

Rentebegrensningsregelen:

Revisors plikter ved bruk av unntaksregelen

Skattedirektoratet har i en publisert uttalelse omtalt revisors plikter når den balansebaserte unntaksregelen i rentebegrensningsregelen benyttes (SKD-melding 3/2020). Denne artikkelen oppsummerer hovedtrekkene i uttalelsen.



Statsautorisert revisor
Henning Stokke
seniorrådgiver Skattedirektoratet



Seniorskattejurist
Christine Buer
Skattedirektoratet

Sammendrag

Etter Skattedirektoratets oppfatning skal krav til revisorgodkjenning som gjelder ved skattemeldingen, jf. uttrykket «godkjent av revisor» etter skatteloven § 6–41 åttende ledd bokstav h, forstås som at norsk ansvarlig revisor har signert unntaksskjema RF-1509.¹ Det vil da ikke være nødvendig å avgi særskilt revisjonsberetning eller annen revisorerklæring for rentebegrensningsformål.

Skattedirektoratet oppstiller følgende krav til revisor ved godkjenning av RF-1509:

- Revisors godkjenning omfatter *revisjon* av:
 - selskapsregnskap eller konsolidert balanseoppstilling for den norske delen av konsernet
 - omarbeidelser
 - justeringer
- Revisors godkjenning omfatter *kontroll (avtalt kontrollhandling)* av om:
 - selskapet mv. (eventuelt norsk del av konsernet) er konsolidert

linje for linje inn i konsernregnskapet

- konsernregnskapet er utarbeidet etter ett av de aksepterte regnskapsspråkene
- konsernregnskapet er utarbeidet av det øverste selskapet som kan utarbeide konsernregnskap
- konsernregnskapets revisjonsberetning er uten forbehold eller presisering som kan ha betydning for konsernets egenkapitalandel

Uttalelsen gir i tillegg veiledning i forbindelse med vurdering og fastsettelse av en konkret vesentlighetsgrense.

Videre omtales ulike typer mangler i konsernregnskapet som krever at det må utarbeides nytt konsernregnskap. Til slutt pekes det på at gjeldende regler må forstås slik at det er valgfritt hvilken revisor som skal revidere konsernregnskapet, og at det heller ikke er oppstilt spesifikke krav til revisor.

Gjeldende rett

For selskap mv. i konsern er det innført en balansebasert unntaksregel for

å skjerme ordinære låneforhold, og etter bestemmelsen kan rentebegrensning unngås hvis selskapet eller den norske delen av konsernet oppfyller nærmere bestemte vilkår. Vilkårene fremgår av skatteloven § 6–41 åttende ledd og er omhandlet nærmere i en tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet av 6. desember 2019. Unntaksregelen gjelder ikke for renter til nærstående utenfor konsern.

Etter skatteloven § 6–41 åttende ledd bokstav a første avsnitt nr. 1 og 2 kan konsernselskap kreve fullt fradrag for rentekostnadene hvis det godtgjøres at forholdstallet mellom selskapets egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen) er lik eller høyere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet, eller forholdstallet mellom egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen) i konsolidert regnskap for den norske delen av konsernet er lik eller høyere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet.

Skatteloven § 6–41 åttende ledd bokstav h oppstiller følgende krav for å

¹ RF-1509 er et skattefastsettningsskjema som skal leveres av selskaper mv. som benytter unntaksregelen, enten på selskapsnivå eller på nasjonalt nivå.

benytte den balansebaserte unntaksregelen:

«Unntak etter a forutsetter at selskapsregnskap, omarbeiding etter c, justert regnskap etter d, konsolidert regnskap for den norske delen av konsernet etter e og konsernregnskapet etter b samt tilknyttet skattefastsettningsskjema er godkjent av revisor. Den skattepliktige må kunne dokumentere at egenkapitalandelen beregnet etter d eller e svarer til eller er høyere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet.»

Revisjon av selskapsregnskap eller konsolidert balanseoppstilling

Det er etter Skattedirektoratets syn et krav at revisor har revidert det avlagte selskapsregnskapet eller konsolidert balanseoppstilling for norsk del av konsern.² Dersom den konsoliderte balanseoppstillingen ikke er revidert av ansvarlig revisor, må ansvarlig revisor kontrollere at denne er utarbeidet og revidert i henhold til godkjent regnskapspråk.

Ansvarlig revisor må kontrollere om opplysninger om valuta, regnskapspråk, egenkapital og balansesum i RF-1509 stemmer med det avlagte selskapsregnskapet eller konsolidert balanseoppstilling for norsk del av konsernet. I tillegg må revisor kontrollere om beregnet egenkapitalandel³ i RF-1509 er korrekt. Videre må revisor kontrollere at oversikten over norske enheter i konsernet er fullstendig og korrekt, inklusive faste driftssteder i land som Norge har skatteavtale med, der skatteavtalen er basert på kreditmetode.

Revisjon av omarbeidelser

Selskapsregnskapet, eller konsolidert balanseoppstilling for norsk del av konsernet, må være utarbeidet etter samme regnskapsprinsipper som konsernregnskapet. Dersom det ikke er tilfelle, må

tallene omarbeides.⁴ Det skal spesifiseres i RF-1509 hvilke balanseposter som er omarbeidet, og hvilke beløp som påvirker egenkapital og balansesum.

Revisor må etter Skattedirektoratets oppfatning utføre revisjonshandlinger slik at det kan oppnås betryggende sikkerhet for at egenkapital og balansesum etter omarbeidelsene er i samsvar med de beløpene som hadde blitt lagt til grunn, dersom selskapet, eller konsolidert balanseoppstilling, hadde anvendt samme regnskapsprinsipper som konsernet.

Revisjon av justeringer

Formålet med justeringene⁵ er at egenkapitalandelen i det norske selskapet eller i norsk del av konsernet blir mest mulig sammenlignbar med egenkapitalandelen i konsernregnskapet. Justeringene er knyttet til forretningsverdi, mer- og mindreverdier mv. i konsernregnskapet, som kan tilskrives selskapet eller norsk del av konsernet.

Etter Skattedirektoratets syn kan det ikke kreves at det er norsk ansvarlig revisor som må foreta revisjonen av justeringene. Justeringene kan derfor revideres av morselskapets revisor, eller en annen revisor på oppdrag fra morselskapet.

Dersom norsk ansvarlig revisor skal foreta revisjon, kan en praktisk utfordring være at denne ofte ikke vil ha tilgang til konserntallene, dersom selskapet er en del av et internasjonalt konsern. Det kan i disse tilfellene være nødvendig å bygge på konsernrevisors arbeid eller at revisor innhenter en uttalelse om tallgrunnlaget fra konsernrevisor, ev. morselskapet.

En risiko i denne situasjonen kan være om merverdiene som allokteres ned til de norske enhetene er overvurdert i forhold til beløpene som inngår i konsernregnskapet. En annen risiko med motsatt fortegn kan være om mindreverdier og negativ forretningsverdi er undervurdert.

Det kan tenkes at mer- og mindreverdier og forretningsverdi i oppkjøpsana-



Det er etter Skattedirektoratets syn et krav at revisor har revidert det avlagte selskapsregnskapet eller konsolidert balanseoppstilling for norsk del av konsern.

lysene som ligger til grunn for tallene i konsernregnskapet, ikke er fordelt ned på de norske enhetene. Forretningsverdi i konsernregnskapet som omfatter de norske enhetene kan dermed også inkludere utenlandske konsernselskaper, f.eks. innenfor et større geografisk område eller innenfor et forretningsområde. I slike tilfeller må konsernet likevel foreta en fordeling av verdiene ned på de norske enhetene.

Revisors arbeid må etter Skattedirektoratets oppfatning kunne gi en betryggende sikkerhet for korrekt allokering ned på de norske enhetene, og omfatte en vurdering av beregningsmåten som er benyttet for å allokere verdiene ned på norske enheter på selskapsnivå eller nasjonalt nivå.

I tilfeller hvor selskapet, eller norsk del av konsern, klart er innenfor kravet til egenkapitalandel uten allokering av forretningsverdi og merverdier, har imidlertid Skattedirektoratet foreslått en forenklet tilnærming. I disse tilfellene har Skattedirektoratet ingen innvendinger mot at revisor ikke tar stilling til justeringer for forretningsverdi og merverdier, utover å vurdere hvorvidt det foreligger mindreverdier i konsernregnskapet som det skal tas hensyn til.

2 Jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav e.

3 Jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav a.

4 Jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav c.

5 Jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav d.

Kontroll av konsernregnskapet

Ansvarlig revisor må kontrollere om opplysninger om valuta, regnskapspråk, egenkapital og balansesum i RF-1509 stemmer med det avlagte konsernregnskapet.⁶ I tillegg må revisor kontrollere om beregnet egenkapitalandel⁷ i RF-1509 er korrekt. Videre må revisor kontrollere om:

- selskapet mv. (eventuelt selskapene i norsk del av konsernet) er konsolidert inn linje for linje i konsernregnskapet det vises til i skjemaet⁸
- anvendt regnskapsspråk er et akseptert regnskapsspråk⁹
- konsernregnskap er utarbeidet av det øverste selskapet som kan utarbeide konsernregnskap¹⁰
- konsernregnskapets revisjonsberetning er uten forbehold eller presisering som kan ha betydning for konsernets egenkapitalandel

Betryggende sikkerhet og vesentlighetsgrense

Etter Skattedirektoratets syn kreves det at revisors arbeid skal gi betryggende sikkerhet for at egenkapitalandelen ikke er vesentlig feil. Dette betyr sikkerhet på linje med ordinær revisjon. Dette begrunnes med at det vil kunne være betydelige rentekostnader som blir fradragsberettiget gjennom unntaksregelen.

Et selskap kan ikke benytte unntaksregelen dersom revisor ikke signerer skjema RF-1509. Krav om at revisor må utføre revisjonshandlinger tilsvarende som for revisjon kan oppfattes som strengt. Imidlertid antar Skattedirektoratet at selskapene over tid vil kunne etablere gode rutiner og god dialog med morselskapet for innhenting av ev. nødvendig informasjon, samt at konsernrevisor bistår når det er hensiktsmessig.

Norsk ansvarlig revisor har revidert selskapsregnskapet, eventuelt også andre norske selskaper i konsernet.

Revisor har ikke nødvendigvis revidert de øvrige elementene som inngår ved sammenligning av egenkapitalandeler under unntaksregelen. Revisor må da utføre ytterligere revisjonshandlinger for å oppnå betryggende sikkerhet for de elementene som ikke er dekket av den ordinære revisjonen.

Revisor må fastsette en hensiktsmessig vesentlighetsgrense ved revisjon av postene som skal revideres i RF-1509. Skattedirektoratet krever imidlertid ikke at den lave vesentlighetsgrensen som gjelder for signatur av næringsopp-gaven mv. i SKD-melding av 12. desember 2016 må benyttes for RF-1509. Det kan likevel være særskilte forhold som revisor må være oppmerksom på, herunder hvordan eventuelle feil i omarbeidelser, justeringer mv. vil påvirke beregnet egenkapital.

Skattedirektoratet forventer at revisor konkret vurderer hvilken vesentlighetsgrense som skal benyttes.

Konsernregnskapet mangler eller oppfyller ikke kravene

Det kan forekomme tilfeller der det ikke foreligger et konsernregnskap som tilfredsstillende kravene til anvendelse av unntaksregelen, herunder at:

- det i morselskapets hjemland ikke er konsernregnskapsplikt
- det i morselskapets hjemland ikke er revisjonsplikt for konsernregnskapet
- det norske selskapet ikke er konsolidert inn linje for linje i det konsernregnskapet som er avlagt
- konsernregnskapet er utarbeidet etter et annet regnskapsspråk enn de aksepterte regnskapsspråkene
- konsernregnskapet ikke er utarbeidet av det øverste selskapet som kan utarbeide konsernregnskap

Det er i Prop. 1 LS (2018–2019) punkt 9.8.5 omtalt at det er faktisk avlagt konsernregnskap som skal legges til grunn for unntaksregelen. Dersom konsernet ikke har utarbeidet et konsernregnskap på grunn av manglende krav til konsolidering, konsernregnskapet ikke er revidert, eller konsernregn-

skapet av andre grunner ikke er akseptert under unntaksregelen, må det utarbeides et nytt konsernregnskap. Som det fremgår av forarbeidene, samt Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 6. desember 2019, er det ikke tilstrekkelig å utarbeide en konsolidert balanseoppstilling hvis konsernet ikke har avlagt et konsernregnskap.

Etter Skattedirektoratet syn, må det i slike tilfeller utarbeides et revidert og komplett konsernregnskap med noteopplysninger. Dersom det ikke utarbeides et konsernregnskap som oppfyller vilkårene, kan de norske konsernselskapene ikke benytte unntaksregelen.

Hvilken revisor skal revidere konsernregnskapet?

Det er ikke gitt nærmere regulering av hvilken revisor som skal revidere konsernregnskapet. Det kan derfor oppstå spørsmål om det er norsk revisor eller morselskapets revisor som skal revidere konsernregnskapet, eller om det er valgfritt.

Etter Skattedirektoratets syn, kan det etter de gjeldende reglene ikke kreves at det er den norske ansvarlige revisoren som må foreta revisjonen av konsernregnskapet. Konsernregnskapet kan derfor revideres av morselskapets revisor, eller en annen revisor på oppdrag fra morselskapet.

I forlengelsen av dette kan det oppstå spørsmål om hvilke krav som skal stilles til den revisoren som reviderer konsernregnskapet. Dette kan være aktuelt dersom konsernregnskapet er revidert av en revisor f.eks. utenfor EØS-området, eller andre jurisdiksjoner hvor de internasjonale revisjonsstandardene ikke er implementert.

Etter gjeldende regler er det ikke stilt krav til hvor konsernrevisoren skal være hjemmehørende, slik at det reguleres av revisorlovgivningen mv. i landet der morselskapet er hjemmehørende.

⁶ Jf. skatteloven § 6–41 åttende ledd bokstav b.

⁷ Jf. skatteloven § 6–41 åttende ledd bokstav a.

⁸ Jf. skatteloven § 6–41 åttende ledd bokstav b nr. 1.

⁹ Jf. skatteloven § 6–41 åttende ledd bokstav b nr. 2.

¹⁰ Jf. skatteloven § 6–41 åttende ledd bokstav b nr. 3 og EFSFIN § 6–41–2.