



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep.
0030 Oslo

Også sendt pr. e-post: postmottak@fin.dep.no

Deres ref.:
13/1689 BBE/KR

Dok. nr.: 159053

Saksbehandler: Trude Molvik
tm@advokatforeningen.no
T +47 22 03 50 46

24.06.2013

Høring — Forslag om begrensning av fradrag for rentekostnader i interessefellesskap

1. Innledning

Vi viser til departementets høringsbrev av 11.4.2013 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sondrer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for skatterett. Lovutvalget består av Bettina Banoun (leder), Finn Eide, Johan Kiær Engelschiøn, Thor Leegaard, Mons Alfred Paulsen og Ingvild Vartdal.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

2. Sakens bakgrunn

Departementet foreslår i dette høringsnotatet å innføre en regel om begrensning av fradrag ved inntektsskatteliggingen for renter som betales mellom skattytere som er i interessefellesskap (interne renter). Forslaget innebærer at fradrag for rentekostnader som overstiger 25 % av en særskilt fastsatt resultatstørrelse, avskjæres. Andelen på 25 % utgjør dermed en ramme for skattyterens rentefradrag. Begrensningen gjelder likevel bare for interne renter.

Noe mer detaljert og praktisk går reglene ut på at ingen virksomhet i Norge skal ha fradrag for gjeldsrenter betalt en nærstående part dersom de samlede renteutgiftene til foretaket overstiger 25 % av en skattemessig variant av EBITDA - **og** rentefradraget overstiger NOK 1 million pr år.

EBITDA defineres her som foretakets skattepliktige inntekt, tillagt fradragsførte skattemessige avskrivninger og netto fradragsførte renter. Den EBITDA-definisjon som legges til grunn er ikke den regnskapsmessige, men en skattemessig modell, konstruert for anledning. Som vi skal komme tilbake til, kan denne størrelsen lede til noen utilsiktede resultater.

Regelverket vil få like stor betydning på renter mellom nærstående i Norge, som det vil få om den nærstående kreditor befinner seg i utlandet. Reglene foreslås iverksatt pr 1. januar 2014.

Finansdepartementets oppsummerer konsekvensene av forslaget slik: «*Departementet legger derfor til grunn at forslaget ikke har vesentlige konsekvenser for selskaper som ikke driver skatteplanlegging gjennom rentefradrag.*» Advokatforeningen er av den oppfatning at dette indikerer at departementet ikke ser hele omfanget og konsekvensene av det foreslåtte regelsett. En rekke selskaper som ikke har drevet skatteplanlegging vil bli rammet av regelforslaget, og rammet til dels meget hardt. Det stilles spørsmål ved om ikke forslaget er strengere enn det som følger av armlengdeprinsippet, noe også departementet indikerer. Vi merker oss videre at rentefradragsbegrensningen av regjeringen er nevnt som et tiltak som skal finansiere den varslede "vekstpakke" til næringslivet. Skatteproveny bør ikke være begrunnelsen for rentefradragsbegrensning. Etter Advokatforeningens syn er en på ville veier om en finansierer andre tiltak ved å innføre et «skjerpet» armlengdeprinsipp. Det ligger i armlengdebegrepetts natur at det skal være armlengdes, verken mer eller mindre, og Norge bør ikke gjøre forsøk på å strekke dette lenger eller uthule dette «allmenngyldige», internasjonale prinsipp.

Advokatforeningen har forståelse for at det foreslås regler om rentefradragsbegrensning, særlig ettersom våre naboland og en rekke andre land allerede har innført regler med tilsvarende formål. Som andre land, må Norge således vurdere å beskytte sitt skattefundament via en slik regel. Videre vil en rentebegrensningsregel kunne bidra til likest mulig rammevilkår for alle. Slik situasjonen er i dag, er det tilfeldig hvilke selskaper som blir plukket ut, og som blir gjenstand for endringsligning på grunn av tynn kapitalisering. De endelige regler anbefales dog gjort romsligere og mykere i kantene – og en ber om at forslag til nye regler på dette område ses i sammenheng med den helheten skattesystemet utgjør, da særlig med tanke på formell og effektiv skattesats.

Advokatforeningen savner også at forslaget i større grad ses under ett med den helheten skattesystemet utgjør. Det verdt å merke seg at innføringen av rentebegrensningsregelen i våre naboland har skjedd i kombinasjon med betydelig nedsettelse av de formelle skattesatser, se tabell.

Land	Før	Etter	I kraft
Danmark ¹	28,0 %	25 %	2007
Sverige	26,3 %	22 %	2013
Finland	24,5 %	20 %	2014
Norge	28,0 %	28 %	2014

¹ Forslag om ytterligere reduksjon av skattesats til 22 %

I ettertid har Regjeringen varslet at en vurderer å sette ned selskapsskattesatsen til 27 % som en følge av forslaget til rentebegrensningsregel. Basert på de endringer våre naboland har gjort mht. formell skattesats ved samme korsvei – og den generelle tendens til reduksjon i formelle skattesats i de land vi konkurrerer med – anbefaler Advokatforeningen at det vurderes en større reduksjon av formell skattesats i parallell med eventuell innføringen av rentebegrensningsregel.

Advokatforeningen vil overordnet anbefale at en utsetter det videre lovarbeidet til etter at Skatteutvalgets rapport som skal foreligge innen 15. oktober 2014 er mottatt – forutsatt da at Skatteutvalget setter en rentebegrensningsregel inn i den store sammenheng som skattesystemet utgjør.

Finansdepartementets forslag om regler for begrensning av rentefradrag er ment å ramme store multinasjonale konserner og utenlandske oppkjøpsfond. Ved å redusere fradragsretten for renter til nærstående, ønsker Finansdepartementet å sikre økt norsk skatteproveny. Slik forslaget til regler er utformet rammer de så bredt at det også rammer norsk kapitalintensiv virksomhet, uten hensyn til om det foreligger slike skattemotiver som forslaget begrunnes i.

Selv om begrensningene i rentefradraget i noen grad skulle bli motvirket av en reduksjon i selskapsskattesatsen, vil det være store ulikheter mellom selskapene, i det noen rammes vesentlig hardere enn andre. Det gjelder ikke bare kapitalintensive virksomheter, men også virksomheter i oppstartfasen. I et risikoperspektiv vil det være betydelig forskjell på egenkapitalfinansiering og gjeldsfinansiering. Når renteinntekter er fullt ut skattepliktige, selv om fradragsretten begrenses (asymmetri-effekt på konsolidert nivå), vil det kunne slå hardt ut for deler av næringslivet, selv om finansieringsstrukturen ikke er skattemotivert. En mulig mellomløsning kunne være – på nærmere bestemte vilkår – å unnta renteinntekter fra norsk beskatning i den utstrekning de ikke er fradragsberettigede i Norge.

Etter vårt syn har Finansdepartementet ikke i tilstrekkelig grad vurdert alternativer til den foreslåtte ordningen. I høringsnotatet avvises en løsning basert på egenkapitalkrav (regler for tynn kapitalisering) med den begrunnelse at andre land går bort fra slike regler, og at det har vist seg utilstrekkelig til å oppnå den ønskede effekt. For det første er det en sannhet med modifikasjoner at andre land har gått bort fra regler som stiller særskilte krav til egenkapitalen for å få rentefradrag, selv om dette er korrekt for de landene Finansdepartementet har valgt å omtale særskilt. For det andre mangler en avveining av om de ulemper som følger av forslaget er så vesentlige at det ville være riktigere å ha regler som ikke i like stor utstrekning ut motvirker rentefradrag.

3. Nærmere om behovet for å begrense fradraget for rentekostnader

Advokatforeningen er i hovedsak enig i departementets beskrivelse av behovet for å begrense fradraget for rentekostnader mellom nærstående, særlig når det dreier seg om renter til utenlandsk kreditor i interessefelleskap. Det vises dog til våre innledende bemerkninger ovenfor.

Advokatforeningen skal heller ikke unnlate å påpeke at andre land, f.eks. Canada, har tatt bevisst valg om ikke å innføre rentebegrensningsregel – for ikke å støte fra seg lønnsomme utenlandske investeringer/etableringer. Det anbefales således at det regnes noe mer på fordeler og ulemper totalt sett ved å innføre en regel om rentebegrensning mellom nærstående.

4. Utenlandsk rett

Advokatforeningen har ingen spesiell kommentar til den beskrivelse som gis av utenlandsk rett. En bemerker likevel at de land som allerede har en tilsvarende ordning som den som foreslås innført i Norge, i det alt vesentligste har rimeligere vilkår, det betyr i det alt vesentlige høyere terskler for innslag. Vi kommer nærmere tilbake til dette i våre kommentarer til de foreslåtte regler.

Som en generell kommentar vil Advokatforeningen også påpeke at utvalget/mengden land som er trukket frem er relativt beskjedne – slik at fremstillingen til departementet ikke setter leseren i stand til å vurdere hva som er status innen f.eks. EØS området eller blant OECDs medlemsland.

5. Departementets vurderinger og forslag

5.1 Innføring av en rentebegrensningsregel – valg av hovedmodell

Det finnes en rekke varianter av rentebegrensningsregler verden rundt – noen knyttet opp til egenkapitalandel og balanse, andre til rentefradragets størrelse målt opp mot definerte resultatelement. Vi deler departementets syn på at en modell hvor rentefradragets størrelse knyttes opp mot definerte resultatelementer er den mest moderne, om ikke mest treffsikre, så enkelt å praktisere både for skattyter og myndighet. Som det vil fremgå nedenfor, er Advokatforeningen enig i modell og prinsipp, men på enkelte punkt meget kritisk til «innsatsfaktorene» i modellen.

I høringsnotatet begrunnes forslaget primært i et ønske om å motvirke skattemotiverte finansieringsstrukturer. Hvis formålet var å ramme skatteplanlegging ved hjelp av lånefinansierte oppkjøp eller annen finansiering av norsk virksomhet, kunne det vært langt mer konkret innrettet. Slik forslaget er utformet spiller det ingen rolle om finansieringen er skattemotivert eller ikke.

Et eksempel på regler som kan motvirke uheldige resultater er de finske reglene, som gjør unntak fra begrensningsregelen dersom gjeldsgraden er lik eller lavere enn det den er på konsolidert nivå. Selskapene får da fullt rentefradrag. En slik sikkerhetsventil vil kunne avhjelpe noen av de ulempene forslaget medfører. Slike regler finnes også i andre land, blant annet i Tyskland.

Advokatforeningen vil sterkt anbefale at det innarbeides sikkerhetsventiler – utover at ubenyttet fradrag kan fremføres i beskjedne 5 år – der det er åpenbart at det ikke er skattemotiv bak rentefradraget.

Basert på enighet om modell, om en først skal innføre en rentebegrensningsregel, ser ikke Advokatforeningen noen grunn til å kommentere på de alternative og forkastede modellene som er beskrevet. Om noen lands alternative modeller skulle trekkes frem, så måtte det være Nederland. De har valgt en noe annen fremgangsmåte, men den fremstår som relativt komplisert, men er til gjengjeld mer treffsikker.

5.2 Nærmere om departementets forslag

Departementet foreslår at det innføres en ny bestemmelse i skatteloven § 13-2 om begrensning av fradrag ved inntektsskatteligningen for rentekostnader som betales til selskap mv. som er i interessefellesskap (interne renter).

Advokatforeningen er som nevnt – dersom regelen først skal innføres – enig i modell, men mener at den burde være mer målrettet, samt at det bør være en sikkerhetsventil der det er åpenbart at størrelsen på rentefradragskravet ikke er skattemotivert. Videre er en enig i den redaksjonelle plassering av bestemmelsen.

Departementet foreslår at begrensingsregelen skal gjelde generelt for selskaper og innretninger som er selvstendige skattesubjekter etter skatteloven § 2-2 første ledd. Departementet foreslår videre at deltakerlignede selskaper som nevnt i skatteloven § 10-40, begrenset skattepliktige selskaper og innretninger (avdelinger, filialer og faste driftssteder av utenlandske foretak) og norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-selskaper) som nevnt i skatteloven § 10-60 omfattes av forslaget til ny regel. Hensynet til å sikre det norske skattefundamentet og likebehandling av virksomhet mv. uavhengig av organisasjonsform er begrunnelsen for at alle de ovennevnte foretaksformer inkluderes.

Advokatforeningen er enig i kretsen regelen omfatter og begrunnelsen for dette.

5.3 Beregning av rammen for rentefradraget

Ved beregningen av fradagsrammen tas det utgangspunkt i skattyterens alminnelige inntekt før eventuell rentefradragsbegrensning. Netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger skal tilbakeføres i dette grunnlaget. Det vises til omtale av beregningen av fradagsrammen i forslagets punkt 5.3.

Advokatforeningen vil påpeke at en *regnskapsmessig* EBITDA er et mål på kontantstrømmen i virksomheten, og derigjennom også et mål på gjeldsbetjeningsevnen. En regnskapsmessig EBITDA er derfor mer treffsikker.

Den skattemessige EBITDA, som tar utgangspunkt i alminnelig inntekt, vil kunne være påvirket av underskudd til fremføring, skattefrie inntekter etter § 2-38, konsernbidrag og andre forhold, som innebærer at det vil være betydelige avvik mellom kontantstrøm/gjeldsbetjeningsevne og alminnelig skattepliktig inntekt. Beregningsgrunnlaget kan følgelig bli meget vilkårlig ut ifra formålet med begrensingsregelen.

For eksempel vil et selskap som kun har inntekter under fritaksmetoden, få en fradagsramme på null selv om selskapet både har en solid balanse og betydelige inntekter.

Advokatforeningen vil anbefale at en tar utgangspunkt i en regnskapsmessig definisjon av EBITDA – og eventuelt tilpasser denne noe. Den konstruksjon som departementet foreslår, vil gi en rekke uventede og utilsiktede utslag som er uheldig med tanke på praktisk bruk og skattyters krav på forutberegnelighet.

5.3.1 Beregningsgrunnlaget

Advokatforeningen er enig i at en «EBITDA» modellen er retts teknisk fornuftig – og effektiv – og at den bør være utgangspunktet for rentebegrensning. Som alle sjablonger kan den dog ramme hardt, urimelig og/eller utilsiktet i visse situasjoner.

Etter Advokatforeningens syn burde det i konsernforhold være mulig å overføre ubenyttet

grunnlag internt i et selskapsrettslig konsern² – eller at beregningen skjedde på konsolidert konsernnivå.

Selv om man ikke innførte alternative beregningsgrunnlag eller åpnet for en konsolidert beregning, er det Advokatforeningens syn at det bør være en sikkerhetsventil i forhold til de mest uheldige resultater av rentebegrensningen. I Finland har de f.eks. en åpning for å slippe rentebegrensning ved å vise til total belåningsgrad på konsernnivå.

Selv om det foreslåtte regelverket har sin berettigelse i forhold til mer eller mindre illojal skatteplanlegging, får det en meget uheldig effekt på atskillig edlere tilfeller også; der morselskap eller beslektet selskap kommer datterselskap til unnsetning der det står på konkursens rand. Ut fra et samfunnsmessig perspektiv, er det ønskelig at man forsøker å redde virksomheter så langt som bedriftsøkonomisk forsvarlig, men dersom lånetilførsel ikke bare setter de lånte midler i fare, men også medfører en dobbelbeskatning på konsernnivå, kan en oppleve at vilje til å yte slik finansiell nødhjelp vil avta. I disse tilfellene er selskapet gjerne tungt belånt fra før – via tredjepart – mens «nødfinansieringen» vil en ikke få bank/tredjepart med på.

Advokatforeningen er av den oppfatning at det må være en lempingsmulighet i de tilfelle det er åpenbart at nærstående finansieringen er «nødhjelp». Det enkleste er at det åpnes for at skattekontoret på nærmere betingelser kan gi aksept for at slik finansiering ikke vil begrense rentefradraget.

Alternativt kan en se for seg at fremføringsadgangen ble forlenget – eller at norsk kreditor fikk tilbakeføre renteinntekter der debitor måtte melde oppbud/gå konkurs/bli avvirket innen 5 år fra lånet ble ytt.

Etter de foreslåtte reglene vil det ikke være skattemessig nøytralt om en virksomhet er organisert i ett enkelt selskap eller i et konsern. Dette innebærer et markant brudd med et styrende prinsipp i norsk skatterett, i alle fall siden reglene om konsernbidrag ble innført i 1979. Så lenge ikke beregningen av maksimalt rentefradrag skjer på konsolidert nivå, vil det være nødvendig å innta regler som avhjelper dette bruddet. I høringsnotatet er slike regler avvist med den begrunnelse at det øker kompleksiteten. Ved innføring av nye regler med så omfattende virkning som de foreslåtte må man etter Advokatforeningens syn også akseptere en viss økning i kompleksitet for å avhjelpe helt reelle problemer.

I konsern kan de nye reglene skape vesentlige problemer, særlig i kapitalintensiv virksomhet, fordi skattefradraget beregnes separat for hvert selskap. Et enkelt eksempel kan vise dette. Ligger mesteparten av gjelden i holdingselskapet, vil det ikke kunne oppnås fradrag for rentene, selv om det konsolidert ville vært grunnlag for fradrag. Årsaken er at avskrivningene i den operative virksomheten ikke avhjelper rentefradraget i morselskapet, som følgende forenklete eksempel kan vise.

² Mer enn 50% eierskap/kontroll – harmonisert med nærståendebegrepet i forslaget

Begrensning			Konsolidert	Konsernbidrag	
	Opco	Holdco		Holdco	Opco
Alminnelig inntekt	600	0	600	600	0
+ avskrivninger	900	0	900		900
+ netto renter	100	400	500	400	100
			0		
	1600	400	2000	1000	1000
Begrensning	400	100	500	250	250
Fradrag	100	100	500	250	100
Samlet	100 %	25 %	100 %	70 %	

Faller konsernets inntekter, blir begrensningen tilsvarende, selv om den også ville slått inn ved en konsolidering.

Begrensning			Alt (konsolidert)	Holdco	
	Opco	Holdco		Konsernbidrag	Opco
Alminnelig inntekt	0	0	0	0	0
+ avskrivninger	900	0	900		900
+ netto renter	100	400	500	400	100
			0		
	1000	400	1400	400	1000
Begrensning	250	100	350	100	250
Fradrag	100	100	350	100	100
Samlet			70 %	40 %	

Videre vil det, som Finansdepartementet påpeker i høringsnotatet, kunne være andre hensyn enn rentefradraget, eller selskapsrettslige begrensninger, som gjør at det ikke er aktuelt å avgi konsernbidrag. Det er ikke begrunnet i høringsnotatet hvorfor dette skal slå uheldig ut i konsern.

Et minstekrav burde etter Advokatforeningens syn være at det blir gitt adgang til å overføre ubenyttet fradragsbegrensning innen konsern, da dette vil bidra til å eliminere ulempen av de ovennevnte effekter. En slik ordning vil være et naturlig supplement til reglene om konsernbidrag, og vil ikke i seg selv innebære noen vesentlig økning i kompleksiteten.

Ubenyttet fradragsbegrensning bør også kunne fremføres uten tidsbegrensning på samme måte som fremførbart underskudd. Dette vil gi en symmetrisk virkning i forhold til at underskudd til fremføring medtas i beregningsgrunnlaget, som en del av alminnelig inntekt og adgangen kan vanskelig avvises med den begrunnelse at den øker kompleksiteten i reglene.

Det er uheldig at de foreslåtte reglene gir incentiver til fusjon eller annen omorganisering som kun er motivert av et ønske om å øke rentefradraget. I tillegg til at dette er et brudd med prinsippet om at skattereglene ikke skal påvirke forretningsmessig begrunnet organisering, vil det være forretningsmessige hensyn som kan utelukke en slik omorganisering.

5.3.2 Prosentandel

Departementets begrunnelse for at prosentandelen skal være 25, er at den er «hensiktsmessig». Det innrømmes sågar at begrensningen ved en prosentandel på 25 av «EBITDA» er strengere enn det som i enkelte tilfelle ville fulgt av armlengdeprinsippet³. Når en likevel finner denne prosentandelen rimelig, begrunnes dette med at «... det bare (er) renter til nærstående långiver som faktisk vil bli nektet fradragsført, og ikke renter til eksterne långivere. Om gjelden er gitt på markedsmessige vilkår, bør den kunne erstattes med lån i markedet.»

Advokatforeningen finner denne del av forslaget som vilkårlig og løst begrunnet – og det stilles spørsmål ved om departementet har skjønt det fulle omfang av reglene slik de er formulert.

³ Se bemerkninger til uthuling av armlengdeprinsippet innledningsvis i pkt. 2, ovenfor.

For det første – øvrige land som har innført tilsvarende regel har gjennomgående en prosentandel på 30. For det andre – en kan ikke uten videre måle 25 % rentefradrag av EBITDA som mer eller mindre i tråd med armlengdeprinsippet.

I forhold til at ekstern gjeld ikke begrenses med hensyn til fradragsrett, er det likevel slik at om man har eksterne renter tilsvarende 25 % av «EBITDA» - så får man ikke fradrag for rente på f.eks. nødlånet fra morselskapet som overstiger dette. Det er ikke alle markedsmessige lån som kan erstattes med lån i markedet – det er ikke nødvendigvis noen sammenheng her, jfr. det som er sagt om nødlån. Skulle eventuelt markedet gitt slike nødlån – ville uansett renten (og fradraget) blitt betydelig større pga. risikopåslaget – enn om et morselskap som vil redde virksomhet, arbeidsplasser osv.

Advokatforeningen er av den oppfatning at prosentandelen som begrenser rentefradraget minst bør være på linje med hva en har i andre sammenlignbare land, dvs. 30 %.

Videre er det Advokatforeningens syn at det bør være en sikkerhetsventil også i forhold til prosentandelen når det er åpenbart at nærstående lånet er gitt for å redde en virksomhet som ellers måtte bli avvirket.

5.4 Hvilke rentekostnader som skal begrenses

5.4.1 Netto interne rentekostnader

Departementet foreslår at rentebegrensningsregelen bare skal gjelde rentekostnader på interne lån. Visse eksterne lån vil i denne sammenheng regnes som interne lån, jf. punkt 5.8. Dette vil bidra til at enkelte tilfeller av skatteplanlegging gjennom eksterne lån som beskrevet her, også vil rammes av bestemmelsen.

Departementet varsler videre at en vil følge nøye med på utviklingen innen området og eventuelt revidere og utvide fradragsbegrensningen til andre renter enn netto interne rentekostnader.

Advokatforeningen har ingen merknader til dette utgangspunkt, utover at det påpekes at det under dagens skatteregime nærmest må være selsagt at ikke eksterne gjeldsrenter gis begrenset fradragsrett for noen typer skattytere. Nedenfor, i punkt 6.8, vil en også kommentere særskilt departementets forslag om å inkludere også visse typer eksterne renter i fradragsbegrensningen.

5.4.2 Rentekostnader og renteinntekter

Departementet foreslår at fradragsbegrensningen skal gjelde netto (interne) rentekostnader, det vil si rentekostnader fratrukket renteinntekter.

Definisjonen av rentekostnader tar utgangspunkt i bestemmelsen i skatteloven § 6-40 om fradrag for renter. Alle kostnader som ligger innenfor dette begrepet, skal omfattes av rentebegrensningsregelen. Videre inngår skattepliktige renteinntekter, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-20 første ledd bokstav b, i beregningen av *netto* rentekostnader. Advokatforeningen mener det er viktig at det er konsistens i begrepsbruk og definisjoner – en støtter derfor departementets forslag til definisjon.

I forslaget skal verken valutagevinst og -tap eller gevinst og tap på rente- og valutaderivater medtas ved fastlegging av netto rentekostnader. Under- og overkurs skal medtas som renter etter ordinære skatteregler. For sammensatte obligasjoner skal under- og overkurs bare medregnes dersom instrumentene etter skattereglene for øvrig skal splittes for skatteformål.

Advokatforeningen er enig i disse avgrensningene.

I forhold til henvisningen til skattelovens rentebegrep i skatteloven § 6-40, skal Advokatforeningen påpeke 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 overførbar 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 ekstern rentekostnad som ville vært fullt ut fradragsberettiget. Det er vanskelig å se hvorfor garantiprovisjoner skal likestilles med rentekostnader i relasjon til det foreslåtte regelverket.

Et annet eksempel er byggelånsrenter. Skattyter står her 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.

Endelig skal Advokatforeningen påpeke at den savner særlige regler for konsernkonto-ordninger. Konsernkontoordninger innehas av de fleste norske konserner og gir betydelige kommersielle fordeler og besparelser.

Basert på forslaget i høringsnotatet forstår Advokatforeningen det slik 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.

Advokatforeningen vil foreslå at en har et unntak for fordringer og gjeld i konsernkonto-ordning fra de foreslåtte reglene. Om dette ikke er ønskelig bør det foreslås separate terskelbeløp for netto rentekostnader i konsernkontoordning.

5.4.3 Valutakursendringer

Som det fremgår på generelt grunnlag ovenfor under 6.4.2 – Advokatforeningen er enig i avgrensningen departementet foreslår, slik at valutakursgevinster og -tap knyttet til de aktuelle lånepostene ikke skal inngå i netto rentekostnader etter rentebegrensingsregelen.

5.4.4 Under- og overkurs

Som det fremgår på generelt grunnlag ovenfor under 6.4.2 – Advokatforeningen er enig i avgrensningen departementet foreslår, slik at under- og overkurs ved låneopptak som omtalt i

høringsbrevets pkt. 5.4.4 skal inngå i beregningen av netto rentekostnader etter rentebegrensningsregelen

5.4.5 Rente- og valutaderivater

Som det fremgår på generelt grunnlag ovenfor under 6.4.2 – Advokatforeningen er enig i avgrensningen departementet foreslår.

5.4.6 Sammensatte obligasjoner

Som det fremgår på generelt grunnlag ovenfor under 6.4.2 – Advokatforeningen er enig i avgrensningen departementet foreslår, slik at for sammensatte obligasjoner som skal splittes for skatteformål, skal beregnede renter inngå i beregningen av rentefradragsbegrensningen og eventuelt avkortes dersom det foreligger et interessefellesskap.

For sammensatte instrumenter som *ikke* skal dekomponeres for skatteformål, uttaler departementet at det må tas stilling til om gevinsten eller tapet i sin helhet skal inngå som renter i regelen om rentefradragsbegrensning. Departementet frykter at dersom sammensatte obligasjoner holdes utenfor rentefradragsbegrensningen, vil det kunne øke risikoen for uheldig skatteplanlegging ved at lån skjer i form av konvertible obligasjoner mv. i stedet for ordinære lån. På denne bakgrunn foreslår departementet derfor at gevinst og tap i sin helhet skal anses som renter etter rentebegrensningsregelen. Dette innebærer at også gevinst og tap knyttet til derivatdelen av det sammensatte instrumentet behandles som renter i forbindelse med rentefradragsbegrensningen. Dette er noe som i enkelte tilfeller kan gi betydelige utslag for rentefradraget, og Advokatforeningen er av den oppfatning at dette kan slå meget uheldig ut.

Advokatforeningen foreslår således at denne type sammensatte obligasjoner – som ikke skal dekomponeres – bare for en del skal anses som renter i relasjon til rentebegrensningsregelen. Departementet må utrede hvordan en slik oppdeling best kan skje. Videre foreslår Advokatforeningen at departementet vurderer en særskilt omgåelsesregel for disse og beslektede tilfeller, inntatt i § 13-2, om skattelovens § 13-1 ikke allerede er dekkende for situasjonene som kan tenkes å oppstå. En slik omgåelsesregel skal bare dekke de tilfelle der bruk av sammensatte obligasjoner som ikke skal dekomponeres gir seg urimelige utslag sett fra en provenysynsvinkel.

Departementet legger til grunn at fremføringsadgangen for avskåret rentefradrag vil kunne dempe de uheldige utslag som kan oppstå dersom gevinst og tap på sammensatte instrumenter som *ikke* skal dekomponeres i sin helhet anses som renter. Advokatforeningen er av på generelt grunnlag av den oppfatning at begrensningen på 5 år i fremføringsadgangen burde vært uendelig, slik fremføringsadgang for underskudd er. Begrunnelsen for dette er rimelige skattlegging over tid og harmonisering i regelverket. Det er ingen tvil om at departementets forslag om å anse gevinst og tap i sin helhet som renter etter rentebegrensningsregelen i relasjon til sammensatte ikke-dekomponerbare instrumenter kan slå særdeles uheldig ut – og i de tilfellene vil en 5 års begrensning i fremføringsadgang kunne slå ytterligere uheldig ut.

5.5 Hvem rentebegrensningsregelen gjelder for

Departementet foreslår at begrensningsregelen skal gjelde generelt for selskaper og innretninger som er selvstendige skattesubjekter etter skatteloven § 2-2 første ledd. Departementet foreslår videre at deltakerlignede selskaper som nevnt i skatteloven § 10-40, begrenset skattepliktige selskaper og innretninger (avdelinger, filialer og faste driftsteder av utenlandske foretak) og

norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-selskaper) som nevnt i skatteloven § 10-60 omfattes av forslaget til ny regel. Hensynet til å sikre det norske skattefundamentet og likebehandling av virksomhet mv. uavhengig av organisasjonsform er begrunnelsen for at alle de ovennevnte foretaksformer inkluderes.

Advokatforeningen er enig i at reglene må behandle ulike organisasjonsformer likt – og at det ikke skal være mulig selskapsrettslig å organisere seg ut av ordningen.

5.6 Hvilke långivere som faller innenfor rentebegrensningsregelen

Advokatforeningen er enig med departementet i at det ikke er grunn til å ha begrensninger med hensyn til hvilke subjekter som skal omfattes som långiver etter rentebegrensningsregelen. Kravet om at parten må være nærstående, jf. punkt 5.7 i høringsbrevet, innebærer en tilstrekkelig avgrensning av kretsen. I tillegg til selskaper og innretninger, stat og kommune, kan også fysiske personer være långiver.

Etter Advokatforeningens syn kan det kun unntaksvis tenkes tilfeller der formålene med de nye reglene fordrer at lån fra fysiske personer omfattes. Fysiske personer burde derfor ikke være omfattet av begrensningsreglene. Slik forslaget nå lyder skaper det unødig usikkerhet også i relativt små forhold, uten at det rettferdiggjøres av de legislative hensynene. . Videre er det slik for norsk, privat aksjonær som har fordring på sitt selskap, at vedkommende vil bli ekstrabeskattet for renteinntekter utover normrenten, jf. skatteloven § 5-22. Om selskapet skal få begrenset fradragrett i tillegg, fremstår dette som lite overveid og særdeles urimelig.

5.7 Kravet til interessefellesskap – nærstående parter

Departementet foreslår at en ved fastsettingen av kravet til interessefellesskap i rentebegrensningsregelen skal benytte samme kriterier for å definere kretsen av nærstående som i ligningsloven § 4-12. For å anses som nærstående, kreves direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst. Det anføres at det er en fordel å benytte kriterier som allerede er innarbeidet i skattelovgivningen.

Advokatforeningen er enig i at dette i prinsippet er en fordel, men påpeker samtidig at det i skattelovgivningen etter hvert er mange bestemmelser om nærstående – som til dels spriker betydelig. Man har for det første skattelovens § 13-1 (generalklausulen ved interessefellesskap) og en har videre § 6-2 tredje ledd om begrensning i tapsfradrag på fordring som forutsetter 90% direkte eller indirekte eierskap.

Dersom en anser 50 % direkte og indirekte eierskap/kontroll som nærstående, kan regelen ramme ganske vidt, kanskje utilsiktet vidt. I motsetning til departementet tror Advokatforeningen at lån mellom beslektede parter – slik disse defineres i forslaget - ytes i langt større utstrekning for å starte opp, sikre eller redde virksomheter, enn for å redusere skatt. Advokatforeningen frykter således at en så vidt vid definisjon av nærstående vil redusere viljen til å yte finansiering på forretningsmessig godt funderte vilkår eller motiv. Lån (som alternativ til egenkapitaltilførsel) ytes ofte fordi det ikke forrykker eierskap, er lettere å få tilbakebetalt og innebærer en noe mindre risiko enn aksjekapital (kan variere fra ansvarlig lån til lån mot god sikkerhet). Når resultatet ved å yte lån blir en dobbeltbeskatning, kan dette gjøre noe med vilje til å yte lån – og reduseres viljen, kan det resultere i at aksjonærer kaster kortene i problembedrifter tidligere enn de hittil har gjort.

Advokatforeningen mener det bør vurderes å sette grensen/kravet til interessellesskap ved direkte eller indirekte eierskap/kontroll over 90 %. Selv om en ved dette også kan ramme ganske utvannet eierskap, vil en slik grense i større grad harmonere med hva som er et skattemessig konsern – og en vil i alle fall for norsk virksomhet kunne oppnå en større og mer rimelig skattenøytralisering ved bruk av konsernbidrag.

Uansett hvilken grense en legger seg på, bør innholdet og effekten av «kontroll», som alternativ til eierskap, reguleres nærmere. Advokatforeningen ber særskilt om at departementet i et endelig forslag presiserer 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. Advokatforeningen viser her til fortolkning av kontrollvilkåret i skattelovens § 10-62 vedrørende NOKUS, hvor negativ kontroll på basis av avtaler i stor grad har medført at vilkåret om kontroll har blitt ansett oppfylt.

Når det gjelder deltagerlignede selskaper, har ikke disse samme mulighet til å utligne fradragssrammen med «konsernselskaper» – en kan således si at det oppstår et brudd på den nøytralitet mht. foretaksform som tilstrebes i lovgivningen. Advokatforeningen ser dog ingen mulig løsning på dette.

Når det gjelder begrenset skattepliktige til Norge – avdelinger/filialer, faste driftssteder – foreslår departementet at all gjeld som tilordnes den norske avdeling skal anses som interngjeld – selv om gjelden i sin helhet (på selskapsnivå) er overfor 3. part. Advokatforeningen mener dette er en urimelighet som ikke kan pålegges filialer av utenlandske foretak, og som også har usikre sider sett hen til restriksjonsforbudet i EØS-avtalen og forpliktelser i henhold til skatteavtalene. Departementets begrunnelse for en slik regel står seg ikke i forhold til det urimelig resultat forslaget gir. Advokatforeningen mener at det bare er filialens allokerte andel av påviselig interngjeld (gjeld til beslektede parter opptatt av hovedkontor/selskapsnivå) som skal inngå i begrensingsregelen.

5.8 Visse eksterne lån

Advokatforeningen er enig i at de i høringsnotatet nevnte eksempler på eksterne lån, skal behandles som internlån i forhold til rentebegrensingsregelen.

5.9 Terskelverdi

Departementet foreslår at det bør gjelde en terskelverdi for at rentebegrensingsregelen skal komme til anvendelse. Advokatforeningen er enig i at det bør gjelde en slik terskelverdi.

Departementet foreslår at terskelverdien settes til 1 million kroner, altså slik at dersom netto betalte rentekostnader fra intern kreditor er 990 tusen – gis det fulle fradrag, er rentekostnadene 1 million kroner og 15 øre, så begrenses rentefradraget. Advokatforeningen er som nevnt enig i at det settes en terskelverdi, men mener at terskelverdien må settes betydelig høyere. Andre land som har innført tilsvarende regel har terskelverdier fra 0,5 – 1 million euro. Departementet kan ikke høres med argumentet om at en lav terskelverdi i den norske modellen er greit fordi det «ikke vil skape betydelig merarbeid for skattemyndighetene». Ordningen vil i alle fall kunne skape betydelig merverdi for skattyterne – og terskelen bør bare av denne grunn settes høyere enn departementets forslag.

Advokatforeningen foreslår at terskelverdien settes ved 1 million Euro i netto internrente.

5.10 Framføring av renter som ikke kan fradras på grunn av rentefradragsbegrensningen

Departementet foreslår at fremføringsadgangen for renter etter rentebegrensningsregelen skal være begrenset i tid, og mener fremføring i 5 påfølgende inntektsår vil være rimelig.

Begrensningen begrunnes i at formålet med fremføringsadgangen er å bedre mulighetene for rentefradrag i virksomheter der resultatet varierer over tid, og ikke å sikre full fradragføring av høye rentekostnader i alle tilfeller. Ubegrenset fremføringsadgang kan også gjøre mulighetene for ulike typer skatteplanlegging med rentefradrag større, for eksempel i forbindelse med overføring av skatteposisjonen og i kombinasjon med ulike typer derivatinstrumenter.

Advokatforeningen finner det urimelig at det skal være en fem års begrensning på fremføring av ikke fradragberettigede renter. Fremføringsretten bør være ubegrenset – slik fremføringsadgangen for underskudd generelt er.

En ubegrenset fremføringsadgang vil også medføre at en ikke i samme grad behøver regler om rekkefølgen av fradrag for benyttelse av fremførbare avskårne renter, noe som for øvrig mangler i forslaget.

Når det gjelder deltagerlignede selskaper, legger en til grunn at fremføringsadgangen ligger som en skatteposisjon på selskapets hånd – og ikke hos den enkelte deltager. Heller ikke dette er godt nok beskrevet i forslaget.

Oppsummert er det Advokatforeningens syn mht. fremføringsadgang at det må presiseres hvem som har denne i forhold til deltagerlignede selskap – og det bør vurderes om fremføringsadgangen kan overføres innen et skattekonsern – endelig – og uansett, bør fremføringsadgangen gjøres ubegrenset.

Etter Advokatforeningens syn bør det i tillegg gis adgang til å fremføre ubenyttet fradragssramme. Det er en svakhet ved høringsnotatet at dette ikke er vurdert nærmere av Finansdepartementet.

5.11 Særlige foretak eller virksomheter

5.11.1 Finansinstitusjoner

Departementet vurderer at rentebegrensningsregelen som foreslås i dette høringsnotatet, i mindre grad egner seg for finansieringsvirksomhet. Departementet foreslår derfor at finansinstitusjoner som nevnt i finansieringsvirksomhetsloven § 1-3 og § 2-1 andre punktum, ikke skal være omfattet av rentebegrensningsregelen. Dette innebærer at også filialer av utenlandske selskaper mv. som driver finansieringsvirksomhet i Norge, er unntatt, jf. finansieringsvirksomhetsloven § 1-4 nr. 4 og nr. 7.

Departementet annonserer dog at det kan bli aktuelt å vurdere rentebegrensningsregler særskilt tilpasset finansieringsvirksomhet.

Advokatforeningen er enig i at de foreslåtte regler ikke egner seg direkte i finansinstitusjoner, men at det nok kan være et behov for å ha tilsvarende regler også i slike foretak. Etter

Advokatforeningens syn hadde det vært bedre om departementet vurderte alle typer virksomhet under ett – og kom tilbake med et helhetlig forslag til lovendringer basert på det som måtte komme fra Skatteutvalget i 2014 – og det departementet måtte ha gjort seg av egne tanker knyttet til rentebegrensning i en enda videre kontekst enn det som nå foreslås.

5.11.2 Petroleumsselskaper

Det foreslås at regelen skal omfatte særskattepliktige selskapers alminnelige inntekt henført land – men ikke sokkelinntekten. For disse selskapene skal dermed fradrag retten i særskattepliktig inntekt (alminnelig inntekt og særskattegrunnlaget) først fastsettes etter petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd. Deretter anvendes den foreslåtte begrensingsregelen på alminnelig inntekt og finansposter tilordnet landdistriktet. Det betyr at regelen ikke gjelder for selskapets samlede resultat, men skal anvendes tilsvarende på selskapets skattegrunnlag 32 (alminnelig inntekt) henført landdistriktet.

Rentekostnader som ikke kan fradras etter rentebegrensingsregelen, kan heller ikke føres til fradrag i sokkeldistriktet etter petroleumsskatteloven § 3 d syvende ledd. Avskåret rentefradrag kan derimot framføres i påfølgende fem år mot alminnelig inntekt henført land.

Advokatforeningen er enig i at rentebegrensingsregelen ikke egner seg for sokkelinntekten, der en har spesialbestemmelse for rentebegrensning. Når departementet likevel vil at regelen skal gjelde for petroleumsselskaper, virker dette noe forhastet – og resultatet av den «hybrid» som foreslås, vil kunne få uheldige konsekvenser for en rekke selskaper, særlig nye selskaper som ikke er kommet i produksjonsfasen.

Det forhold at ubenyttet fradrag – som følge av rentebegrensingsregelen – ikke kan føres til fradrag i sokkeldistriktet igjen, innebærer en uheldig innlåsing som fort leder til dobbeltbeskatning. Advokatforeningen mener at det må tilsiktes en ordning der ubenyttet fradrag kan brukes mot sokkeldistriktet etter petroleumsskatteloven § 3 d syvende ledd. Den innlåsing og dobbeltbeskatning som oppstår i disse tilfellene aktualiserer også det uheldige som ligger i at fremføringsadgangen er begrenset til 5 år.

Advokatforeningen savner en bedre analyse av situasjonen og konsekvensene for petroleumsselskaper – og frykter at en hastig gjennomføring av en tilsynelatende lite gjennomtenkt og uheldig regel kan få dramatiske konsekvenser for investeringslysten på norsk sokkel. Etter Advokatforeningens syn hadde det vært bedre om departementet vurderte alle typer virksomhet under ett – og kom tilbake med et helhetlig forslag til lovendringer basert på det som måtte komme fra Skatteutvalget i 2014 – og det departementet måtte ha gjort seg av egne tanker knyttet til rentebegrensning i en enda videre kontekst enn det som nå foreslås.

5.11.3 Kraftforetak

Advokatforeningen er enig med Finansdepartementet når det uttales at treffsikkerheten for den foreslåtte sjablongmessige rentebegrensingsregelen er usikker for selskaper som eier vannkraftverk. I virksomhet som gir opphav til grunnrente, vil nemlig alminnelig inntekt over tid normalt være høyere enn i ordinær virksomhet. Imidlertid uttaler Finansdepartementet andre steder i høringsnotatet at skatteloven 13-1 vil kunne få anvendelse. Videre er det foreslått at rentebegrensingsregelen også skal gjelde for interkommunale selskaper og statsforetak.

Videre er det uttalt at Departementet vil vurdere å komme tilbake med justeringer i begrensingsregelen for kraftforetak for å ta hensyn til de særlige forholdene som gjør seg gjeldende. Det er også tvilsomt hvor reelt problemet med uforholdsmessige rentebetalinger fra kraftselskaper er. Etter vårt syn vil sjablongregler ikke treffe i tråd med formålet, og bør av den grunn ikke innføres for kraftselskaper. For det første betaler kraftselskapene allerede grunnrenteskatt i tillegg til skatt på alminnelig inntekt. Grunnrenteskatten er også foreslått økt i revidert statsbudsjett for 2013, slik at kraftselskapene ikke vil nyte godt av den foreslåtte reduksjonen i skatt på alminnelig inntekt.

Etter Advokatforeningens syn hadde det vært bedre om departementet vurderte alle typer virksomhet under ett – og kom tilbake med et helhetlig forslag til lovendringer basert på det som måtte komme fra Skatteutvalget i 2014 – og det departementet måtte ha gjort seg av egne tanker knyttet til rentebegrensning i en enda videre kontekst enn det som nå foreslås.

5.11.4 Rederivirksomhet

Departementer foreslår at også selskaper som beskattes etter den særskilte rederiskatteordningen, som allerede har én fradragsbegrensingsregel, også skal omfattes av den nye, foreslåtte regelen. Fradragsbegrensningen vil da gjelde den delen av rentene som svarer til finanskapitaldelen i selskapet, og rentefradragsrammen beregnes på bakgrunn av den skattepliktige delen av selskapets inntekt (finansinntekten).

For denne type selskap inngår valutagevinster og valutatap knyttet til fordringer og gjeld i den skattepliktige delen som skal skattlegges. Med bl.a. betydelige valutasingninger – på store beløp, som det ofte er i shipping, antar en at rentebegrensingsregelen, slik den er foreslått, kan få meget uheldige og utilsiktede virkninger på tilfelle der rentefradragets størrelse i forhold til den beregnede EBITDA ikke er skattemessig motivert.

Etter Advokatforeningens syn hadde det vært bedre om departementet vurderte alle typer virksomhet under ett – og kom tilbake med et helhetlig forslag til lovendringer basert på det som måtte komme fra Skatteutvalget i 2014 – og det departementet måtte ha gjort seg av egne tanker knyttet til rentebegrensning i en enda videre kontekst enn det som nå foreslås.

6. Forskriftshjemmel

Advokatforeningen ser behovet for en forskriftshjemmel, men påpeker at det vil være en fordel at mest mulig kom i en gjennomarbeidet, strukturert og klar lovtekst – og at minst mulig av regelverket ble lagt til forskrifter.

Også på denne bakgrunn er det Advokatforeningens syn hadde det vært bedre om departementet vurderte alle typer virksomhet under ett – og kom tilbake med et helhetlig forslag til lovendring basert på det som måtte komme fra Skatteutvalget i 2014 – og det departementet måtte ha gjort seg av egne tanker knyttet til rentebegrensning i en enda videre kontekst enn det som nå foreslås.

7. Ikrafttredelse

Departementet foreslår at rentebegrensingsregelen skal ha virkning fra og med inntektsåret 2014.

Advokatforeningen vil sterkt anmode om at de foreslåtte regler bearbejdes ytterligere og at de ses i større sammenheng med skattesystemet for øvrig. De foreslåtte regler virker noe ufullstendige og lite gjennomtenkte i gitte situasjoner og overfor visse bransjer/selskaper – og vil kunne gi betydelige og urimelige utslag mot virksomheter som ikke har hatt til hensikt å spare skatt ved sine gjeldsopptak.

Advokatforeningen anbefaler således at de i dette notat omtalte lovendringer utsettes og ses i sammenheng med Skatteutvalgets innstilling som skal komme høsten 2014. Rentebegrensningsregelen må også ses i sammenheng med hvilken formell skattesats virksomheter skattepliktige til Norge er underlagt. Advokatforeningen viser til de skattesatser som våre naboland innførte i parallell med sine regler om fradragsbegrensning for rentekostnader mellom nærstående.

Uansett ikrafttredelsestidspunkt, vil Advokatforeningen påpeke at det bør gjelde særlige virkningstidspunkt for selskaper med avvikende regnskapsår. Selskaper med avvikende regnskapsår vil, slik ikrafttredelse er foreslått, bli rammet av rentebegrensningsregelen for det inntektsår som avsluttes i 2014. Det vil i prinsippet si at den virksomhet som har regnskapsåret fra 1.2. til 31.1. vil bli rammet av reglene for 11/12 av 2013 – hvor regelen ikke gjaldt. Selv om regelen er ment å ramme skatteplanleggerne, rammer de som vist i denne høringsuttalelse langt videre – og uansett er regelen så vidt kraftfull at det bør gis anledning til å tilpasse seg/forberede seg på det nye regimet.

8. Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at den foreslåtte begrensningen i rentefradraget i liten grad vil svekke insentivene til å investere i Norge, dog slik at begrensningen vil gjøre det mindre attraktivt for flernasjonale konsern å plassere gjeld i Norge. Reglene vil etter departementets redegjørelse bidra til større nøytralitet mellom nasjonale og internasjonale selskaper og til å beskytte det norske skattegrunnlaget.

Advokatforeningen er av den oppfatning at departementets anslag over hvem som vil bli rammet av reglene er for lave – og for naive. Det er ikke bare selskaper med skattemotiv som vil rammes – helt ordinære norske virksomheter vil bli rammet, til dels betydelig. De kan rammes fordi de er i en oppstartsfase (større eiendomsselskaper må ha en lang horisont), selskaper med formål oljeutvinning uten produksjon, foretak som opplever en krise i industrien og som holder liv i datterselskaper med lån (f.eks. papirindustrien) eller fornuftige oppkjøp med lånefinansiering fra via SPV oppkjøpsinstrument.

Når departementet lever i den villfarelse at *«at forslaget ikke har vesentlige konsekvenser for selskaper som ikke driver skatteplanlegging gjennom rentefradrag»*, vil Advokatforeningen rope et kraftig varsku. En slik oppfatning viser at departementet ikke har skjönt omfanget – og derfor også behovet for noe «individuelle» løsninger for bransjer/foretaksformer m.v., sikkerhetsventiler der rentefradraget som står i fare for å bli begrenset åpenbart ikke er skattemotivert – og endelig en betydelig høyere terskelverdi enn den foreslåtte på MNOK 1.

På dette grunnlag vil Advokatforeningen sterkt anbefale at forslaget bearbejdes – og overleveres til Skatteutvalget for videre bearbejdelse og koordinering med skattesystemet totalt – og at et nytt, helhetlig og bedre gjennomtenkt forslag fremlegges av Skatteutvalget høsten 2014.

Når det er sagt, skal Advokatforeningen understreke at modellen departementet foreslår nok er den beste av de alternativer en kan se for seg – om en først skal ha en regel som begrenser den skattemessige effekten av rentefradrag mellom nærstående. Modellen behøver imidlertid betydelige modifikasjoner og tilpasninger.

Vennlig hilsen



Erik Keiserud
leder



Merete Smith
generalsekretær