

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Pr. email: postmottak@fin.dep.no

18. juni 2013

Høringsuttalelse - begrensnig av fradrag for rentekostnader i interessefellesskap

Finansdepartementet har i høringsnotat av 11. april 2013 foreslått regler om begrensnig av fradrag for rentekostnader i interessefellesskap.

Deloitte Advokatfirma AS ønsker å gi noen innspill og bemerkninger til forslaget. Våre bemerkninger er primært av mer lovteknisk art, gitt med henblikk på at eventuelle endelig vedtatte regler skal bli så klare og så enkelt praktikable som mulig.

Rentebegrepet

I høringsnotatet på side 20 jfr. side 7 er det foreslått at alle kostnader som faller inn under bestemmelsen i skatteloven § 6-40 skal omfattes av rentebegrensningsregelen. Et problem med denne løsningen er at det skatterettslige rentebegrepet ikke nødvendigvis er tilpasset det innhold og presisjonsnivå som de foreslåtte reglene krever dersom man ønsker et klart regelverk.

Et eksempel kan være henvisningen til garantiprovisjoner på side 7 i høringsnotatet. En likestilling av garantiprovisjoner med renter har vært begrunnet med at man tradisjonelt har ønsket å likebehandle disse kostnader hva gjelder fradragsrett. Denne begrunnelsen er ikke nødvendigvis direkte overførbart til det foreslåtte regelverk. I et normalt tilfelle hvor en garanti fra et morselskap reduserer eksterne rentekostnader for et datterselskap vil konsekvensen av det foreslåtte regelverk bli at man ikke får fradrag for hele eller deler av garantiprovisjon betalt til morselskapet. Uten garanti hadde datterselskapet fått høyere eksterne rentekostnader som ville vært fullt ut fradragsberettigede. Det er således vanskelig å se hvorfor garantiprovisjoner skal likestilles med rentekostnader i relasjon til det foreslåtte regelverket.

Et relatert spørsmål er hvorvidt garantiprovisjonen skal klassifiseres som renteinntekt hos morselskapet. Etter vårt syn taler mye for ikke å anse garantiprovisjoner som renter verken for garantist eller begunstiget.

Et annet eksempel er byggelånsrenter. I henhold til gjeldende praksis står selskapet fritt til enten å aktivere eller kostnadsføre disse. Departementet bør ta stilling til om en slik valgrett bør gjelde også etter de foreslåtte regler. I forlengelsen av dette må det vurderes hvorvidt slik frivillig aktiveringsrett bør gjelde også for andre driftsmidler.

For å forebygge uklarhet og usikkerhet rundt meningsinnholdet oppfatter vi således at de foreslåtte regler nødvendigvis krever en detaljert gjennomgang og regulering av hva slags inntekter og kostnader som skal anses som renter. En generell henvisning til dagens skatterettslige rentebegrep gir rom for ulike tolkninger, tilpasninger og uheldige konsekvenser.

Konsernkontoordninger

En konsernkontoordning vil normalt være slik at ett konsernselskap vil fungere som hovedkontohaver ovenfor banken mens øvrige konsernselskaper rent formelt har en fordring på eller gjeld til hovedkontohaver. Konsernkontoordninger innehas av de fleste norske konserner og gir betydelige kommersielle fordeler og besparelser.

Basert på forslaget i høringsnotatet er vår forståelse at de interne gjelds eller fordringsforhold som oppstår ved konsernkontoordninger, vil anses som gjeld til nærstående. Dette vil gjøre konsernkontoordninger mindre attraktive all den tid det må påregnes at deler av rentekostnadene ikke vil være fradragsberettigede mens renteinntekter fullt ut vil være skattepliktige. Et typisk slik tilfelle er der et morselskap er hovedkontohaver og samtidig har ekstern finansiering med tilhørende eksterne rentekostnader. Det må da forventes at rentekostnader på gjeld til datterselskaper i konsernkontoordningen i liten grad vil være fradragsberettiget for morselskapet samtidig som renteinntekter på lån til andre datterselskaper vil være fullt ut skattepliktige for morselskapet.

Etter vårt syn vil det være hensiktsmessig å unnta fordringer og gjeld i konsernkontoordning fra de foreslåtte reglene. Om dette ikke er ønskelig bør det i hvert fall foreslås separate terskelbeløp for netto rentekostnader i konsernkontoordning.

Beregningsgrunnlag og fremførbart underskudd

I henhold til høringsnotatet skal det ved beregning av fradragsrammen tas utgangspunkt i skattyterens alminnelige inntekt før eventuell rentefradragsbegrensning. Forutsetningen om at man tar utgangspunkt i alminnelig inntekt før rentefradragsbegrensning synes ikke å nås ved fremførbare underskudd. Som et eksempel:

Et selskap har betydelige fremførbare underskudd. Alminnelig inntekt før begrensning av fradrag for netto rentekostnad og før anvendelse av fremførbare underskudd er 100. Netto skattemessige rentekostnader til nærstående er 150. Selskapet har ikke avskrivninger eller andre rentekostnader/-inntekter.

Grunnet bruk av fremførbare underskudd blir alminnelig inntekt 0. Tillagt rentekostnader blir beregningsgrunnlaget 150. Rentefradraget begrenses da til 25 % av 150, dvs 37,5.

Rentefradragsbegrensningen vil imidlertid medføre en netto skattepliktig inntekt på 112,5. Dette medfører i sin tur økt bruk av fremførbart underskudd og som igjen medfører redusert beregningsgrunnlag for rentefradraget. Sluttresultatet blir at man ikke får fradrag for noe av rentekostnadene og at man bruker totalt vil bruke 250 av det fremførbare underskudd.

Resultatet virker urimelig og ut ifra formålet med reglene er det vanskelig å forstå at man ikke skal være berettiget til noe rentefradrag fordi man har fremførbare underskudd. Etter vårt syn vil det gi bedre sammenheng og rimelighet i forslaget dersom beregningsgrunnlaget tok utgangspunkt i alminnelig inntekt før anvendelse av fremførbare underskudd.

Terskelbeløp

For så vidt netto rentekostnader ikke overstiger 1 million kroner er det ikke forslått begrensninger i fradragsrett for netto rentekostnader. Overstiger netto rentekostnader beløpet, vil foreslått begrensning gjelde hele beløpet.

Hvis rentesats er fastsatt med utgangspunkt i en basisrente (NIBOR osv) eller gjelden er i utenlandsk valuta, vil det ofte være utenfor långivers og låntagers kontroll om årlig netto rentekostnad overstiger 1 million – og derved om en relativt sett begrenset endring i netto nettokostnad vil kunne medføre forskjell i betalbar eller fremtidig skatt som langt overstiger renteendringen.

Etter vår oppfatning er slike konsekvenser uheldige. Hvis en begrensning knytter seg til netto rentekostnader som overstiger et beløp, unngår en slike utslag.

Nærstående – negativ kontroll på bakgrunn av aksjonæravtale el

I høringsnotatet legges opp til at en låntaker anses nærstående dersom man eier eller kontrollerer debitor med minst 50 %. Man legges således til grunn at såkalt negativ kontroll - hvor man kan blokkere andres beslutninger - er tilstrekkelig for å anses som nærstående.

På side 26 i høringsnotatet omtales et tilfelle hvor tre uavhengige selskaper gjennomfører et samarbeidsprosjekt gjennom et felles selskap. Man legger her til grunn at låntakerne ikke anses som nærstående.

En problemstilling er imidlertid at det ved slike investeringer og prosjekter normalt vil foreligge et sett med avtaler mellom de kombinerte aksjonærer og låntakere. Disse vil typisk inneholde bestemmelser som gir partene vetorett for vesentlige beslutninger av ulik art. Ved fortolkning av kontrollvilkåret i skattelovens § 10-62 vedrørende NOKUS har negativ kontroll på basis av avtaler i stor grad medført at vilkåret om kontroll har blitt ansett oppfylt.

I ulike investeringsprosjekter er det langt fra uvanlig at investorer investerer gjennom en kombinasjon av egenkapital og aksjonærlån. Forholdet mellom investorene er regulert i avtaler som gir hver investor større eller mindre grad av negativ kontroll over selskapet. Høringsforslaget åpner for betydelig usikkerhet rundt når negativ kontroll må anses å foreligge i slike tilfeller. Vi vil derfor henstille departementet om å vurdere forholdet og i endelig forslag presisere hvorvidt og i hvilken utstrekning negativ kontroll basert på avtaler mellom låntakere (som formelt eier under 50 % av debitor) kan kvalifisere for at partene må anses som nærstående.

Skattefrie inntekter

Den skattemessige EBITDA tar utgangspunkt i alminnelig inntekt. Dette innebærer at inntekter som ikke er skattepliktige ikke vil inngå i grunnlaget.

Av hensyn til å forebygge kjedebeskatning har man for inntekter fra aksjer innført fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Det synes unødig restriktivt å holde inntekter av denne art utenfor grunnlaget.

Vi foreslår derfor at fritatte inntekter og ikke fradragsberettigede tap omfattet av fritaksmetoden bør inngå i det skattemessige EBITDA grunnlaget.

Særskattepliktige selskaper

Det fremgår rimelig klart av høringsnotatet at særskattepliktige selskaper etter petroleumsskatteloven bare vil kunne føre netto rentekostnader som ikke vil være fradragsberettiget etter petroleumsskatteloven § 3 d) annet ledd tilbake mot alminnelig inntekt i sokkeldistriktet etter petroleumsskatteloven § 3 d) syvende ledd i den grad netto rentekostnader ikke overstiger 25 % av foreslått beregningsgrunnlag i landdistriktet. For de fleste særskattepliktige selskaper vil det innebære at ingen eller kun en marginal andel av netto rentekostnader påløpt til beslektete selskaper vil kunne tilbakeføres etter petroleumsskatteloven § 3 d) syvende ledd. Dette vil bli konsekvensen uavhengig av hvilken «skattemessig EBITDA» selskapet har i sokkeldistriktet.

For selskaper som har kjøpt (andel i) produserende felt vil beregningsgrunnlaget for fradrag etter petroleumsskatteloven § 3 d) annet ledd ofte være lavt (i forhold til virkelig verdi). Etter vår oppfatning bør det vurderes om ikke fradrag for netto rentekostnad alltid vil kunne komme til fradrag i alminnelig inntekt på land *eller sokkel* for så vidt selskapets netto rentekostnader ikke utgjør mer enn 25 % av beregningsgrunnlag som nevnt i foreslått § 13-2 (3) på land *eller sokkel*.

Virkningstidspunkt for selskapet med avvikende regnskapsår

I høringsnotatet foreslås det at eventuelle nye regler gis virkning for inntektsåret 2014. For selskaper med avvikende regnskapsår vil dette i henhold til normal praksis innebære at reglene får virkning for det inntektsåret som avsluttes i 2014. Har eksempelvis et selskap regnskapsår fra 1. april 2013 til 31. mars 2014 vil reglene komme til anvendelse på rentekostnader i interessefellesskap for hele perioden.


Som departementet påpeker i høringsnotatet vil eventuelle nye regler medføre et behov for omorganiseringer, konvertering av gjeld mv for å unngå dobbeltbeskatning innen konserner. For selskaper med ordinært regnskapsår 31. desember 2013 vil man ha mulighet til å gjennomføre slike tiltak. For selskaper med avvikende regnskapsår vil imidlertid eventuelle nye regler få virkning fra et tidspunkt lenge før de er vedtatt.

Det henstilles derfor om at det gis særlige regler om virkningstidspunkt for selskaper med avvikende regnskapsår, enten slik at reglene kun får virkning for en del av inntektsåret eller – dersom dette er vanskelig gjennomførbart – først gis virkning for det påfølgende inntektsår.

* * *

Skulle det være spørsmål eller kommentarer i sakens anledning er det naturligvis bare å ta kontakt med en av de undertegnede.

Med vennlig hilsen,
Deloitte Advokatfirma AS



Rolf J. Saastad



Petter Grüner