis leietaker og utleier. For leietaker går skillet der leietaker har «rett til å bruke», med den konsekvens at tilnærmet alle leieavtaler skal balanseføres av leietaker, og at tilhørende leieforpliktelse skal renteberegnes. For utleier er det mer tradisjonelle kriteriet beholdt, det vil si at leieavtalen i det vesentlige må overføre alle risikoer og fordeler for å måtte innregnes i balansen. Etter NRS 14 er det avgjørende om det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll er overført fra utleier til leietaker. Tilsvarende gjelder for utleier, men da med grunnlag i de alminnelige regnskapsprinsippene.

Departementet foreslår at plikten til å beregne renteelement ved finansiell leasing tas inn i § 6-41 andre ledd andre og tredje punktum. Den nærmere reguleringen av hvilke leieavtaler det skal beregnes renteelement for, foreslås regulert i skattelovforskriften. Departementet legger til grunn at gjeldende § 6-41 trettende ledd allerede gir hjemmel for å fastsette en slik forskriftsbestemmelse, jf. Prop. 1 LS (2018–2019) punkt 9.15.

Det vises til forslag til endring i § 6-41 andre ledd og ny FSFIN § 6-41-6.

2.6.2 Nærmere om hovedforslaget

Hvilke leieavtaler det skal beregnes renteelement for

Departementet mener at det er finansieringselementet i leieavtaler som tilsvarende det som omtales som «finansiell leasing», som bør anses som rentekostnader og renteinntekter i rentebegrensingsregelen, jf. punkt 2.5.1. Det foreslås derfor en skatteregel som innebærer at det ved anvendelse av rentebegrensingsregelen skal beregnes et renteelement av kostnader ved leieavtaler der leieobjektet må balanseføres etter NRS 14. Av symmetrihensyn foreslår departementet at det på tilsvarende måte skal beregnes et renteelement for inntekter ved leieavtaler for utleier, der leieobjektet regnskapsmessig behandles som solgt etter NRS 14. Departementet legger til grunn at dette som hovedregel vil innebære at for et leieobjekt der det skal beregnes et renteelement for leietaker i forbindelse med rentebegrensingsreglene, vil også utleier få beregnet en renteinntekt knyttet til leieobjektet i forbindelse med rentebegrensingsreglene.

Forslaget innebærer ingen endring av det skattemessige eierbegrepet.

Kriteriet for finansiell leasing, og dermed balanseføring, etter NRS 14, er at de vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til eiendelen er overført til leietaker, mens det skatterettslig gjøres en konkret vurdering hvor det blant annet legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i forhold til leasinggjenstandens markedsverdi ved utløpet av denne perioden, og avtalens innhold for øvrig. Det innebærer at en skattyter i enkelte tilfeller kan være eier for regnskapsmessige formål uten at kriteriene for å anses som eier skatterettslig er oppfylt.

Departementet viser til at de leieavtalene der det blir aktuelt å beregne et renteelement for anvendelse av rentebegrensingsreglene, for det meste vil være leieavtaler som regnskapsmessig blir balanseført av skattyter og kostnadsført i regnskapet som avskrivninger og rentekostnader, enten skattyter benytter NRS 14 eller IFRS 16 som regnskapsstandard.

Om fastsettelse av renteelementet – beregning av renteelement for leietaker

Departementet foreslår at den delen av leasingkostnaden som skal anses som rentekostnader i rentebegrensingsreglene, skal være den rente som føres i foretakets avlagte regnskap knyttet til leasingavtalen, dersom beregningen av denne renten er i tråd med NRS 14.

Etter departementets forståelse, vil skattytere som benytter IFRS som hovedregel ha balanseført leasingavtaler som skal balanseføres etter NRS 14, og de vil som hovedregel ha regnskapsført et renteelement som vil kunne anses å være i tråd med NRS 14. Forslaget innebærer dermed at mange selskap vil kunne benytte regnskapsført rente knyttet til leasingavtaler som den rente som skal anses som rentekostnad i rentebegrensingsreglene. Dette vil være forenklende. Der det er avvik mellom renteelementet i det avlagte regnskapet og det som kan fastsettes som renteelementet etter NRS 14, må det imidlertid foretas en ny vurdering og beregning av rente i samsvar med prinsippene i NRS 14.

Forslaget innebærer at det som etter de ordinære skattereglene fradras som rentekostnader knyttet til finansiell leasing, det vil si et avtalespesifisert renteelement i leasingavtaler der leietaker anses som skattemessig eier, kan avvike fra det som anses som rentekostnader i rentebegrensingsreglene, noe som ikke er ideelt. Det som anses som rentekostnader i rentebegrensingsreglene vil uansett måtte avvike enten fra de ordinære skattereglene eller fra de regnskapsmessige rentekostnadene.

Departementet foreslår å knytte definisjonen av rentekostnader ved leasing til det som følger av NRS 14, da det må kunne anses som et mer presist mål på det som i økonomisk forstand tilsvarer rentekostnadene ved leasingen.

Departementet bemerker at kostnader ved leasing der skattyter anses som skattemessig eier, uansett vil komme til fradrag selv om en liten eller ingen andel av leasingbetalingene etter de ordinære reglene anses som rentebetalinger. I så fall kommer hele kostnaden til fradrag i form av avskrivninger på driftsmidlet. Dersom deler av kostnadene anses som rentekostnader etter rentebegrensingsreglene og fradraget avskjæres etter disse reglene, selv om kostnadene ikke anses som rentekostnader etter de ordinære reglene, vil det dermed ikke ha forekommet en «dobbel» avskjæring av fradrag for kostnaden.

Beregning av renteelement for utleier

NRS 14 gjelder kun for leietaker (jf. NRS 14 punkt 7), mens tilnærmet samme prinsipper vil følge av de alminnelige regnskapsprinsippene for utleier. For å oppnå symmetri mellom utleier og leietaker

foreslår departementet at renteinntektene for utleier skal beregnes på tilsvarende måte som rentekostnadene for leietaker.

At utleiers renteinntekter skal beregnes på tilsvarende måte, innebærer ikke at utleier må benytte det samme beløp som leietaker, men at utleier beregner renteinntektene etter prinsippene i NRS 14. I den grad utleier og leietaker gjør forskjellige vurderinger, kan det ikke utelukkes at beløpene vil kunne være noe forskjellige.

Særlig om små foretak

Det fremgår av regnskapsloven § 5-11 og NRS 14 at små foretak kan unnlate å balanseføre finansielle leieavtaler, selv om leieavtalen isolert sett tilfredsstillende vilkårene for balanseføring. Foretaket vil i disse tilfellene ikke ha beregnet en rente i regnskapet.

Foretak kan i utgangspunktet ikke «vite» om bestemmelsen i skatteloven § 6-41 får anvendelse uten å beregne rentekostnader etter NRS 14. Dette siden foretaket ikke kjenner sine samlede rentekostnader før beregningen er gjennomført. For å redusere administrative byrder for små foretak som ikke antas å bli omfattet av rentebegrensingsreglene på grunn av at samlet årlige rentekostnader ikke overstiger terskelbeløpene i § 6-41 fjerde ledd, foreslås det en terskel for når foretak må beregne rentekostnader knyttet til leasing, utformet etter en lignende modell som i Sverige. Sverige har innført et unntak for de tilfeller samlede leasingkostnader fra finansielle leasingavtaler for selskapet, eller selskap som inngår i samme interessefellesskap, er mindre enn en million svenske kroner i beskatningsåret. Det beregnes i de tilfeller ingen rente.

Etter forslaget skal det beregnes et renteelement knyttet til leasingavtalen etter NRS 14 på samme måte som for store og øvrige foretak, selv om skattyter oppfyller kriteriene for å være små foretak. Forslaget innebærer at små foretak, hvor bestemmelsen om rentebegrensning i sktl § 6-41 får anvendelse, må foreta en vurdering samt beregne en rente i samsvar med NRS 14 for skatteformål, dersom de overskrider den foreslåtte terskelen på en million kroner i samlede leasingkostnader fra finansielle leasingavtaler i beskatningsåret.

2.7 ENDRING AV SKATTEMESSIG EIE GENERELT

Departementet har vurdert om de generelle reglene for skattemessig eie også bør endres slik at de vil være sammenfallende med de foreslåtte reglene for når det skal beregnes renteelement ved finansiell leasing etter rentebegrensingsreglene. Departementet har kommet til at det ikke er ønskelig å fremme et slikt forslag nå.

En slik regel vil innebære at leasingavtaler som i dag skatterettslig blir akseptert som en leieavtale vil kunne bli å anse som kjøp med den konsekvens at leiebeløpet skal aktiveres og fradragsføres gjennom eventuelle avskrivninger. Den skattemessige behandlingen vil dermed bli lik den regnskapsmessige for

en rekke skattytere, og det vil redusere de midlertidige forskjellene. Dette er et moment som kan tale for en slik løsning.

Et moment som kan tale mot en endring av skattemessig eier-begrepet generelt, er at rentebegrensningsreglene begrenser rentefradrag for en begrenset andel av de næringsdrivende. Antall næringsdrivende som har leieavtaler som i utgangspunktet kvalifiserer til å være finansielle leieavtaler er trolig vesentlig høyere. En endring av vurderingskriteriene for skattemessig eie i tilknytning til finansiell leasing til å følge NRS 14, vil etter departementets vurdering kunne medføre ulemper for skattytere som ikke er regnskapspliktige eller som unnlater å balanseføre leieavtaler etter regnskapsloven § 5-11 for små foretak. Dette vil medføre at disse for skatteformål må beregne en rente basert på regnskapsreglene uten tilsvarende balanseføring i regnskapet, noe som vil resultere i økte midlertidige forskjeller og vesentlig merarbeid for denne gruppen.

Departementet ber om innspill fra høringsinstansene også vedrørende dette spørsmålet.

3 RENTEKOSTNADER OMFATTET AV NÆRSTÅENDEREGELEN

3.1 BAKGRUNN OG GJELDENDE RETT

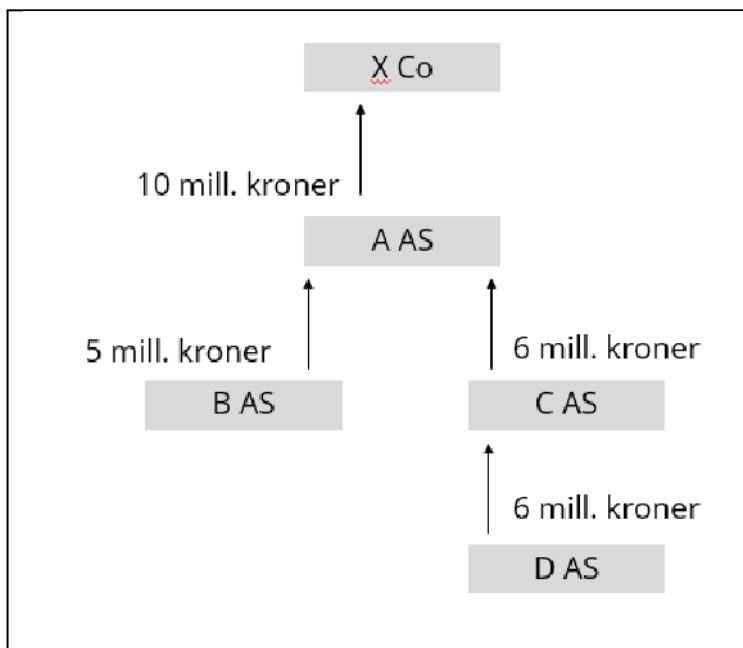
Skatteloven § 6-41 niende ledd innebærer et unntak fra den balansebaserte unntaksregelen i rentebegrensningsregelen i § 6-41 åttende ledd for selskap som er i konsern og som benytter unntaksregelen i åttende ledd, eller der samlede, netto rentekostnader i den norske delen av konsernet er under terskelbeløpet på 25 mill. kroner, jf. fjerde ledd andre punktum. Unntaket innebærer at disse selskapene likevel kan få avskåret fradrag for netto rentekostnader som overstiger fradragssrammen, for den del som består av netto rentekostnader til nærstående part utenfor samme konsern. Dette medfører at selskap i konsern, som er omfattet av «EBITDA-regelen for selskap i konsern» («hovedregelen»), også er omfattet av den såkalte «EBITDA-regelen mellom nærstående», som i utgangspunktet bare gjelder for selskap som ikke er i konsern.

I Prop. 1 LS (2019–2020) punkt 8.1.6 uttalte departementet følgende om unntaket i niende ledd:

«For øvrig er departementet oppmerksom på at selskap mv. i konsern kan omgå EBITDA-regelen mellom nærstående ved å flytte gjeld til nærstående långiver utenfor konsernet, til et selskap som ligger mellom kreditorselskapet og den nærstående långiveren. På den måten vil renter til nærstående part utenfor konsernet «kamoufleres» som renter til nærstående part i samme konsern. Slike tilpasningsmuligheter er uheldige. De kan gi insentiver til uhensiktsmessig organisering av virksomhet og undergrave formålet med EBITDA-regelen mellom nærstående. Samtidig er det vanskelig å finne målrettede tiltak som på en tilfredsstillende måte treffer denne typen tilpasninger. Departementet vil vurdere nærmere behovet og mulighetene for å utforme en spesiell omgåelsesregel for slike tilfeller, eventuelt i forskrift (...). Departementet legger uansett til grunn at den generelle omgåelsesregelen kan anvendes ved slike misbrukstilfeller, frem til en eventuell spesiell omgåelsesregel foreligger.»

Tilpasningsmuligheten beskrevet i Prop. 1 LS (2019–2020) kan illustreres med følgende eksempel:

- De norske A AS, B AS, C AS, og D AS er i samme konsern. X Co er nærstående til de norske selskapene, men er utenfor konsernet.
- A AS betaler rentekostnader på 10 mill. kroner til X Co, og dette regnes som renter til nærstående utenfor konsern etter gjeldende regler.
- A AS gir lån til B AS og C AS, som betaler hhv. 5 og 6 mill. kroner i renter til A AS.
- C AS gir lån til D AS, som betaler 6 mill. kroner i renter til C AS, se Figur 1.



Figur 1. Illustrasjon av rentebetalinger mellom selskap.

Helt eller delvis er rentekostnadene i B AS og D AS i realiteten rentekostnader til X Co, og dermed i realiteten rentekostnader til nærstående part utenfor samme konsern. Etter gjeldende regler kan rentekostnadene imidlertid anses som rentekostnader til nærstående i konsern fordi selskap A AS og C AS er mellomliggende i lånetransaksjonene, sett bort fra eventuelle virkninger av den generelle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2. De mellomliggende selskapene, A AS og C AS, vil ikke ha netto rentekostnader og dermed ikke få begrenset rentefradrag etter rentebegrensingsregelen.

3.2 VURDERINGER OG FORSLAG

Etter departementets vurdering vil tilpasningsmuligheten beskrevet i punkt 3.1, kunne gi incentiver til uhensiktsmessig organisering av virksomhet og undergrave formålet med EBITDA-regelen mellom nærstående. Departementet viser videre til avgjørelse avgitt av Skatteklagenemnda 26. januar 2022 (SKNS1-2022-4). Denne saken kan illustrere at de generelle reglene om omgåelse i skatteloven § 13-2 ikke nødvendigvis vil gi tilstrekkelig vern mot nevnte tilpasninger til rentebegrensingsreglene. Saken viser videre at vern mot slike tilpasninger gjennom de generelle omgåelsesreglene medfører

kompliserte og tidkrevende vurderinger både for skatteyter og skattemyndighetene. Departementet vurderer derfor at en spesiell omgåelsesregel mot tilpasninger til § 6-41 niende ledd basert på objektive kriterier vil være hensiktsmessig, både av administrative hensyn og for å gjøre reglene mer robuste mot uønskede tilpasninger.

Departementet har vurdert to alternative omgåelsesregler mot tilpasninger til § 6-41 niende ledd.

Alternativ 1 innebærer at § 6-41 niende ledd endres ved at det ved beregning av netto rentekostnader i bestemmelsens siste punktum ikke skal tas hensyn til netto renteinntekter fra selskap i samme konsern (netto konserninterne renteinntekter). Dette innebærer at mellomliggende selskap ved tilpasninger som beskrevet ovenfor, i eksempelet selskapet A AS vil anses å ha netto rentekostnader etter niende ledd. Selskapet vil dermed behøve «kapasitet» for rentefradrag i form av inntekt som gir tilstrekkelig fradragsramme, for å få fradrag for renter betalt til nærstående utenfor konsern.

Forslaget i *alternativ 1* vil etter departementets vurdering gjøre at den beskrevne tilpasningsmuligheten til § 6-41 niende ledd ved bruk av norske, mellomliggende selskaper i lånetransaksjoner, blir uhensiktsmessig. Det kan imidlertid innvendes at forslaget går lengre enn nødvendig for å motvirke den aktuelle tilpasningsmuligheten. Forslaget vil innebære at samme rentekostnad medregnes flere ganger innad i den norske delen av konsernet, og at avskjæring av fradrag for rentekostnader vil kunne forekomme også i tilfeller der den samlede fradragsrammen for den norske delen av konsernet er lik eller overstiger netto rentekostnader for disse selskapene.

Eksempelet i Figur 1 kan illustrere uønsket tilpasning til § 6-41 niende ledd, men kan likefullt illustrere ordinære, forretningsmessige låneforhold. Dersom for eksempel fradragsrammen i selskapene B AS og D AS er på henholdsvis 5 og 6 mill. kroner, vil den norske delen av konsernet ikke ha uforholdsmessig høye rentekostnader i forhold til skattepliktige inntekter. I så fall er det ikke ønskelig at en omgåelsesregel avskjærer rentefradrag i det mellomliggende selskapet A AS, noe som vil være tilfellet med *alternativ 1*.

Alternativ 2 innebærer at rentekostnader til foretak i samme konsern skal regnes som rentekostnader til nærstående utenfor samme konsern i § 6-41 niende ledd, dersom mottaker av rentebetalingen er et norsk konsernselskap som har rentekostnader til nærstående utenfor konsern. Størrelsen på slik «omklassifisering» av rentekostnader begrenses til mottakers rentekostnad til nærstående utenfor konsern. Siden kreditorselskapet kan ha flere konsernselskaper som låntakere, må den samlede omklassifiseringen av rentebetalingen fra andre konsernselskaper til kreditorselskapet ikke overstige kreditorselskapets rentekostnader til nærstående utenfor konsern. Rekkefølgen for hvilke debitorselskaper som får omklassifisert rentekostnader etter *alternativ 2*-regelen er valgfri for skattyter.

Lån fra nærstående utenfor konsern kan ytes gjennom flere mellomliggende selskaper, og regelen må derfor «nøste» lån gjennom selskapskjeden og kartlegge alle lån fra nærstående både utenfor og innad i konsernet. Hvis et selskap får omklassifisert renter betalt til selskap i samme konsern til å være renter betalt til nærstående utenfor konsern etter *alternativ 2*-regelen, må det legges til grunn at dette selskapet har rentekostnader til nærstående utenfor konsern når dette selskapets eventuelle debitorer skal vurdere omklassifisering av sine rentekostnader etter regelen.

Med utgangspunkt i eksempelet illustrert i Figur 1, så vil rentekostnadene til B AS og C AS som betales til A AS, regnes som rentekostnad til nærstående utenfor konsern, fordi mottaker, A AS, har rentekostnader til nærstående utenfor konsern. Siden A AS har 10 mill. kroner i rentekostnader til nærstående utenfor konsern, skal maksimalt 10 mill. kroner av B AS' og C AS' renter til A AS' regnes som rentekostnader til nærstående utenfor konsern, og skattyterne kan velge om omklassifiseringen gjøres for 5 mill. kroner av B AS' renter og 5 mill. kroner av C AS' renter, eller henholdsvis 4 og 6 mill. kroner.

Rentekostnadene til selskap D AS skal regnes som renter til nærstående utenfor konsern fordi mottaker, C AS, får regnet *sine* rentekostnader som renter til nærstående utenfor konsern etter omgåelsesregelen. Omklassifiseringen av D AS' rentekostnader skal maksimalt utgjøre det som regnes som renter til nærstående utenfor konsern for mottaker, C AS.

Alternativ 2 vil etter departementets vurdering like effektivt som *alternativ 1* motvirke uønsket tilpasning til § 6-41 niende ledd. Fordelen med *alternativ 2* er at denne regelen tar sikte på å gjenskape den situasjonen slik den ville vært dersom tilpasningen ikke hadde funnet sted, ved at selskapene som er endelige mottakere av lån fra nærstående utenfor konsern, får regnet en forholdsmessig andel av sine rentekostnader som renter betalt til nærstående utenfor konsern. Dersom det er slik at de endelige mottakerne av lånene, i eksempelet ovenfor selskap B AS og D AS, har tilstrekkelige skattepliktige inntekter for at fradragssrammen overstiger rentekostnadene, så vil ikke omgåelsesregelen med *alternativ 2* føre til avskjæring av rentefradrag. *Alternativ 2* virker derfor etter departementets vurdering mer presist enn *alternativ 1*.

Både alternativ 1 og 2 bygger på opplysninger som allerede innrapporteres av foretak omfattet av rentebegrensingsregelen. Begge forslag vil komplisere reglene, og det gjelder særlig *alternativ 2*. Særlig konsern med komplekse og omfattende konserninterne lånetransaksjoner vil kunne få merarbeid med å etterleve regelen i *alternativ 2*. Slike konsern vil imidlertid kunne ha særlig interesse av at en omgåelsesregel ikke virker utover formålet, slik at *alternativ 2* likevel vil kunne være gunstig sammenlignet med *alternativ 1*.

Dersom høringsinnspill skulle tilsi at *alternativ 2* blir for krevende å anvende i praksis, anser departementet *alternativ 1* som et aktuelt tiltak mot uønskede tilpasninger til § 6-41 niende ledd.

Etter en samlet vurdering foreslår departementet en omgåelsesregel som beskrevet under *alternativ 2*. Regelen foreslås inntatt i skattelovforskriften i tråd med departementets hjemmel i § 6-41 trettende ledd andre punktum, jf. også Prop. 1 LS (2019–2020) punkt 8.1.6.

Det vises til forslag til ny FSFIN § 6-41-7.

4 KONSERNBIDRAG OG BEREGNING AV FRADRAGSRAMMEN

4.1 BAKGRUNN OG GJELDENE RETT

Fradragsrammen i rentebegrensingsregelen beregnes som 25 pst. av skattemessig EBITDA, altså alminnelig inntekt tillagt netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger, jf. § 6-41 tredje ledd. Dette innebærer at mottatte, skattepliktige konsernbidrag øker fradragsrammen, og at avgitte konsernbidrag tilsvarende reduserer den.

Etter § 6-41 tredje ledd andre punktum skal ikke konsernbidrag fra selskap som benytter den balansebaserte unntaksregelen i åttende ledd, inngå ved beregning av fradragsrammen. Formålet med dette er å unngå at norske deler av konsern som samlet ikke oppfyller kravene for å benytte unntaksregelen på nasjonalt nivå, kan få uforholdsmessig høye rentefradrag. Uten regelen kunne enkeltstående selskap som benytter unntaksregelen på selskapsnivå, avgi fradragskapasitet i form av konsernbidrag til enkeltstående selskap som ikke kan bruke unntaksregelen på selskapsnivå. Det vises til begrunnelsen for dette i Prop. 1 LS (2018–2019) punkt 9.7.4.

Regelen i tredje ledd andre punktum kan omgås ved at konsernbidrag ytes fra et selskap som benytter unntaksregel til et selskap som ikke bruker unntaksregelen, via et tredje selskap som ikke bruker unntaksregelen. Dette vil undergrave formålet med bestemmelsen i § 6-41 tredje ledd andre punktum.

4.2 VURDERINGER OG FORSLAG

Departementet foreslår en regelendring med sikte på at den «endelige mottaker» av konsernbidrag avgitt fra selskap som benytter den balansebaserte unntaksregelen på selskapsnivå, ikke får medregnet konsernbidraget ved beregning av fradragsrammen. Det foreslås at konsernbidrag anses som mottatt fra selskap som benytter unntaksregelen, dersom avgivende selskap har mottatt konsernbidrag fra selskap som benytter unntaksregelen, oppad begrenset til avgivende selskaps mottatte konsernbidrag fra selskap som benytter unntaksregelen. Konsernbidrag kan bli omklassifisert i flere ledd, slik at når et selskap får omklassifisert sine mottatte konsernbidrag etter regelen, og selv avgir konsernbidrag, vil disse avgitte konsernbidragene for mottaker regnes som konsernbidrag fra selskap som benytter unntaksregelen, osv. Omgåelsesregelen vil metodisk tilsvare regelen som skisseres som *alternativ 2* ovenfor under punkt 3.2.

Departementet foreslår at regelendringen av lovtekniske hensyn fastsettes i skattelovforskriften. Det samme gjelder regelen som allerede fremgår av dagens tredje ledd andre punktum, som etter forslaget tas ut og flyttes til forskriften.

Videre har departementet blitt oppmerksomt på at gjeldende regler innebærer at selskap kan oppnå økt fradragsramme gjennom konsernbidrag mottatt fra finansforetak og petroleumsforetak som er unntatt fra rentebegrensningsregelen etter § 6-41 ellefte og tolvte ledd. Dette innebærer at selskap som er i skattekonsern med slike foretak, vil kunne oppnå en uforholdsmessig høy fradragsramme. Det foreslås derfor at konsernbidrag fra selskap som omfattes av § 6-41 ellefte og tolvte ledd, ikke medregnes ved beregning av fradragsrammen.

I tråd med omtalen over foreslås det at forskriftshjemmelen i § 6-41 trettende ledd utvides slik at det kan bestemmes i forskrift hvilke størrelser som skal inngå ved beregningen av fradragsrammen («alminnelig inntekt og årets udekkede underskudd») i § 6-41 tredje ledd. Det foreslås også at «poster» erstattes med «størrelser» i gjeldende trettende ledd første punktum.

At dagens regel i § 6-41 tredje ledd andre punktum tas ut og flyttes til forskriften, innebærer i seg selv ingen realitetsendring av gjeldende rett.

Det vises til forslag om endring i § 6-41 tredje ledd, trettende ledd og ny FSFIN § 6-41-8.

5 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

For skattepliktige hvor rentebegrensningsregelen kommer til anvendelse, vil forslaget til regelendring om beregning av renteelement ved leasing medføre at de må gjennomgå sine leieavtaler for å vurdere klassifiseringen. Dette anses å være mindre relevant for en del virksomheter som er under terskelverdiene, eller er del av helnorske konsern. Det antas at de ytterligere administrative kostnadene vil være beskjedne, siden de samme type vurderingene for de skattepliktige vil bli foretatt i forbindelse med utarbeidelse og avleggelse av det ordinære årsregnskapet.

Siden forslaget er en utvidelse av et eksisterende regelverk, antas det at ekstra kostnader for Skatteetaten til endringer av retningslinjer, regelverk, skjema, programvare / IT eller veiledning og kontroll, vil være relativt beskjedne.

Departementet anslår at endringene som foreslås vedrørende leasing, direkte og indirekte vil gi en provenyøkning på om lag 30 mill. kroner.

Grunnlaget for beregningene er data fra norske selskaps skattemeldinger med vedlegg. Det understrekes at beregningene er usikre.

Omgåelsesreglene knyttet til renter til nærstående og konsernbidrag foreslått henholdsvis under punkt 2 og 3, vil gi økt kompleksitet i regelverket for skattytere og skattemyndighetene, og vil kunne føre til noe økte administrative kostnader. Forslagene vil gjøre rentebegrensningsreglene mer robuste mot

uønsket tilpasning og bidra til at reglene i større grad oppnår formålet om å motvirke
overskuddsflytting. Departementet har ikke grunnlag for å anslå provenyvirkninger av
disse forslagene, men antar at virkningene på kort sikt vil være nokså begrensede.

6 IKRAFTTREDELSE

Det foreslås at endringene under punkt 2–4 trer i kraft med virkning fra inntektsåret 2024.

7 LOV- OG FORSKRIFTSFORSLAG

Se neste side.

Forslag

til lov om endringer i skatteloven

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 6-41 kapittel 6 gjøres følgende endringer:

§ 6-41 andre ledd skal lyde:

I netto rentekostnader etter denne paragraf inngår rentekostnader som nevnt i § 6-40, fratrukket renteinntekter. *Netto rentekostnader omfatter også et beregnet renteelement ved finansielle leieavtaler som må balanseføres. For utleiere ved finansielle leieavtaler beregnes renteinntekter tilsvarende.* Gevinst og tap på sammensatte obligasjoner som ikke skal dekomponeres i en obligasjonsdel og en derivatdel for skattemessige formål, regnes i sin helhet som renteinntekt eller rentekostnad. Det samme gjelder for gevinst og tap på fordring som er utstedt til høyere eller lavere kurs enn innløsningskursen. Gevinst og tap som nevnt i foregående punktum regnes ikke som renteinntekt eller rentekostnad for innehaver som har ervervet fordringen i annenhåndsmarkedet.

§ 6-41 tredje ledd skal lyde:

Netto rentekostnader kan ikke fradras for den delen som overstiger 25 prosent av alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensning av fradrag etter denne paragraf, tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med *renteinntekter*. For selskap mv. i konsern avskjæres rentefradrag etter første punktum i netto rentekostnader på gjeld til nærstående og ikke-nærstående part. For selskap mv. som ikke er i konsern avskjæres rentefradrag etter første punktum bare for et beløp inntil størrelsen på netto rentekostnader på gjeld til nærstående part. Det gis ikke fradrag for ytterligere fremført underskudd, jf. § 14-6, eller konsernbidrag, jf. § 10-4, etter at det er foretatt avskjæring av rentefradrag etter dette ledd.

§ 6-41 trettende ledd skal lyde:

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, og herunder gi nærmere regler om hvilke *størrelser* som skal inngå som renteinntekter og rentekostnader, og *hvilke størrelser som skal inngå ved beregningen av alminnelig inntekt og årets udekkede underskudd i tredje ledd*. Det kan i forskrift også gis regler om hvilke nærstående parter som skal omfattes av syvende ledd a. Departementet kan i forskrift også bestemme hva som skal regnes som netto rentekostnader og nærstående part utenfor samme konsern etter niende ledd. Videre kan departementet gi forskrift om hvilke selskap som er i konsern, herunder norsk del av konsern, og hvilke *størrelser* som skal inngå ved beregningen av egenkapitalandel etter åttende ledd.

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024.

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN) gjøres følgende endringer:

Ny § 6-41-6 skal lyde:

§ 6-41-6. Renteelement ved finansielle leieavtaler

(1) For leieavtaler der leietaker skal balanseføre eiendelen etter Norsk Regnskapsstandard (NRS) 14 Leieavtaler, skal det fastsettes et renteelement som inngår som rentekostnad etter § 6-41 andre ledd. Tilsvarende skal utleier fastsette et renteelement som inngår som renteinntekt etter § 6-41 dersom eiendelen skal anses som solgt etter NRS 14. Dette gjelder uavhengig av om skattyter omfattes av unntak fra plikt for små foretak til å balanseføre eiendelen.

(2) Renteelementet knyttet til slike leieavtaler skal utgjøre rentekostnaden knyttet til leieavtalen i det avlagte regnskapet, når denne er i tråd med NRS 14. For de tilfeller der det ikke er resultatført et renteelement knyttet til leieavtalen som er i tråd med NRS 14 i det avlagte regnskapet, skal renteelementet fastsettes etter NRS 14.

(3) I de tilfeller samlede leasingkostnader fra finansielle leasingavtaler for selskapet er mindre enn en million kroner i inntektsåret, beregnes det ingen rente.

Ny § 6-41-7 skal lyde:

§ 6-41-7 Særlig om konsernbidrag ved beregning av maksimalt rentefradrag

(1) I alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd etter § 6-41 tredje ledd første punktum, skal fratrekkes:

a) konsernbidrag mottatt fra selskap som benytter den egenkapitalbaserte unntaksregelen i § 6-41 åttende ledd eller fra selskap som omfattes av § 6-41 ellevte eller tolvte ledd.

b) konsernbidrag mottatt fra selskap som mottar konsernbidrag etter a, oppad begrenset til avgivende selskaps mottatte konsernbidrag etter a fratrukket avgivende selskaps konsernbidrag til andre konsernselskap som blir ansett som konsernbidrag etter a.

(2) Ved vurderingen av om et konsernbidrag er konsernbidrag etter første ledd bokstav b, anses som konsernbidrag som for avgivende selskap regnes som konsernbidrag etter første ledd bokstav b, som konsernbidrag etter andre ledd.

Ny § 6-41-8 skal lyde:

§ 6-41-8 Netto rentekostnader til nærstående part utenfor samme konsern

(1) Som rentekostnader til nærstående utenfor samme konsern i § 6-41 niende ledd, regnes også rentekostnader til norsk konsernselskap som har rentekostnader til nærstående utenfor samme konsern, oppad begrenset til kreditorselskapets rentekostnader betalt til nærstående utenfor samme konsern, fratrukket rentekostnader betalt til kreditorselskapet fra andre norske konsernselskap som blir regnet som rentekostnader til nærstående utenfor konsern etter denne bestemmelsen.

(2) Med rentekostnader til nærstående utenfor konsern etter første ledd, regnes også rentekostnader til norsk konsernselskap som er omgjort til rentekostnader til nærstående utenfor samme konsern etter første ledd.