

Foreslår innstramminger i rentebegrensingsregelen

Finansdepartementet har sendt på høring et forslag om at det ved finansiell leasing skal fastsettes et renteelement ved beregningen av eventuell rentebegrensning etter skatteloven § 6-41. Det foreslås videre å tette to tilpasningsmuligheter. Det foreslås at endringene skal få virkning fra inntektsåret 2024.



Rådgiver skatt
Børge Busvold
Revisorforeningen

Leasingavtaler har i økonomisk forstand ofte likhetstrekk med lånefinansiering. Det er likevel bare unntaksvis det skattemessig beregnes et renteelement av leiebetalingsene, selv når leasingavtalen regnskapsmessig klassifiseres som finansiell leasing og det regnskapsmessig skiller ut en rentedel. For at det skattemessig skal være aktuelt å beregne en rentedel, må for det første den som leaser anses som skattemessig eier i leasingperioden og rentedelen må fremgå av avtalen.

Ved avskjæring av renter etter rentebegrensingsregelen tas det etter dagens regler utgangspunkt i det alminnelige skattemessige rentebegrepet. Det innebærer at renteelementet ved finansiell leasing holdes utenom.

Finansdepartementet foreslår i høringen at rentebegrepet i rentebegrensingsreglene utvides til å omfatte kostnader ved finansielle leasingavtaler. Dette er i tråd med OECDs BEPS-anbefalinger og ville ifølge høringen ha vært obligatorisk dersom Norge hadde vært forpliktet til å følge EUs skatteomgåelsesdirektiv (ATAD).

Nærmere om forslaget

Etter departementets forslag skal det tas utgangspunkt i én bestemt regn-

skapsstandard, NRS 14 *Leieavtaler*. Dette gjelder selv om foretaket benytter et annet regnskapspråk, f.eks. IFRS, eller er et lite foretak som kan unnlate å balanseføre finansielle leieavtaler.¹

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

Departementet skriver i høringsnotatet at de som benytter IFRS, som hovedregel vil ha regnskapsført et renteelement i tråd med NRS 14. Dersom det er avvik, må det foretas en ny beregning i samsvar med NRS 14. Det samme gjelder i de tilfellene skattyter anses som skattemessig eier og det er fastsatt et avtalespesifisert skattemessig renteelement som avviker fra NRS 14.

Av symmetrihensyn foreslår departementet at det på tilsvarende måte skal beregnes et renteelement for inntekter ved leieavtaler for utleier.

Det foreslås ingen endringer i det skattemessige eierbegrepet. Det innebærer at en finansiell leasingavtale fortsatt kan bli ansett som en leieavtale skattemessig, selv om leieavtalen må balanseføres som kjøp regnskapsmessig.

Små foretak

Små foretak kan unnlate å balanseføre finansielle leieavtaler.² I utgangspunktet må slike selskaper likevel beregne rentekostnader etter NRS 14 for å fastslå om de faller inn under rentebegrensingsreglene.

Det er klart dette vil medføre unødvendig merarbeid og komplisere regelverket, uten at det har noen skattemessig effekt siden slike selskaper som regel ikke rammes av rentebegrensingsreglene. Det foreslås derfor en terskel for når foretak må beregne rentekostnader knyttet til leasing, utformet etter en lignende modell som i Sverige.

Forslaget går ut på at foretaket kan unnlate å beregne renter på finansielle leasingavtaler dersom samlede leasingkostnader er mindre enn én million kroner i inntektsåret.

Renter til nærstående utenfor konsernet

I høringen foreslår departementet dessuten to forskriftsendringer knyttet til tilpasningsmuligheter i gjeldende regler. De to foreslåtte reglene innebærer en ytterligere komplisering av regelverket.

Etter skatteloven § 6-41 niende ledd kan selskaper i konsern som anvender et av unntakene fra rentebegrensingsreglene, likevel få rentebegrensning for

¹ Jf. regnskapsloven § 5-11 og NRS 8.

² Jf. regnskapsloven § 5-11.

rentekostnader til en nærstående part utenfor konsernet dersom netto rentekostnader overstiger fem millioner kroner. Dette kan f.eks. være aktuelt for rentekostnader til et selskap som eier 50 prosent av aksjene.

Det er mulig å tilpasse seg til denne regelen ved å flytte gjelden til et annet konsernselskap. Det foreslås derfor en særskilt omgåelsesregel ved at rentekostnader i konsern regnes som rentekostnader til nærstående utenfor konsernet hvis mottaker av rentene er et norsk konsernselskap som har rentekostnader til nærstående utenfor konsernet.

Tilpasning ved konsernbidrag

Den andre tilpasningsmuligheten gjelder tilpasninger ved bruk av konsernbidrag.

Mottatte, skattepliktige konsernbidrag øker fradragrammen (EBITDA).³ Dette gjelder imidlertid ikke konsernbidrag fra selskap som benytter den balansebaserte unntaksregelen i åttende ledd.

Regelen kan omgås ved at ved at konsernbidrag ytes fra et selskap som benytter unntaksregelen (på selskaps-

³ Jf. skatteloven § 6-41 tredje ledd.

nivå), til et selskap som ikke bruker unntaksregelen via et tredje selskap som ikke bruker unntaksregelen.

Det foreslås derfor en særskilt omgåelsesregel som går ut på at konsernbidrag anses som mottatt fra et selskap som benytter unntaksregelen, dersom dette selskapet har mottatt konsernbidrag fra et selskap som benytter unntaksregelen.

Finansforetak og petroleumsforetak er unntatt fra rentebegrensningsregelen. I høringen foreslås det derfor at konsernbidrag fra slike selskap ikke medregnes ved beregning av fradragrammen.

Kildeskatt på pensjon og uføreytelser ved emigrasjon

Artikkelen gir en kort innføring i de skattemessige konsekvensene rundt kildeskatt på pensjon og uføreytelser ved emigrasjon.



Seniorskattejurist
Olav Hannisdal
Brukerdialog Utland, Skatteetaten
Artikkelen gir uttrykk for forfatterens egne synspunkter, og kan ikke tillegges Skatteetaten uten at det går frem av sammenhengen.

Kildeskatt er en skatt som en person betaler til den staten der inntekten kommer fra. En person som ikke er skattemessig bosatt i Norge, vil dermed kunne være skattepliktig til Norge for enkelte inntekter og formue som har kilde i Norge.

Et eksempel på slik begrenset skatteplikt er personer som arbeider i Norge, men som ikke har oppholdt seg lenge nok til å bli skattemessig bosatt her. Andre eksempler på når begrenset skatteplikt¹ kan oppstå, er ved inntekt og formue fra fast eiendom i Norge, utbytte fra aksjer i norsk selskap, inn-

tekt opptjent ved arbeid om bord på norske skip, inntekt fra arbeid utført på den norske kontinentalsokkelen, styrehonorar fra norsk selskap, lønn fra den norske stat, og det som er tema for denne artikkelen; pensjon, uføretrygd mv. fra norsk utbetaler.

I skatteloven er hjemmelen for kildeskatt på pensjon og uføreytelser inntatt i § 2-3 fjerde ledd. Denne bestemmelsen, som fikk virkning fra og med inntektsåret 2010, regulerer spesifikt hvem som har skatteplikt, skattesubjektet, og skattepliktens omfang for personer som ikke er bosatt i kongeriket Norge.

Av denne bestemmelsen følger det at pensjoner og uføreytelser som utbetales fra Norge til personer som ikke er skatte-

messig bosatt i Norge, er skattepliktige i Norge. Dette betyr at mottaker er skattepliktig for norsk pensjon og norske uføreytelser selv om vedkommende er emigrert fra Norge eller aldri har bodd i Norge. Skatten er 15 prosent av brutto pensjon/uføreytelse, og det er utbetaleren som håndterer skattetrekket.

Kort oppsummert innebærer dette at kildeskatt i utgangspunktet skal betales på:

- pensjon fra folketrygdloven
- offentlige tjenestepensjoner
- private tjenestepensjoner
- andre private pensjoner
- uføretrygd fra folketrygden
- uføreytelser fra andre ordninger

Innledningsvis må det presiseres at det er enkelte unntak fra denne skatteplikten: