

Fra og med inntektsåret 2019 ble regelen om begrensning av fradrag for renter endret, jf. skatteloven § 6-41.

Regelen begrenser fradrag for renter som betales mellom skattytere i interessefelleskap (EBITDA-regelen mellom nærstående).

Etter endringene kan også fradrag for renter på lån til uavhengig, ikke-nærstående part (eksterne renter) bli avskåret for selskap mv. i konsern (EBITDA-regelen i konsern). For å skjerme ordinære låneforhold, er det innført en unntaksregel som innebærer at selskap mv. i konsern unngår rentebegrensning dersom egenkapitalandelen i selskapet (alternativt i norsk del av konsernet) er lik eller høyere enn egenkapitalandelen i konsernet globalt.

Regelen omfatter både nasjonale og grenseoverskridende transaksjoner.

Innledning, begreper og definisjoner

1. Hvem skal levere skjema?

Skjema RF-1315 skal leveres som vedlegg til skattemelding eller selskapsmelding av:

- selskap mv. som ikke er i konsern, og har netto rentekostnader (skjemaets post 140) som overstiger kr 5 000 000,
- selskap mv. utenfor konsern som fremfører rentekostnader som er avskåret fra tidligere år, og
- selskap mv. som er i konsern.

For definisjon av hvilke selskap mv. som er i konsern og utenfor konsern, se punkt 2.

1.1 Selskap mv. utenfor konsern

Et selskap mv. som ikke er i konsern og har netto rentekostnader på kr 5 000 000 eller lavere, får ikke begrenset rentefradrag og trenger i utgangspunktet ikke å levere skjema.

Har selskapet i disse tilfellene renter til fremføring fra tidligere år, må skjema likevel leveres, men bare post 10, post 50 og del VII må fylles ut.

Dersom selskapet har netto rentekostnader til fremføring fra tidligere inntektsår (post 701A er større enn null), kan skattyter velge å la seg omfatte av bestemmelsen for å få fradrag for fremførte renter, selv om årets netto rentekostnader ikke overstiger kr 5 000 000. Da skal alle poster i skjema knyttet til selskap utenfor konsern fylles ut.

1.2 Selskap mv. i konsern

Et selskap mv. som er i konsern, må levere skjema, men kan unngå begrensning av rentefradrag på nærmere vilkår, jf. punkt 3.2.

Hele skjemaet skal fylles ut, hvis ikke annet fremkommer i rettledningen.

Se punkt 8 om fremføring av avskårne renter fra tidligere år.

1.3 Om hvilke typer selskap mv. som omfattes av regelen

Skatteloven § 6-41 omfatter aksjeselskap og øvrige selskap mv. som blir å behandle som eget skattesubjekt. Videre omfattes selskap med deltakerfastsetting (SDF), utenlandsk selskap mv. som har begrenset skatteplikt til Norge / norsk avdeling av utenlandsk foretak (NUF), norsk-kontrollert utenlandsk selskap hjemmehørende i lavskattland (NOKUS), selskap innenfor rederibeskatningsordningen, kraftforetak samt kommunale selskap organisert som aksjeselskap mv. som er skattepliktige.

Begrenset skattepliktige etter petroleums-skatteloven omfattes i utgangspunktet av rentebegrensingsregelen. Likevel er inntil videre selskap mv. som utelukkende skatlegges for sokkelinntekt, fritatt fra å levere RF-1315.

Se forøvrig nedenfor i punkt 9, 10 og 11 for mer veiledning om kraftforetak, rederiselskap og petroleumsselskap.

Følgende enheter mv. omfattes ikke:

- Enkeltpersonforetak og personlige skattytere plikter ikke å levere RF-1315.
- Heller ikke finansforetak etter finansforetaksloven § 1-3 første ledd skal levere skjemaet. Som finansforetak regnes banker, forsikringsselskap, kredittinstitusjoner mv. Unntaket omfatter ikke låneformidlingsforetak.
- Skattefrie institusjoner (jf. skatteloven § 2-32) faller utenfor regelen.

Sentrale finansieringsordninger og internbanker faller innenfor ordningen. Konsernkontoordninger vil derved omfattes av regelen.

I rettledningen omtales skattyter både som "foretak", "selskap" og "selskap mv.". Dette omfatter skattytere av alle typer enheter nevnt ovenfor.

2. Er selskapet mv. et selskap i konsern eller ikke?

Om et selskap mv. er i konsern, har først og fremst betydning for

- om renter til ikke-nærstående kan avskjæres, jf. skatteloven § 6-41 tredje ledd tredje punktum, og for
- hvilket terskelbeløp som skal gjelde, jf. skatteloven § 6-41 fjerde ledd.

Selskap i konsern kan i tillegg påberope seg den egenkapitalbaserte unntaksregelen i skatteloven § 6-41 åttende ledd, heretter omtalt som unntaksregelen.

2.1 Definisjon av selskap mv. utenfor konsern

Et foretak som ikke tilfredsstiller kriteriene for å være et selskap mv. i konsern, jf. beskrivelsen i punkt 2.2, er et selskap mv. som ikke er i konsern ved anvendelse av rentebegrensingsregelen.

Merk at i veiledning til postene skal selskap utenfor konsern ikke benytte de postene som er merket med (K), for eksempel "post 21 a (K)".

2.2 Definisjon av selskap mv. i konsern

Det følger av skatteloven § 6-41 femte ledd at følgende foretak utgjør selskap i konsern ved anvendelse av rentebegrensingsregelen:

- selskap mv. som regnskapsåret før inntektsåret er konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap som er utarbeidet etter et av de aksepterte regnskapsspråkene,
- selskap mv. som regnskapsåret før inntektsåret kunne ha vært konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap dersom International Financial Reporting Standards (IFRS) hadde vært anvendt, og
- selskap mv. som er stiftet i inntektsåret, når vilkårene som nevnt i punkt a eller b over, er oppfylt på stiftelsestidspunktet.

De aksepterte regnskapsspråkene/-reglene følger av bestemmelsens åttende ledd bokstav b nr. 2:

- NGAAP,
- IFRS,

- IFRS for SME (små og mellomstore foretak),
- GAAP i et EØS-land,
- US GAAP, og
- japansk GAAP.

3 Generelt om begrensning av rentefradrag

Fradragsbegrensningen beregnes individuelt for hvert selskap mv. som faller inn under reglene.

Avskjæring av rentefradrag foretas bare dersom netto rentekostnader overstiger et terskelbeløp. Dermed er størrelsen på netto rentekostnader avgjørende for om rentebegrensningsregelen får anvendelse.

Merk at ved beregning av om et selskap får avskjæring av rentefradrag, legges de netto skattemessige fradragsførte rentekostnadene til grunn. Et selskap (alternativt flere selskaper i norsk del av konsernet) kan velge ikke å fradragsføre alle sine rentekostnader slik at sum netto rentekostnader ikke overstiger terskelverdi. Dette gjelder for selskap både i og utenfor konsern.

3.1 Selskap mv. utenfor konsern

Selskap utenfor konsern kan bare få begrenset fradraget for renter på gjeld til nærstående parter (i forarbeider mv. omtalt som EBITDA-regelen mellom nærstående). I skjema og rettleiding er disse rentene omtalt som "*andre nærstående renter*" eller "*renter til andre nærstående*". Se punkt 5 for mer om hvem som er nærstående parter.

Hvis foretakets netto rentekostnader ikke overstiger kr 5 000 000 (terskelverdi selskap), vil rentefradrag ikke begrenses og foretaket trenger ikke å levere skjema såfremt det ikke har avskårne rentefradrag til fremføring fra tidligere år. Se punkt 8 om fremføring av avskårde renter.

Rentekostnader til nærstående parter avskjæres kun når netto totale rentekostnader overstiger fradragsrammen beregnet som 25 prosent av en særskilt fastsatt resultatstørrelse ("skattemessig EBITDA"). Se punkt 7 for veiledning om fradragsrammen.

Andre nærstående renter omfatter rentekostnader til nærstående person og/eller selskap mv. Rentekostnader til uavhengig tredjepart (eksterne renter) er som hovedregel ikke gjenstand for avskjæring, men kan fortrenge fradrag for renter til andre nærstående.

Noen renter på lån til eksterne blir ansett som nærstående renter (lånet blir omklassifisert til lån til nærstående), se punkt 4 og 5.

3.2 Selskap mv. i konsern

Disse selskapene kan få begrenset fradrag for renter på gjeld både til ikke-nærstående

parter (*eksterne renter*) og andre konsernselskap (*konsernrenter*) i tillegg til renter på gjeld til andre nærstående parter (kalt "*andre nærstående renter*" eller "*renter til andre nærstående*"). Denne regelen er i forarbeider mv. omtalt som EBITDA-regelen i konsern.

Netto rentekostnader som overstiger fradragsrammen, beregnet som 25 prosent av en særskilt fastsatt resultatstørrelse ("skattemessig EBITDA"), kan avskjæres. Se punkt 7 for mer om fradragsrammen, som beregnes på samme måte for selskap i og utenfor konsern.

Et selskap i konsern kan unngå at eksterne renter og konsernrenter avskjæres hvis enten:

- sum netto rentekostnader i norsk del av konsernet ikke overstiger kr 25 000 000 (terskelverdi konsern), eller
- selskapet anvender unntaksregel på selskapsnivå eller nasjonalt nivå.

Merk at på nærmere vilkår kan selskap i konsern likevel få avskåret fradrag for andre nærstående renter fordi EBITDA-regelen mellom nærstående er videreført for selskap i konsern, jf. skatteloven § 6-41 niende ledd. Slik avskjæring er kun aktuell dersom netto rentekostnader i selskapet overstiger kr 5 000 000 og selskapet har andre nærstående renter større enn kr 0, jf. punkt 3.2.3.

Se punkt 8 om fremføring av avskårde renter.

3.2.1 Terskelverdi konsern og norsk del av konsern

For selskap i konsern kommer EBITDA-regelen i konsern til anvendelse hvis netto rentekostnader overstiger et terskelbeløp på kr 25 000 000 målt samlet for selskaper mv. i den norske delen av konsernet. Dersom netto rentekostnader ikke overstiger terskelbeløpet, vil selskapet ikke få avskåret fradrag for konsernrenter og eksterne renter. Se likevel punkt 3.2.3 for mulig avskjæring av fradrag for andre nærstående renter når EBITDA-regelen mellom nærstående kommer til anvendelse.

Merk at definisjonen av "norsk del av konsern" er forskjellig ved anvendelse av unntaksregel (skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav a) og i tilknytning til terskelbeløpet (skatteloven § 6-41 fjerde ledd). Ved unntaksregel tas det utgangspunkt i inngangen til inntektsåret, mens ved terskelbeløp er utgangspunktet utgangen av inntektsåret.

FSFIN § 6-41-1 regulerer hva som skal regnes som "den norske delen av konsernet" ved vurderingen av om samlede netto rentekostnader overstiger terskelbeløpet på kr 25 000 000.

Med den norske delen av konsernet menes:

- a. De selskapene mv. som kunne ha vært konsolidert i samme konsernregnskap som skattyter på dato for utgående balanse i inntektsåret dersom IFRS hadde vært anvendt.
- b. Et selskap regnes bare med i den norske delen av konsernet dersom det på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret har vært skattepliktig til Norge.
- c. Finansforetak og petroleumsselskap inngår ikke i den norske delen av konsernet i forhold til terskelbeløp, siden disse ikke er omfattet av rentebegrensningsregelen.
- d. Et selskap som var i konsern året før inntektsåret (ved inngangen til inntektsåret), men som er et enkeltstående selskap utenfor konsern ved utgangen av inntektsåret, vil ikke kunne konsolideres i et konsernregnskap nevnt i a. Dermed vil selskapet alene utgjøre "norsk del av konsern" og terskelbeløpet på kr 25 000 000 gjelder for selskapet isolert sett.
- e. For et selskap som ikke er i konsern ved inngangen til året, men som ved utgangen av inntektsåret tilhører et konsern, vil netto rentekostnader i dette selskapet inngå i (det nye) konsernets beregning av om samlede netto rentekostnader i den norske delen av dette konsernet overstiger terskelbeløpet på kr 25 000 000. Dette forutsetter at selskapet kan konsolideres i konsernregnskap nevnt i a.

Selskapet selv vil derimot forholde seg til EBITDA-regel for selskap utenfor konsern (dvs. EBITDA-regelen mellom nærstående) og terskelbeløp på kr 5 000 000.

3.2.2 Unntaksregel

Det følger av skatteloven § 6-41 åttende ledd at et selskap i konsern kan kreve fullt fradrag for sine rentekostnader gjennom å anvende egenkapitalbasert unntaksregel på enten selskapsnivå eller nasjonalt nivå. Se punkt 3.2.3 om når selskap i konsern likevel kan få avskåret fradrag for andre nærstående renter.

Unntaksregelen innebærer at selskapet må godtgjøre at enten:

- forholdstallet mellom selskapets egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen), tillagt to prosentenheter, svarer til eller er høyere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet, eller
- forholdstallet mellom egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen) i konsolidert balanse for den norske delen av konsernet, tillagt to prosentenheter, svarer til eller er høyere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet.

Dersom selskapet mv. anvender unntaksregelen, må eget skjema RF-1509

leveres, og dette skjemaet må signeres av revisor ved innlevering i Altinn.

For nærmere veiledning om unntaksregel, hvilke selskaper som inngår i den norske delen av konsernet for anvendelse av unntaksregel, dokumentasjonskrav osv., se egen rettledning (RF-1510) til tilleggs skjema RF-1509.

3.2.3 Avskjæring av renter til andre nærstående (EBITDA-regel mellom nærstående for selskap i konsern)

På nærmere vilkår kan et selskap i konsern få avskåret fradrag for andre nærstående-renter selv om selskapet i utgangspunktet unngår avskjæring av fradrag for netto rentekostnader, jf. punkt 3.2.1 (terskelverdi) og 3.2.2 (unntaksregel).

Dette skjer kun dersom andre nærstående-renter i selskapet (post 240) er større enn kr 0 og selskapets netto rentekostnader (post 140) overstiger kr 5 000 000.

Se punkt 5 om definisjonen av nærstående part utenfor samme konsern som skattyter, og hva som utgjør andre nærstående-renter.

Selskap der rentekostnader i norsk del av konsern er innenfor terskelverdi

Om utfylling av skjema der netto rentekostnader i norsk del av konsern ikke overstiger kr 25 000 000 (dvs. valgt "ja" i post 31a):

- Dersom selskapets netto rentekostnader (post 140) ikke overstiger kr 5 000 000, holder det at selskapet fyller ut skjema til og med post 140.
- Hvis selskapets netto rentekostnader overstiger kr 5 000 000, men andre nærstående-renter (post 240) er null eller lavere, må selskapet fylle ut skjema til og med post 240.
- Dersom selskapet har fremførte renter fra tidligere år, må del VII fylles ut. Ønskes fremførte renter fradragsført i inntektsåret (ved bruk av post 545 og/eller post 620), må derimot hele skjema fylles ut, selv om terskelverdien ikke er overskredet.

I de tilfeller der netto rentekostnader i norsk del av konsernet er innenfor terskelverdi, får selskapet ikke avskåret fradrag for konserntrenter og eksterne renter. I så fall skal ikke postene 530 og 531 fylles ut.

Eventuell avskjæring av andre nærstående-renter beregnes i post 535, jf. veiledning til post 535.

Selskap som anvender unntaksregel

For et selskap i konsern som anvender unntaksregel, må hele skjemaet fylles ut. Dette gjelder også de tilfeller der netto rentekostnader (post 140) ikke overstiger kr 5 000 000 eller renter til andre nærstående (post 240) er null eller lavere.

I post 530 vises beregnet avskjæring av rentefradrag før anvendelse av unntaksregel. I post 531 tilbakeføres dette beløpet som følge av unntaksregelen,

mens i post 535 beregnes eventuelt tillegg i inntekt som følge av avskåret fradrag for andre nærstående-renter.

For ytterligere beskrivelse, se veiledning til postene 531 og 535.

3.2.4 Om innenlandske konsern

I et innenlandsk (helnorsk) konsern vil forholdstallet mellom egenkapital og gjeld (egenkapitalandel) i konsolidert balanse for norsk del av konsernet alltid være lik tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet (globalt).

Dersom selskapet inngår i et innenlandsk konsern, vil vilkårene for å anvende unntaksregel på nasjonalt nivå alltid være oppfylt.

Se også tilleggs skjema RF-1509 og punkt 1.4 i tilhørende rettledning RF-1510 vedrørende innenlandske konsern.

4 Nærmere om gjeld det er stilt sikkerhet for

Sikkerhetsstillelse omfatter både rettslig bindende avtaler og annen uformell sikkerhetsstillelse (f.eks. "letter of comfort").

Gjeld som likevel er gjeld til nærstående

Det følger av skatteloven § 6-41 syvende ledd at visse gjeldsforpliktelser som er tatt opp hos en part som ikke er nærstående, likestilles med gjeld som er tatt opp hos nærstående.

Som hovedregel, gjelder dette så langt

- a. en nærstående har stilt sikkerhet for den gjeld som rentene knytter seg til, eller
- b. den part som er nærstående har en fordring på en ikke-nærstående part, og fordringen har sammenheng med gjelden.

Etter FSFIN § 6-41-5 gjelder tilsvarende når nærstående part utenfor konsern har stilt sikkerhet/har en fordring på en ikke nærstående part.

Gjeld som likevel ikke er gjeld til nærstående part

I FSFIN § 6-41-3 er det midlertid tatt inn unntak fra skatteloven § 6-41 syvende ledd a. Unntaket innebærer at følgende lån til ikke-nærstående part likevel ikke skal anses som lån til nærstående part:

- a. i tilfeller der selskapet som har stilt sikkerhet, er eid eller kontrollert direkte eller indirekte med minst 50 prosent av låntakeren, og
- b. i tilfeller der sikkerheten fra den nærstående parten er stilt i form av pant i eierandel i låntakeren eller fordring på låntakeren

Sikkerhet i form av pant i fordring på et underliggende selskap vil derved omfattes av dette unntaket.

Det legges til grunn at negative pantsettelseserklæringer bare er egnet til å gi økt sikkerhet for långiver i tilfeller der erklæringene avgis av et underliggende selskap. Negative pantsettelseserklæringer skal altså ikke anses som sikkerhetsstillelse i forbindelse med reglene om begrensning av rentefradrag.

Omklassifisering fra ikke-nærstående lån til nærstående lån

Slik omklassifisering skal bare foretas så langt det er stilt sikkerhet for gjelden. Dette innebærer at dersom det er stilt sikkerhet for deler av et lån, eller bare for en begrenset periode av et år, skal omklassifiseringen begrenses tilsvarende.

For selskap med deltakerfastsetting hvor nærstående deltaker (som direkte eller indirekte eier eller kontrollerer selskapet med minst 50 prosent) er solidarisk ansvarlig for selskapets forpliktelser (ANS), jf. selskapsloven § 2-4, skal de samlede renter på lån fra ikke-nærstående part til selskapet med deltakerfastsetting omklassifiseres til nærstående-renter etter skatteloven § 6-41.

For selskap med deltakerfastsetting hvor nærstående deltaker (som direkte eller indirekte eier eller kontrollerer selskapet med minst 50 prosent) hefter for en del av selskapets forpliktelser (delt ansvar (DA) med proratarisk ansvar), jf. selskapsloven § 2-4 tredje ledd, skal renter på lån fra ikke-nærstående part til selskapet med deltakerfastsetting omklassifiseres til nærstående-renter etter skatteloven § 6-41, men avgrenset til den del av rentene som tilsvarer den brøkdel den nærstående deltakeren hefter for.

5 Nærmere om nærstående-begrepet

5.1 Generelt

Det fremgår av skatteloven § 6-41 femte ledd tredje punktum at følgende parter anses som nærstående:

- a. selskap mv. som låntakeren, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,
- b. person eller selskap mv. som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer låntakeren med minst 50 prosent,
- c. selskap mv. som nærstående etter b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, og
- d. nærstående person etter b. sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap mv. som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

Stat, fylkeskommune og kommune kan også anses som nærstående. Hvis flere (fylkes-)kommuner eier eller kontrollerer låntaker, skal eier- og kontrollandeler beregnes samlet for disse (fylkes-)kommunene ved vurdering av om de er nærstående etter b ovenfor.

I tillegg vil selskap mv. som er eid av stat, fylkeskommune eller kommune kunne omfattes av begrepet.

Gjeld til finansforetak som midlertidig er nærstående til låntaker etter finansforetaksloven § 13-2 annet ledd, anses ikke som gjeld til nærstående part ved anvendelse av rentebegrensingsregelen, såfremt låneavtalene ble inngått før finansforetaket og låntaker ble nærstående. Dette følger av skatteloven § 6-41 ellefte ledd annet og tredje punktum.

Selv om fysiske personer ikke er omfattet av rentebegrensingsregelen, se punkt 1, inngår fysiske personer i definisjonen av hvem som er den oppgavepliktiges nærstående. Netto rentekostnader på gjeld som selskapet har til nærstående norske og utenlandske fysiske personer, vil være omfattet av reglene, og skal føres i postene 200 til 204 (kolonne e og f) sammen med rentekostnader på gjeld til andre nærstående (utenfor konsern).

5.2 Særlig om nærstående-begrepet for selskap i konsern

Hovedregelen for selskap i konsern, se punkt 3.2 ovenfor, er at disse selskapene kan få begrenset fradrag for renter på gjeld til alle parter, både ikke-nærstående parter (*eksterne renter*), andre konsernselskap (*konsernrenter*) i tillegg til renter på gjeld til nærstående parter utenfor samme konsern som skattyter (*andre nærstående renter*).

Dersom enten sum netto rentekostnader i norsk del av konsernet ikke overstiger kr 25 000 000 (terskelverdi konsern) eller unntaksregelen anvendes på selskapsnivå eller nasjonalt nivå, kan selskapet unngå at *eksterne renter* og *konsernrenter* blir avskåret.

Merk at renter på gjeld til nærstående parter utenfor samme konsern som skattyter (*andre nærstående renter*) likevel kan avskjæres, se punkt 3.2.3, siden EBITDA-regelen mellom nærstående er videreført for selskap i konsern. Dette følger av skatteloven § 6-41 niende ledd. Se veiledning nedenfor om hvem som regnes som nærstående part utenfor konsern.

Renter til nærstående part utenfor samme konsern

Det følger av FSFIN § 6-41-4 første ledd at med nærstående part utenfor samme konsern i skatteloven § 6-41 niende ledd menes følgende:

- i tilfelle der den skattepliktige er unntatt fra avskjæring av rentefradrag etter

skatteloven § 6-41 åttende ledd, menes nærstående part som ikke er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav b,

- i tilfelle der den skattepliktige er unntatt fra avskjæring av rentefradrag etter skatteloven § 6-41 fjerde ledd annet punktum (terskelbeløpet), men er konsolidert linje for linje i et konsernregnskap som oppfyller kravene i skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav b, menes nærstående part som ikke er konsolidert linje for linje i dette konsernregnskapet, og
- i tilfelle der det ikke foreligger konsernregnskap som nevnt i bokstav b, menes nærstående part som for regnskapsåret før inntektsåret ikke kunne ha vært konsolidert linje for linje i utgående balanse i samme konsernregnskap som den skattepliktige dersom IFRS hadde vært anvendt.

Som nærstående part utenfor samme konsern etter første ledd, anses likevel ikke en nærstående part som i utgående balanse i inntektsåret er konsolidert linje for linje i et konsernregnskap som oppfyller kravene i skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav b, der den skattepliktige også er konsolidert linje for linje. Dette følger av FSFIN § 6-41-4 andre ledd.

6 Definisjon av netto rentekostnader

Med netto rentekostnader menes rentekostnader fratrukket renteinntekter.

Netto rentekostnader omfatter i utgangspunktet alle rentekostnader (skatteloven § 6-40) og renteinntekter (skatteloven §§ 5-1 og 5-20 første ledd bokstav b) innenfor det alminnelige skatterettslige rentebegrep, herunder under- og overkurs ved låneopptak. I begrepet inngår både rentebetaling til parter i samme konsern, til andre nærstående parter samt rentebetaling til uavhengige (eksterne renter). For nærmere informasjon om rentebegrepet, se Skatte-ABC 2019/2020 under emnet "Renter av gjeld".

Hvilke rentekostnader som inngår er nærmere beskrevet nedenfor i rettleddningen til skjemaets del I.

Garantiprovisjon

Garantiprovisjoner for gjeld anses som rentekostnader, se postene 105 og 205.

Byggelånsrenter

Hvorvidt byggelånsrenter skal inngå i beregningsgrunnlaget avhenger av om rentene er fradragført eller tillagt byggets inngangsverdi. Det samme gjelder ved egentilvirkning av andre driftsmidler.

Valutakursgevinster og -tap på fordringer og gjeld

Disse påvirker ikke netto rentekostnader og netto rentekostnader til nærstående.

Rente- og valutaderivater

Gevinster og tap på slike påvirker ikke netto rentekostnader og netto rentekostnader til nærstående.

7 Rentefradragsrammen

Ved beregningen av "skattemessig EBITDA" som er grunnlaget for fradragsrammen, tas det utgangspunkt i foretakets alminnelig inntekt, eventuelt årets udekkede underskudd, før ytet konsernbidrag og rentebegrensning, tillagt netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med avgitt konsernbidrag

Alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd skal fratrekkes konsernbidrag mottatt fra selskap mv. som benytter unntaksregelen, uavhengig av om skattyter er selskap i konsern eller ikke.

Underskudd fra tidligere år som er ført i RF-1028 Skattemelding for formues- og inntektsskatt – aksjeselskaper mv. post 232, reduserer alminnelig inntekt og dermed grunnlaget for rentefradragsrammen.

Rentefradragsrammen utgjør 25 prosent av denne resultatstørrelsen ("skattemessig EBITDA"). Det er ikke grunnlag for å avregne inntektstillegg/rentebegrensning mot fremført underskudd. Ved anvendelse av fremførbart underskudd er det m.a.o. alminnelig inntekt før eventuelt inntektstillegg i forbindelse med rentefradragsbegrensning, som skal legges til grunn.

Det er ikke adgang til å fremføre ubenyttet rentefradragsramme eller grunnlaget for rammen.

Skattefrie inntekter etter fritaksmetoden inngår ikke i alminnelig inntekt, og slike inntekter inngår derfor ikke i fradragsrammen.

Dersom beregningsgrunnlaget (post 460) blir kr 0 eller negativt slik at fradragsrammen er kr 0, vil det ikke være grunnlag for fradrag for nærmere bestemte rentekostnader.

Mottatt eller avgitt konsernbidrag inngår i grunnlaget ved beregningen av fradragsrammen, fratrukket eventuelt konsernbidrag mottatt fra selskap mv. som benytter unntaksregel. Det vil bare være mulig å få fradrag for avgitt konsernbidrag som ligger innenfor alminnelig inntekt før fradragsbegrensningen. Økning i alminnelig inntekt som følge av rentefradragsbegrensning kan ikke gi grunnlag for å avgi konsernbidrag til andre selskap mv.

Selskap med deltakerfastsetting og NOKUS skal begrense rentene på grunnlag av selskapets overskudd-/underskudd fastsatt som om selskapet var skattyter (dvs. hva

alminnelig inntekt ville utgjort samlet for deltakerne etter skatteloven §§ 10-41 og 10-65 før en begrensning). Deltakernes underskudd fra tidligere inntektsår påvirker ikke fradragsbegrensningen for selskapet.

Foretak som har begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 1 skal fastsette rentekostnader til andre nærstående og selskap i konsern basert på et sjablonmessig forholdstall. Se nedenfor i veiledningen til postene 300 og 310 i skjemaets del III.

8 Fremføring av avskårde renter

Avskåret rentefradrag kan fremføres til fradrag i de ti påfølgende inntektsår, jf. skatteloven § 6-41 tiende ledd.

Fradrag gis bare så langt netto rentekostnader ligger innenfor årets tillatte rentefradrag, se veiledning til postene 545 og 620. De fremførte avskårde rentene kommer til fradrag før årets netto rentekostnader, jf. skatteloven § 6-41 tiende ledd femte punktum.

For mer informasjon og eksempler i tilknytning til fremføringsadgang, se veiledning til post 545 og post 620. Oppsummert beregner selskapet i post 545 hvor mye av de fremførte rentene som kan fradragsføres i årets alminnelige inntekt, og i post 620 beregner selskapet hvor stor del av renter fremført fra tidligere år som kan føres til fradrag i år før årets renter. I post 670 beregnes hvor stor del (av de fremførte og årets rentekostnader) som kan fremføres til senere inntektsår.

Dette gjelder også for selskap som benytter unntaksregelen eller der netto rentekostnader innenfor terskelverdi for konsern.

Ved fusjon, fisjon mv. skal skatteposisjonen "fremført avskåret rentefradrag" følge ordinære regler når det gjelder videreføring, fordeling, bortfall mv.

For upersonlig skattyter kan avskåret rentefradrag gi utsatt skattefordel. Skattyteren må derfor fylle ut RF-1217 Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, post 157.

For selskap med deltakerfastsetting og NOKUS skal eventuell fremføring av avskåret rentefradrag skje på selskapets hånd som om selskapet var skattyter. Fremført avskåret rentefradrag vil utgjøre en egen skatteposisjon for disse selskapene.

9 Særlig om kraftforetak

Kraftforetak, jf. skattelovens kapittel 18, omfattes av rentebegrensningsregelen. Regelen vil omfatte grunnlaget for alminnelig selskapskatt og ikke grunnlaget for grunnrenteinntekt.

10 Særlig om rederiselskap

Rentekostnader i et rederiselskap skal fordeles forholdsmessig mellom regnskapsmessig verdi av finansaktiva og realaktiva. Bare den delen av rentekostnadene som svarer til finanskapitaldelen kommer til fradrag i RF-1197 Rederibeskatning, post 720.

Rentebegrensningsregelen vil altså bare komme til anvendelse på den delen av rentene som svarer til finanskapitalandelen i selskapet. Dvs. at rentekostnader må avkortes forholdsmessig etter skatteloven § 8-15 fjerde ledd før det vurderes å avskjære rentekostnader etter regelen i skatteloven § 6-41.

Rentefradragsrammen beregnes på grunnlag av den skattepliktige delen av foretakets finansinntekt. Inntekter fra gevinst- og tapskonto som er oppstått ved overgang fra ordinær beskatning til beskatning innenfor særregelen om rederibeskatning skal inngå i beregningsgrunnlaget for fradragsbegrensning.

Under "del IV. Beregning av rentefradragsrammen" hentes beløpet i post 401 fra RF-1028 Skattemelding for formues- og inntektsskatt – aksjeselskaper mv. post 240. I post 240 inngår post 231 som hentes fra post 770 "Sum av finansinntekt/ finansunderskudd" i RF-1197 Rederibeskatning. Fordi "Sum øvrig inntekt" i RF-1197 som inneholder inntekt fra gevinst- og tapskonto og inntekt fra basisordningen, ikke inngår i post 240, skal dette beløpet føres i post 410 i RF-1315 for å inngå i fradragsrammen.

Noen selskap som leverer RF-1215 Selskapsmelding for selskap med deltakerfastsetting, eller RF-1245 Selskapsmelding for NOKUS, vedlegger RF-1197 fordi selskapet har deltakere som skattlegges etter særreglene for rederi. Dersom selskapet har slike deltakere fører det særskilt fastsettelse for finansinntekt/underskudd i selskapsmeldingen. Dette kan medføre at selskap med deltakerfastsetting og NOKUS må levere mer enn én utgave av RF-1315 dersom selskapet både har deltakere som skattlegges etter særreglene for rederi, og andre deltakere, se punkt 15 "Hvor mange utgaver av skjema skal selskapet mv. eventuelt levere".

Dersom selskap med deltakerfastsetting eller NOKUS leverer RF-1315 med tanke på deltakere som skattlegges etter særreglene for rederi, skal selskapet i denne utgaven av RF-1315 post 401 føre finansinntekt/underskudd fra RF-1215 post 205 eller RF-1245 post 425c.

Konsernbidrag kan innen rederiskatteordningen bare gis uten skattemessig virkning, og påvirker derfor ikke i grunnlaget for fradragsbegrensning.

11 Petroleumsselskap

Rentebegrensningsregelen gjelder ikke for særskattepliktige selskaper som på norsk sokkel driver med utvinning av petroleumsføremønstre, behandling av petroleumsføremønstre eller rørledningstransport av utvunnet petroleum og som er omfattet av petroleumsskatteloven § 3d. Dette følger av skatteloven § 6-41 tolvte ledd.

Selskap som driver annen, petroleumrelatert virksomhet på sokkelen, og som ikke er særskattepliktige, er omfattet av rentebegrensningsregelen.

Merk følgende om petroleumsselskap i forhold til begrepet "norsk del av konsern":

- ved anvendelse av unntaksregelen vil egenkapital og balansesum i petroleumsselskap som inngår i norsk del av konsern, tas med i konsolidert balanseoppstilling for den norske delen av konsernet, mens
- ved vurdering av om netto rentekostnader i norsk del av konsernet overstiger terskelverdi konsern på kr 25 000 000, skal ikke netto renteinntekter fra eventuelle petroleumsselskap være med i beregningen.

12 Særlig om bruken av fortegn i skjema

Alle tall føres uten fortegn når det fremgår av ledeteksten eller er forhåndstrykt. Fortegn skal bare brukes hvis tallet skal ha motsatt virkning av det som fremgår av ledeteksten eller er forhåndstrykt.

13 Næringsoppgave ført i fremmed valuta

Utenlandske selskap med deltakerfastsetting og NOKUS kan fylle ut beløpene i næringsoppgaven i utenlandsk valuta. Likevel må selskapene fylle ut beløpene i RF-1315 i norske kroner (NOK). For å regne om beløpene til norske kroner skal selskapene bruke samme kurs som i selskapsmeldingen, dvs. RF-1215 post 1105 midterste kolonne, eller RF-1245 post 410B.

14 Særlig om foretak med avvikende regnskapsår

Foretaket skal tidsavgrense renter på samme vis i RF-1315 som når foretaket fyller ut næringsoppgaven. Dette betyr at foretaket bare skal føre rentekostnader som er påløpt fram til regnskapsårets slutt i post 100.

Leverer foretaket skattemelding eller selskapsmelding for et regnskapsår som avsluttes i løpet av 2019, skal skjema leveres for dette inntektsåret. Har foretaket for eksempel regnskapsår fra 1. februar 2018 til 31. januar 2019, skal rentebegrensningen for inntektsåret 2019

beregnes av rentekostnadene i hele tidsrommet fra 1. februar 2018 til 31. januar 2019.

15 Hvor mange utgaver av skjema skal selskapet mv. eventuelt levere

I punkt 1 ovenfor fremgår det hvilke selskap mv. som plikter å levere RF-1315.

Upersonlig skattyter

Disse skal levere RF-1028 Skattemelding for formues- og inntektsskatt – aksjeselskaper mv., og aldri vedlegge mer enn én utgave av RF-1315 for hvert inntektsår.

Selskap med deltakerfastsetting

Disse leverer RF-1215 Selskapsmelding for selskap med deltakerfastsetting. Slike selskap skal ikke vedlegge mer enn én utgave av RF-1315 for hvert inntektsår med mindre selskapet også leverer RF-1197 Rederibeskatning fordi én eller flere deltakere krever å bli skattlagt etter særreglene for rederi. Dersom selskap med deltakerfastsetting også har andre deltakere, må selskapet for hvert inntektsår fastsette både

- overskudd/underskudd i følge næringsoppgave og
- finansinntekt-/underskudd i følge RF-1197 post 770

Dersom selskapet med deltakerfastsetting har deltakere som skattlegges etter særreglene for rederi, kan dette medføre at selskapet må

- levere RF-1315 med tanke på overskudd/underskudd for ordinære deltakere som skal tilordnes overskudd/underskudd, men at selskapet ikke leverer RF-1315 med tanke på deltakerne som skal skattlegges som rederi dersom terskelbeløpene i bestemmelsen ikke er overskredet.
- levere RF-1315 med tanke på deltakerne som skal rederibeskattes, men ikke med utgangspunkt i ordinært skattemessig overskudd/underskudd fordi selskapet med deltakerfastsetting i inntektsåret ikke har hatt deltakere som skal tilordnes en del av dette overskuddet/underskuddet, eller
- levere en utgave av RF-1315 med tanke på deltakerne som skal rederibeskattes, og en annen utgave av RF-1315 med tanke på de andre deltakerne i selskapet.

Norsk kontrollert selskap i lavskattland

Disse skal levere RF-1245 Selskapsmelding for NOKUS. Noen NOKUS har forskjellige typer norske deltakere og må derfor føre beløp i mer enn én av disse postene i RF-1245:

- I post 425 fører selskapet finansinntekt-/underskudd for deltakere som skattlegges etter særreglene for rederi
- I post 410 fører selskapet overskudd/underskudd fra næringsoppgaven med tanke på andre upersonlige deltakere
- I post 420 fører selskapet overskudd/underskudd med tanke på personlige deltakere

Dersom NOKUS-et har forskjellige grupper norske deltakere som angitt ovenfor, kan dette medføre at selskapet må levere flere utgaver av RF-1315 med tanke på hver gruppes nettofastsettelse. For hver utgave av RF-1315 må selskapet vurdere om beløpet i post 140 Netto rentekostnader, overstiger beløpsgrensen på kr 5 000 000. I motsatt fall trenger ikke selskap utenfor konsern å levere utgave av RF-1315 med tanke på den aktuelle deltakergruppen.

Se forøvrig:

- Rettledning til postene, del IV, post 401
- Rettledning til postene, del V, post 560

Rettledning til postene

I veiledningen nedenfor er de postene som kun er aktuelle for selskap mv. i konsern, merket med (K) bak postnummer, jf. eksempelvis "Post 21a (K)".

A. Innledning om foretaket og eventuell konserntilknytning

Post 10 Er selskapet et selskap mv. i konsern?

Se veiledning i punkt 2 ovenfor om hvilke selskaper som anses å være i konsern eller utenfor konsern ved anvendelse av rentebegrensingsregelen.

Selskap utenfor konsern

Et selskap som ikke er i konsern og har netto rentekostnader som overstiger kr 5 000 000 (terskelbeløp for selskap), må fylle ut skjema.

I post 10 må selskapet svare "nei" på spørsmål om det er i konsern, og deretter gå direkte til post 50 om fremførte rentekostnader fra tidligere inntektsår.

Dersom netto rentekostnader (post 140) overstiger kr 5 000 000, men netto rentekostnader til nærstående part utenfor konsern (post 240) er null eller lavere slik at selskapet ikke vil få noen avskjæring av rentefradrag, må selskapet fylle ut skjema til og med post 240 for å godtgjøre at andre nærstående renter er null eller lavere.

Dersom selskapet har fremførte rentekostnader fra tidligere år, må skjemaets post 10, post 50 og del VII fylles ut uavhengig av om selskapets netto rentekostnader overstiger kr 5 000 000. Dersom

selskapet ønsker fradrag i inntektsåret for fremførte renter, må hele skjemaet fylles ut.

Se veiledning i punkt 8 om fradrag i inntektsåret for avskårte renter fra tidligere år.

Selskap i konsern

Et selskap som er i konsern, jf. definisjonen i punkt 2 ovenfor, må fylle ut hele del A av skjema.

I post 10 bekrefter foretaket at det er et selskap mv. i konsern, gir opplysninger om øverste foretak i konsernet, og går deretter videre til post 21a.

Post 21a (K) Når et annet foretak har gitt opplysninger om norsk del av konsernet

Et annet foretak i samme konsern kan fylle ut tabellen i post 24 på vegne av andre selskaper i samme konsern. Dersom dette er tilfellet, kan selskapet velge "ja" i post 21a og gi opplysninger om dette foretaket.

Dersom selskapet svarer "nei" i post 21a, gå direkte til post 24 for å gi opplysninger om norsk del av konsernet.

Post 21b (K) Bekrefte at opplysningene gitt av annet selskap er nøyaktige og fullstendige

Der et annet foretak har fylt ut post 24 på vegne av selskapet, dvs. svart "ja" i post 21a, må selskapet i post 21b bekrefte at opplysningene gitt av annet foretak er en nøyaktig og fullstendig oversikt over alle enheter som inngår i norsk del av konsernet, med tilhørende rentekostnader. Se veiledning til post 24 for hvilke opplysninger som skal bekreftes.

Dersom selskapet bekrefter "ja" på post 21b, er det ikke nødvendig å fylle ut tabellen i post 24. I så fall, gå direkte til post 31a.

Post 24 (K) Selskaper i norsk del av konsernet, jf. terskelverdi i fjerde ledd

Her må selskapet gi opplysninger om alle enheter (organisasjonsnummer og foretaksnavn) som inngår i den norske delen av konsernet (målt ved utgangen av inntektsåret), samt fylle ut netto totale og netto fradragsførte rentekostnader for hver enhet.

Sum netto fradragsførte rentekostnader for norsk del av konsernet sammenlignes med terskelverdi for konsern (kr 25 000 000) for å vurdere om disse selskapene er innenfor terskelverdi konsern og dermed unngår avskjæring av fradrag for eksterne renter og konsernrenter.

Se veiledning i punkt 3.2.1 ovenfor om:

- hvilke enheter som inngår i den norske delen av konsernet, og
- hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for vurdering av hvilke selskaper som skal med

Dersom selskapet har svart "ja" i postene 21a og 21b, fordi annet foretak har gitt nøyaktige og fullstendige opplysninger om

norsk del av konsern, trenger selskapet ikke å fylle ut post 24,

Post 31a (K) Netto rentekostnader samlet for norsk del av konsernet, jf. terskelverdi i fjerde ledd

Dersom netto fradragsførte rentekostnader samlet for alle enheter i norsk del av konsernet ikke overstiger kr 25 000 000 (terskelverdi for konsern), og selskapet kan dokumentere dette, godtgjør selskapet dette ved å fylle ut post 24 (ev. bekreftet "ja" i postene 21a og 21b), og velge "ja" i post 31a.

Hvis "ja", vil selskapet ikke få begrensning i årets rentefradrag, med unntak av mulig avskjæring av fradrag for andre nærstående renter, se postene 31b og 535.

Merk at ved beregning av om et selskap får avskjæring av rentefradrag, legges de netto skattemessig fradragsførte rentekostnadene til grunn. Dersom selskapet (alternativt selskapene i norsk del av konsernet) velger ikke å fradragsføre alle sine rentekostnader slik at sum netto rentekostnader ikke overstiger terskelverdi, vil selskapet ikke få begrenset rentefradrag.

Hvis det er bekreftet "ja" i post 31a, gå videre til post 31b og deretter direkte til post 50 om fremførte renter fra tidligere år. Det er da ikke nødvendig å vurdere om unntaksregel kan anvendes.

Hvis det er svart "nei" i post 31a, gå direkte til post 43a for å vurdere om unntaksregel kan anvendes.

Post 31b (K) Netto rentekostnader til andre nærstående (utenfor konsern)

Det følger av skatteloven § 6-41 niende ledd at et selskap i konsern kan få avskjæring av fradrag for andre nærstående renter, selv om netto rentekostnader samlet for norsk del av konsernet ikke overstiger terskelverdi, jf. svar "ja" i post 31a. Dette er kun aktuelt dersom samlede netto rentekostnader i selskapet overstiger kr 5 000 000.

Dersom selskapet har netto rentekostnader til andre nærstående parter (utenfor konsern), svar "ja" på denne posten. Se veiledning om nærståendebegrepet i punkt 5 ovenfor.

Hvis det er svart "nei" i post 31b, gå direkte til post 50 om fremførte renter fra tidligere år. Alternativt gå til post 43a dersom det er svart "nei" i post 31a.

Om utfylling av skjema for selskap som er innenfor terskelverdi konsern og ikke får avskjæring av andre nærstående renter:

- i. I de tilfeller der selskapet har netto rentekostnader som er kr 5 000 000 eller lavere, må skjema fylles ut frem til og med post 140 for å godtgjøre at selskapets netto rentekostnader ikke overstiger terskelverdi for selskap. Resten av skjema må ikke fylles ut

såfremt selskapet ikke har fremførte renter fra tidligere år.

- ii. I de tilfeller der netto rentekostnader overstiger kr 5 000 000, men andre nærstående renter (post 240) er null eller lavere, må alle poster til og med post 240 fylles ut for å godtgjøre at andre nærstående renter er null eller lavere. Resten av skjema må ikke fylles ut såfremt selskapet ikke har fremførte renter fra tidligere år.

- iii. Dersom skattyteren har fremførte renter fra tidligere år, men ikke ønsker å fradragsføre (deler av) disse, må del VII også fylles ut.

Imidlertid må selskapet fylle ut alle poster i skjema dersom selskapet har fremførte rentekostnader avskåret tidligere år og ønsker å fradragsføre (deler av) disse i inntektsåret.

Om utfylling av skjema dersom netto rentekostnader overstiger kr 5 000 000 og andre nærstående renter (post 240) er større enn null:

- Hele skjemaet må fylles ut med unntak av post 530 (og post 531).
- Ev. avskjæring av fradrag for andre nærstående renter beregnes i post 535 hvis fradragsrammen er overskredet (post 520 større enn null).

Post 43a (K) Anvendelse av unntaksregel for selskap mv. i konsern

Selskap i konsern som anvender unntaksregel, jf. beskrivelse i punkt 3.2.2 ovenfor, vil ikke få begrensning i årets rentefradrag, med unntak av mulig avskjæring av fradrag for andre nærstående renter, se post 43b.

Når selskaper i konsernet anvender unntaksregelen på nasjonalt nivå, kan det enkelte selskap i "norsk del av konsernet" likevel velge å ikke bruke unntaksregelen.

Dersom foretaket svarer "ja" på dette spørsmålet, må også tilleggs skjema RF-1509 leveres, og dette skal være godkjent av revisor for at unntaksregelen kan anvendes.

Hvis "nei" på spørsmålet, gå direkte til post 50 om fremførte renter fra tidligere år.

Post 43b (K) Netto rentekostnader til andre nærstående (utenfor konsern)

Det følger av skatteloven § 6-41 niende ledd at et selskap i konsern kan få avskjæring av fradrag for andre nærstående renter, selv om unntaksregel anvendes, jf. svart "ja" i post 43a. Det er kun aktuelt dersom samlede netto rentekostnader i selskapet overstiger kr 5 000 000.

Dersom selskapet har andre nærstående renter (post 240 er større enn null), svar "ja" på denne posten. Se veiledning om nærståendebegrepet i punkt 5 ovenfor.

Dersom post 140 er større enn 5 000 000, men post 240 er null eller lavere, vil selskapet likevel ikke få begrenset fradrag for andre nærstående renter.

Selskap som anvender unntaksregelen, må fylle ut hele skjema uavhengig av om selskapet får avskåret rentefradrag.

Post 50 Avskårne rentefradrag fra tidligere år til fremføring

Dersom foretaket har avskårne rentefradrag fra tidligere år til fremføring, velg "ja" i denne posten. Hvis ja, må del VII av skjemaet fylles ut.

Hvis selskapet ønsker å fradragsføre (deler av) fremførte renter i årets inntekt, må også skjemaets del I - VII fylles ut for å:

- beregne og dokumentere hvor mye av de fremførte rentene kan fradragsføres i årets alminnelig inntekt (post 545), og for å
- beregne hvor stor del av renter fremført fra tidligere år som ev. kan føres til fradrag i år før årets renter (post 620), samt hvor stor del (av de fremførte og årets rentekostnader) som kan fremføres til senere inntektsår (post 670).

Se veiledning i punkt 8 ovenfor om fradrag i år for fremførte renter som er avskåret tidligere år.

B. Beregning av selskapets netto rentekostnader inkl. til nærstående

Del I. Beregning av samlede netto rentekostnader

I postene 100 til 140 fremkommer skattyters samlede netto rentekostnader som inngår i beregning av eventuell begrensning i rentefradrag.

Norsk avdeling av utenlandsk foretak fører den norske filialens rentekostnader med videre i postene 100 til 140.

Selskap mv. utenfor konsern

Selskap som ikke er i konsern, må fylle ut postene 100 til 140 dersom samlede netto rentekostnader som fradragsføres skattemessig overstiger kr 5 000 000 (terskelverdi for selskap). Selskapet er da omfattet av rentebegrensningsreglen.

Merk at dersom netto rentekostnader ikke overstiger kr 5 000 000 kan selskapet likevel velge å la seg omfatte av rentebegrensningsregelen dersom selskapet har fremførte rentekostnader fra tidligere år.

Selskap mv. i konsern

Alle selskap som er i konsern, må fylle ut postene 100 til 140.

Selskap som enten benytter unntaksregel eller der netto rentekostnader i norsk del av konsern er innenfor terskelverdi for konsern (dvs. svarer "ja" på enten post 43a eller

post 31a), kan likevel få avskåret fradrag for andre nærstående renter hvis post 140 overstiger kr 5 000 000.

For selskap der netto rentekostnader i norsk del av konsern ikke overstiger kr 25 000 000 og heller ikke får avskjæring av andre nærstående renter, se veiledning til post 31b for guide til utfylling av skjema.

Post 100 Totale rentekostnader mv.

Her føres foretakets samlede rentekostnader på lån til både nærstående og ikke-nærstående parter.

Utover rentekostnader på ordinære lån føres renter og andre kostnader på obligasjoner og andre mengdegjeldsbrev som foretaket selv har utstedt. Dette gjelder:

- Kupongrenter
- Periodisert renteelement for overkursobligasjoner utstedt før 1.1.2019 (den periodiserte overkursen reduserer samlet rentekostnad)
- Renteelement på overkursobligasjoner utstedt 1.1.2019 eller senere (kurstapet reduserer samlet rentekostnad i innløsningsåret)
- Periodisert renteelement på underkursobligasjoner utstedt før 1.1.2019 (den periodiserte underkursen øker rentekostnaden)
- Renteelement på underkursobligasjoner utstedt 1.1.2019 eller senere (kursgevinsten øker samlet rentekostnad i innløsningsåret).

Det presiseres at innehaverens gevinst eller tap på obligasjoner som er ervervet i annenhåndsmarkedet skal holdes helt utenfor fradragbegrensningen. Dette gjelder imidlertid ikke for førstegangs salg i annenhåndsmarkedet, se post 133.

Selskap som skattlegges som rederi, fører et forholdsmessig rentefradrag i RF-1197 post 720. Rederiselskapet fører bare dette forholdsmessige rentefradraget inn i RF-1315 post 100. Dersom rederiselskapet i inntektsåret svarer garantiprovisjon, etableringsgebyr eller andre omkostninger til giveren av lån eller annen kreditt, inngår også en forholdsmessig andel av disse omkostningene i beløpet som rederiselskapet fører i RF-1197 post 720 og RF-1315 post 100.

Post 105 Garantiprovisjoner for gjeld

Her føres garantiprovisjoner som er vederlag for å stille garanti for lån eller annen kreditt. Provisjon til långiveren anses som en rentekostnad dersom den i prinsippet tilsvarer den høyere renten som ville blitt forlangt dersom långiver alene påtok seg risikoen for mislighold av lånet.

Har selskap som skattlegges som rederi, fradragført garantiprovisjon til andre enn långiver, fører rederiselskapet denne delen av fradraget fra RF-1197 post 725 i RF-1315 post 105. Derimot skal ikke

rederiselskapet i post 105 føre garanti-provisjon til långiver eller kreditor. I stedet inngår en forholdsmessig del av disse garantiprovisjonene i beløpet som rederiselskapet fører i post 100.

Post 120 Totale renteinntekter

Her føres foretakets samlede skattepliktige renteinntekter på bankinnskudd og lån.

I tillegg til renteinntekter på ordinære fordringer med videre, føres her kupongrenter på obligasjoner og andre mengdegjeldsbrev, som foretaket selv innehar, og periodisert renteelement for under- eller overkursobligasjoner ervervet i førstehåndsmarkedet:

- Periodisert renteelement for overkursobligasjoner utstedt før 1.1.2019 (den periodiserte overkursen reduserer samlet renteinntekt)
- Renteelement på overkursobligasjoner utstedt 1.1.2019 eller senere (kursgevinsten reduserer samlet renteinntekt i innløsningsåret)
- Periodisert renteelement på underkursobligasjoner utstedt før 1.1.2019 (den periodiserte underkursen øker renteinntekten)
- Renteelement på underkursobligasjoner utstedt 1.1.2019 eller senere (kurstapet øker samlet renteinntekt i innløsningsåret)

Selskap som skattlegges etter særreglene for rederi, skal i post 120 føre renteinntekter fra RF-1197 post 701 og post 705.

Post 133 Tap/gevinst for innehaver ved realisasjon av over-/underkursobligasjon

For innehavere som selger en under- eller overkursobligasjon før det fastsatte innløsnings tidspunktet, kan en del av gevinsten eller tapet i økonomisk forstand anses som rentekostnad eller renteinntekt.

Det vil medføre administrative problemer dersom en skulle skille ut renteelementet fra øvrige elementer i gevinsten eller tapet. Derfor skal gevinst eller tap ved førstegangs salg i annenhåndsmarkedet av en under- eller overkursobligasjon (der over- eller overkurs har foreligget ved utstedelse), inngå i fradragbegrensningen i sin helhet som rentekostnad eller -inntekt og føres i post 133.

Post 135 Tap/gevinst for innehaver ved realisasjon av sammensatt mengdegjeldsbrev eller fordring som ikke skal dekomponeres for skattemessige formål

Gevinst og tap på sammensatte obligasjoner som for skatteformål ikke skal dekomponeres i en obligasjons- og en derivatdel, skal i sin helhet inngå som renter etter rentebegrensningsregelen og føres i post 135.

Del II. Beregning av netto rentekostnader til nærstående mv.

I denne delen av skjema skal selskapet gi en oversikt over og beregne sum av netto rentekostnader til alle nærstående parter. Selskap i konsern skal fordele renter på nærstående parter i og utenfor konsern.

Rentekostnadene skal fordeles mellom renter til selskap i samme konsern (kolonne c og d som summeres i post 239) og renter til andre nærstående parter (summen av kolonne e og f skal stemme med beløpet i post 240). Se veiledning i punkt 5.2 ovenfor om hvilke renter som utgjør konsernrenter.

Et selskap som ikke er i konsern, har ikke konsernrenter, slik at kolonne c og d vil være tom.

Norsk avdeling av utenlandsk foretak (NUF) beregner filialens andel av rentekostnader til nærstående i del III i stedet for del II, mens renteinntekter fylles ut i postene 200 til 235 (kolonne d og f). Den beregnede andelen i postene 300 og 310 overføres til del II via henholdsvis post 236c og 236e.

For hver av postene er det flere kolonner, og disse er beskrevet nedenfor:

- **Kolonne a. Navn på nærstående part**
Her føres fullstendig navn på henholdsvis kreditor (långiver), debitor (låntaker), garantist og fordringshaver.

Merk: Fullstendig navn på debitor (låntaker) mv. oppgis her selv om det ikke fremkommer av ledeteksten i skjema.

- **Kolonne b. Landkode**
Det skal opplyses om hvor foretakets transaksjonsmotparter er hjemmehørende i kolonne b. Se fullstendig landliste på www.skatteetaten.no.
- **Kolonne c og e. Rentekostnader (til nærstående i konsern vs. andre)**
Rentekostnader og garantiprovisjoner som omfattes av rentebegrensningsreglene er særskilt definert, se ovenfor under postene 100 og 105.

Se veiledning i punkt 5 om hvilke renter som inngår i definisjonen av konsernrenter og hva som er renter til andre nærstående (utenfor konsern) ved anvendelse av rentebegrensningsregelen.
- **Kolonne d og f. Renteinntekter (fra nærstående i konsern vs. andre)**
Rentene fordeles mellom debitorer/låntakere som er i samme konsern og andre nærstående parter.

Se punkt 5 for veiledning om hvilke renter som inngår i definisjonen av konsernrenter og hva som er renter til andre nærstående (utenfor konsern) ved anvendelse av rentebegrensningsregelen.

Post 200 Rentekostnader til og renteinntekter fra nærstående i året

Se veiledning i punkt 5 og 6 ovenfor om henholdsvis hvem som er nærstående (i og utenfor konsern) og definisjonen av netto rentekostnader.

Rentene fordeles mellom långivere/låntakere som er nærstående selskap mv. i samme konsern og andre nærstående parter.

Nærmere om renteinntekter, se post 120.

Post 202 Rentekostnader til andre enn nærstående, men hvor nærstående har stilt sikkerhet for gjelden

Lån opptatt hos en ikke-nærstående part skal likevel anses som lån tatt opp hos en nærstående part hvis nærstående part har stilt sikkerhet for gjelden, jf. skatteloven § 6-41 syvende ledd bokstav a og FSFIN § 6-41-5 første ledd bokstav a. Se veiledning i punkt 4 ovenfor.

Rentene på disse lånene fordeles mellom nærstående garantister som er selskap i samme konsern og andre nærstående parter.

Post 204 Rentekostnader til andre enn nærstående, men hvor nærstående har fordring på långiveren/ kreditoren, og fordringen har sammenheng med gjelden

Visse lån opptatt hos ikke-nærstående part skal likevel anses som opptatt hos en nærstående part, jf. skatteloven § 6-41 syvende ledd bokstav b og FSFIN 6-41-5 første ledd bokstav b. Dette gjelder følgende tilfeller:

- Nærstående part har en fordring på en ikke-nærstående part, og fordringen har sammenheng med gjelden.
- Lån mellom nærstående selskap med videre gitt indirekte via en uavhengig part ("back-to-back").

Se veiledning i punkt 4 ovenfor.

Rentene fordeles mellom fordringshavere som er selskap i samme konsern og andre nærstående parter.

Post 205 Kostnader til garantiprovisjon vedrørende gjeld til nærstående og gjeld som nærstående har stilt sikkerhet for i inntektsåret

Se post 105.

Ved vurderingen av om garantiprovisjon er betalt til nærstående, må betalt garantiprovisjon sees i sammenheng med lånet som garantien er tilknyttet. Dersom dette gjelder renter til nærstående som garantiprovisjonen er knyttet til, må dette behandles som renter til nærstående, enten som konsernrenter eller som andre nærstående renter.

Post 233 Tap/gevinst for innehaver ved realisasjon av over-/underkurs-obligasjon på nærstående

Se post 133.

Post 235 Tap/gevinst for innehaver ved realisasjon av sammensatt mengde-gjeldsbrev eller fordring på nærstående, som ikke skal dekomponeres for skattemessige formål

Se post 135.

Post 236 Andel rentekostnader mv. for norsk filial av utenlandsk foretak

Selskap med begrenset skatteplikt beregner andel netto rentekostnader til selskap i konsern i post 300, og andel netto rentekostnader til andre nærstående parter i post 310. Beløpene i postene 300 og 310 skal overføres til henholdsvis post 236c og post 236e.

Renteinntekter fylles ut som for andre selskaper (i postene 200-235).

Se også veiledning til postene 300 og 310.

Post 240 Netto rentekostnader til andre nærstående mv. (utenfor konsern)

Her føres post 238 fratrukket post 239. Beløpet skal stemme med summen av post 237 kolonne e og f. Posten viser selskapets netto rentekostnader til andre nærstående parter (utenfor samme konsern), kalt andre nærstående renter.

I følgende tilfeller trenger ikke selskapet å fylle ut resten av skjema fordi selskapet ikke kan få avskåret fradrag for andre nærstående renter:

- selskap utenfor konsern der post 240 er null eller lavere.
- selskap i konsern der netto rentekostnader i norsk del av konsernet ikke overstiger kr 25 000 000 (svart "ja" i post 31b) og der post 240 er null eller lavere.

Har selskapet derimot renter til fremføring fra tidligere år (post 701A er større enn null), må også del VII fylles ut.

Dersom selskapet ønsker å fradragføre (deler av) disse fremførte rentene i inntektsåret, kan skattyter velge å la seg omfatte av rentebegrensingsregelen. I så fall skal resten av skjema fylles ut.

Del III. Andel av rentekostnader ført i regnskap for norsk filial av utenlandsk selskap mv.

Selskap mv. som har begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 1 (norsk filial av utenlandsk selskap), bruker postene 300 og 310 i stedet for postene 200 til 235 (kolonnene c og e) for beregning av forholdsmessig andel av rentekostnader til nærstående parter i vs. utenfor konsern.

All gjeld i selskapet skal medtas ved beregningen av forholdstallet. Ved

beregningen av et gjennomsnitt i året skal henholdsvis gjeld til nærstående part (i vs. utenfor konsern) og til ikke-nærstående part per 1. januar og 31. desember legges til grunn.

Filial med avvikende regnskapsår beregner på grunnlag av gjeld ved regnskapsårets start og slutt. Filialens samlede faktiske rentekostnader i inntektsåret fordeles på rentekostnader til nærstående (i vs. utenfor konsern) og ikke-nærstående part basert på samme forholdstall.

Vurderingen av nærstående etter skatteloven § 6-41 skal foretas på selskapets hånd. Se veiledning i punkt 5 ovenfor om nærståendebegrepet og forholdet til nærstående i og utenfor samme konsern som skattyter.

Post 300 Forholdsmessig andel av filialens rentekostnader og garanti-provisjoner til nærstående parter i konsern

Forholdet mellom konsernrenter og andre rentekostnader skal settes lik det gjennomsnittlige forholdet mellom selskapets gjeld til nærstående i konsern og annen gjeld som sådan, basert på hvor stor andel av selskapets samlede gjeld som kommer fra nærstående part i samme konsern som selskapet.

Et selskap utenfor konsern har ikke konsernrenter slik at post 300 vil være tom.

Posten er kun aktuell for filialer.

Post 310 Forholdsmessig andel av filialens rentekostnader og garanti-provisjoner til andre nærstående parter (utenfor konsern)

Forholdet mellom rentekostnader til andre nærstående og andre parter skal settes lik det gjennomsnittlige forholdet mellom selskapets gjeld til andre nærstående og annen gjeld som sådan, basert på hvor stor andel av selskapets samlede gjeld som kommer fra andre nærstående parter.

For selskap i konsern, se punkt 5 ovenfor for definisjonen av nærstående part utenfor samme konsern.

Posten er kun aktuell for filialer.

C. Beregning av tillegg eller fradrag i årets inntekt og fremføring av rentefradrag avskåret i år eller tidligere år

Del IV. Beregningsgrunnlag for rentefradragsrammen

Se veiledning om fradragsrammen i punkt 7 ovenfor.

Post 401 Inntekt/underskudd før fradrag for eventuelt ytet konsernbidrag

Beløpet hentes fra henholdsvis

- RF-1028 Skattemelding for formues- og inntektsskatt – aksjeselskaper mv. post 240,
- RF-1215 Selskapsmelding for selskap med deltakerfastsetting post 1105, eller
- RF-1245 Selskapsmelding for NOKUS post 410c for upersonlige deltakere, og/eller eventuelt post 420c for personlige deltakere.

Se veiledning i punkt 15 ovenfor om i hvilke tilfeller selskap med deltakerfastsetting eller NOKUS må levere mer enn én utgave av RF-1315 for inntektsåret.

For selskap med deltakerfastsetting eller NOKUS som skattlegges etter særreglene for rederi, skal selskapet i denne utgaven av RF-1315 post 401 føre finansinntekt/-underskudd fra RF-1215 post 205 eller RF-1245 post 425c.

Post 405 Ytet konsernbidrag til fradrag i alminnelig inntekt

Her føres samme beløp som i RF-1028 Skattemelding for formues- og inntektsskatt – aksjeselskaper mv. post 252.

Selskap med deltakerfastsetting og NOKUS fyller ikke ut post 405.

Post 410 Bare for selskap som rederibeskattes - Beregnet øvrig inntekt

Bare selskap som leverer RF-1197 Rederibeskatning, skal fylle ut post 410. I denne posten føres sum øvrig inntekt fra RF-1028 post 262. Se veiledning punkt 10, andre avsnitt om rentefradragsrammen for rederiselskap.

Se veiledning punkt 15 om hvilke selskap med deltakerfastsetting og NOKUS som må levere mer enn én utgave av skjemaet.

Post 415 Tillegg for skattemessige avskrivninger

Her føres summen av saldoavskrivninger fra RF-1084 Avskrivning post 110, og lineære avskrivninger fra RF-1084 post 120 kolonnen "Årets avskrivninger (ev. kostnadsfordeling)". Summen av disse positive avskrivningene skal foretaket avkorte med negativ saldojustering i RF-1084 post 110 fordi foretaket inntektsfører negativ saldo.

Dersom summen av negative saldojusteringer i RF-1084 post 110 overstiger foretakets positive saldoavskrivninger og lineære avskrivninger, føres differansen med negativt fortegn i RF-1315 post 415.

Dersom selskapet leverer RF-1152, må avskrivninger hentes fra dette skjemaet.

Post 416 Direkte inntektsført vederlag for avskrevet driftsmiddel

Her føres vederlag som foretaket har inntektsført i RF-1084 post 107.

Post 430 Mottatt konsernbidrag fra selskap som anvender unntaksregelen

For selskap som mottar konsernbidrag (som inngår i beløpet i post 401) fra selskap som anvender unntaksregel, skal dette konsernbidraget trekkes ut av beregningsgrunnlaget i post 430. Se også beskrivelse av fradragsrammen i punkt 7 ovenfor.

Denne justeringen gjelder uavhengig av selskapet benytter EBITDA-regelen mellom nærstående eller EBITDA-regelen for selskap i konsern.

Eksempelvis kan et selskap A som ikke var i et konsern ved inngangen til året kun benytte EBITDA-regelen mellom nærstående. Dersom selskapet er del av et konsern ved utgangen av inntektsåret, skal eventuelt mottatt konsernbidrag fra konsernselskap som benytter unntaksregel, trekkes ut av beregningsgrunnlaget.

Post 450 Tillegg for netto rentekostnader

Her føres tillegg for netto rentekostnader. Beløpet hentes fra post 140. Er beløpet i post 140 negativt, føres det med negativt fortegn også i post 450 slik at det reduserer grunnlaget for rentefradragsrammen.

Post 470 Tilleggsopplysning for NOKUS og selskap med deltakerfastsetting

Dersom selskapet plikter å levere flere utgaver av skjemaet, skal det i hver utgave krysses av for å oppgi hvor i selskapsmeldingen selskapet har hentet inntekten/underskuddet i RF-1315 post 401 fra. Selskapet skal altså aldri krysses av i mer enn ett felt.

Del V. Årets tillegg eller fradrag i inntekt

I denne delen av skjema beregnes beløpet som skal tillegges (post 540) eller fradras (post 545) selskapets inntekt på grunnlag av rentebegrensingsreglene.

Dersom selskapet fradragsfører avskårte renter fremført fra tidligere år, ved bruk av post 545 og/eller post 620, må i utgangspunktet hele skjema fylles ut.

Post 505 Netto rentekostnader

Beløpet hentes fra post 140, men beløpet kan ikke være negativt. Dersom post 140 er negativ, føres kr 0 i post 505.

Post 510 Rentefradragsramme

Her føres rentefradragsrammen. Den beregnes som 25 prosent av beregningsgrunnlaget i post 460. Dersom post 460 er negativ, føres kr 0 i post 510.

Post 520 Differanse mellom årets rentekostnader og rentefradragsrammen

Her beregnes differansen mellom årets netto rentekostnader i post 505 og rentefradragsrammen i post 510. Differansen kan også være negativ.

Avhengig av om post 520 er høyere eller lavere enn 0, beregnes henholdsvis tillegg eller fradrag i inntekt i de etterfølgende postene, og dette tillegget eller fradraget overføres til årets skattemelding eller selskapsmelding.

Selskap utenfor konsern

For disse kan rentefradrag avskjæres bare for et beløp inntil størrelsen på netto rentekostnader på gjeld til nærstående part. Tillegg i inntekt beregnes i post 530. Ev. fradrag i inntekt beregnes i post 545.

Selskap i konsern

Disse kan få avskåret fradrag for netto rentekostnader på gjeld til både ikke-nærstående og nærstående parter. Tillegg i inntekt beregnes i post 530, med mulige justeringer i postene 531 og 535. Ev. fradrag i inntekt beregnes i post 545.

Post 530 Beregning av årets tillegg i inntekt fordi netto rentekostnader overstiger fradragsrammen

Dersom årets netto rentekostnader overstiger rentefradragsrammen, slik at differansen i post 520 er større enn kr 0, vil dette vanligvis medføre et tillegg i alminnelig inntekt i post 530 som overføres til skattemeldingen/selskapsmeldingen.

Selskap utenfor konsern

Selskap utenfor konsern kan få avskåret andre nærstående renter dersom post 140 (netto rentekostnader) overstiger kr 5 000 000.

Tillegget i inntekten begrenses til det minste av beløpet i

- post 240 Netto rentekostnader til nærstående, og
- post 520 Differansen mellom årets rentekostnader og rentefradragsrammen.

Beløpet kan ikke være lavere enn 0.

Selskap i konsern

For selskap i konsern vil beløpet i post 530 være begrenset til det minste av:

- post 505 Netto rentekostnader og
- post 520 Differansen mellom årets rentekostnader og rentefradragsrammen.

Dersom netto rentekostnader samlet for norsk del av konsernet ikke overstiger kr 25 000 000 (dvs. svart "ja" i post 31a),

får selskapet i utgangspunktet ikke avskjæring og fyller kr 0 i post 530. Det gjelder selv om netto rentekostnader overstiger fradragrammen. Se også veiledning i post 31b ovenfor dersom selskapet har svart "ja" i post 31a.

Selskap i konsern som anvender unntaksregelen, må fylle ut post 530 og tilbakefører dette beløpet i post 531.

Post 531 (K) Tilbakeført tillegg i inntekt

Denne posten er kun aktuell for selskap i konsern som anvender unntaksregel (dvs. svart "ja" i post 43a) og leverer tilleggsskjema RF-1509.

I denne posten tilbakeføres beregnet tillegg i post 530 dersom vilkårene for å anvende unntaksregelen er oppfylt. Merk at fortegn allerede er forhåndsutfyllt i skjema.

Se mer om unntaksregelen i punkt 3.2.2 ovenfor og veiledning til post 43a.

Se post 535 om avskjæring av fradrag for andre nærstående renter.

Post 535 (K) Tillegg i inntekt for selskap mv. i konsern som får avskåret fradrag for renter til andre nærstående

Denne posten er kun aktuell for selskap i konsern og bare dersom:

- selskapet anvender unntaksregelen (dvs. svart "ja" i post 43a og levert RF-1509), eller
- netto rentekostnader samlet for norsk del av konsernet er kr 25 000 000 eller lavere (dvs. svart "ja" i post 31a).

Er beløpet i post 520 høyere enn null, kan selskapet få avskjæring av fradrag for rentekostnader til nærstående part utenfor samme konsern som selskapet dersom:

- post 140 Netto rentekostnader er høyere enn kr 5 000 000 og
- post 240 Netto rentekostnader til andre nærstående er større enn 0.

I så fall skal post 535 fylles ut. Det er i tilfellet det laveste beløpet av:

- post 240 Netto rentekostnader til andre nærstående, og
- post 520 Differansen mellom årets rentekostnader og rentefradragrammen.

som skal føres i denne posten.

Post 540 Årets tillegg i inntekt

Posten viser sum avskjæring av årets rentekostnader. Beløpet i post 540 kan ikke settes lavere enn kr 0.

Post 545 Rentekostnader avskåret tidligere år som kan fradras i år

Dersom årets netto rentekostnader er lavere enn rentefradragrammen, slik at post 520 er lavere enn 0, vil dette medføre at eventuelle fremførte renter fra tidligere år

kan fradras. Dette gjøres i post 545. I så fall må hele skjemaet fylles ut.

Hvis post 520 er positiv, føres her 0.

Dersom post 520 er negativ vil fradrag her være begrenset til det laveste beløpet av

- post 730A Fremførte renter fra tidligere år, og
- post 520 med motsatt fortegn (siden minustegn er forhåndsutfyllt).

Beregningen er lik for selskap i og utenfor konsern.

Det vises her til eksempel 2 bakerst i rettleidingen. Her vil det være kr 9 000 000 av fremførte renter som føres i post 545, som gir et fradrag i inntekt i post 560.

Selskap i konsern som benytter unntaksregelen, har også anledning til å føre fradrag i post 545 for rentekostnader avskåret tidligere år innenfor ledig rentefradragramme.

Videre kan selskap i konsern der netto rentekostnader i norsk del av konsernet er under konsernterskelen på kr 25 000 000, benytte post 545 for å få fradrag for fremførte renter fra tidligere år innenfor ledig fradragramme.

Post 560 Justering av inntekt

I denne posten fremkommer årets tillegg eller fradrag, altså årets justering av inntekt som følger av rentebegrensingsregelen.

For selskap som leverer RF-1028 (skattemelding), overføres beløpet til post 257.

Dersom selskap med deltakerfastsetting eller NOKUS leverer RF-1315 med tanke på deltakere som skatlegges etter særreglene for rederi, skal selskapet overføre beløpet fra post 560 i denne utgaven av RF-1315 til

- RF-1215 Selskapsmelding for selskap med deltakerfastsetting, post 1107 eller post 206, eller
- RF-1245 Selskapsmelding for NOKUS, post 410D, post 420D eller 425D

Del VI. Fremføring av rentefradrag fra i år

Fristen for å fremføre avskårede rentefradrag er 10 år, se også veiledning i punkt 8 ovenfor.

I del VI beregnes størrelsen på de avskårne rentekostnadene som kan fremføres til senere inntektsår. I post 620 kommer fremførte avskårede renter fra tidligere år til fradrag før årets netto rentekostnader.

Post 610 Tillegg i inntekt

Her føres positivt tillegg i inntekt. Årets rentekostnader som er avskåret og som er tilbakeført i form av tillegg i inntekt, kan fremføres. Beløpet hentes fra post 540.

Post 620 Fremført rentekostnader fra tidligere år – innenfor årets tillatte rentefradrag

Her beregnes hvor mye av fremførte renter fra tidligere år som kan komme til fradrag i inntektsåret – før årets netto rentekostnader. Beløpet er begrenset opp til årets tillatte rentefradrag.

I post 620 føres det laveste av:

- post 730A Fremførte renter fra tidligere år, og
 - post 505 Netto rentekostnader minus post 560 Justering av inntekt.
- Merk at post 560 kan være negativ, og da skal tallet fra post 560 (med motsatt fortegn) legges til.

Generelt må selskapet først avgjøre hvor mye rentefradrag som tillates i inntektsåret etter de samlede rentebegrensingsreglene. Innenfor dette beløpet kan tidligere avskårede renter komme til fradrag før årets netto rentekostnader. Det vises til FIN sin prinsipputtalelse av 6. desember 2019 punkt 4.

Som følge av endringene av reglene med virkning fra og med inntektsåret 2019, er innholdet i denne posten i skjema endret sammenlignet med tidligere års skjema.

Merk: I skjema viser posten til fremførte rentekostnader «innenfor årets fradragramme», mens det korrekte er "innenfor årets tillatte rentefradrag".

Den delen av årets netto rentekostnader som eventuelt ikke kommer til fradrag i år, kan fremføres til fradrag i senere år, jf. veiledning om post 670.

Beløpet i post 620 avregnes mot post 701B. Se veiledning til post 701 og beskrivelse i ledetekst i skjema.

Se eksempel 1, 2, 3 og 4 bakerst i rettleidingen.

Post 630 Negativ differanse mellom rentekostnader og rentefradragrammen

I tilfeller hvor rentefradragrammen overstiger årets rentekostnad føres den negative differansen her med motsatt

fortegn fordi post 630 allerede er forhåndsutfyllt med minustegn.

For selskap som ikke får avskåret fradrag for årets renter (dvs. ikke får tillegg i inntekt i post 540), vil fradrag for tidligere avskårede renter kunne komme før og fortrenge fradrag for årets renter.

Er post 520 positiv, skal 0 føres i post 630.

Er post 520 negativ, føres beløpet fra post 545 i post 630.

I eksempel 2 bakerst i rettleidingen vil det være kr 9 000 000 som skal føres i post 630.

Post 650 Justering for selskap med deltakerfastsetting eller NOKUS som har underskudd i post 401

Selskap med deltakerfastsetting og NOKUS skal redusere årets avskårne renter til fremføring med et beløp lik 25 prosent av inntektsårets underskudd, dvs. negativt beløp fra RF-1315 post 401.

Se punkt 15 ovenfor om når noen selskap med deltakerfastsetting og NOKUS må levere flere utgaver av RF-1315 for inntektsåret. Når selskapet skal fylle ut post 650, tar selskapet i så fall utgangspunkt i underskudd fra post 401 i den samme utgaven av RF-1315. Dersom denne utgaven av RF-1315 viser overskudd i post 401, skal selskapet føre 0 i post 650.

Selskapet skal ikke føre et større beløp i post 650 enn i post 610 Tillegg i inntekt.

Post 650 er forhåndsutfyllt med minustegn. Derfor føres i utgangspunktet beløpet uten fortegn i post 650.

Underskuddet vil på grunn av post 650 påvirke hvor stor del av inntektsårets avskårne renter som selskapet kan fradra senere år.

Underskudd fra tidligere inntektsår enn 2014 vil ikke påvirke begrensningen av rentefradrag i selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskap.

Post 670 Andel av årets rentekostnader som kan fremføres

Her føres resultatet av beregningen i del VI.

Dette beløpet overføres til post 710C, og utgjør summen av rentekostnader fra i år eller tidligere år som kan fremføres til fradrag i senere inntektsår.

Del VII Fremføring av rentefradrag som er avskåret

Her fremføres rentekostnader som er avskåret og fremført tidligere. Postene viser hvilke rentekostnader som kan fradragsføres i årets inntekt og hvilke som må fremføres videre.

Post 701A

Her skal rentefradrag som fremføres fra tidligere år oppgis for hvert av årene

rentene skriver seg fra, de eldste først. Beløpene hentes fra kolonne C i fjorårets skjema

For inntektsåret 2019, hentes beløpet i kolonne A fra post 801C og 810C i skjema for inntektsåret 2018.

Post 701B

Her føres tidligere fremførte rentekostnader som kommer til fradrag i årets inntekt. I kolonne B fordeles beløpet fra post 620 på de enkelte inntektsårene. Start med de eldste beløpene øverst i tabellen og avregn maksimalt opp til det laveste av beløpet i kolonne A og beløpet i post 620. Sum framkommer av post 730B.

Post 701C

Her beregnes gjenværende rentekostnader avskåret tidligere år, som kan fremføres til senere inntektsår.

Post 710 Avskårne renter for i år til fremføring

Beløpet hentes fra post 670.

Post 730 Sum

Summen av 701C og 710 framkommer i post 730C. Dette er sum rentekostnader som kan fremføres til senere inntektsår.

Utvalgte eksempler

Eksempel 1

Et selskap har netto rentekostnader på kr 20 000 000 (post 140), hvorav netto rentekostnader til andre nærstående parter er kr 3 000 000 (post 240). Fremførte renter fra tidligere år er kr 50 000 000 (post 730A). Fradragsrammen (post 510) er kr 15 000 000. Dermed er fradragsrammen overskredet og post 520 er positiv (kr 5 000 000).

a. Selskap i konsern, netto rentekostnader innenfor terskelbeløp for konsern

Selskapet er eneste norske selskap i et internasjonalt konsern. Dermed inngår bare selskapets netto rentekostnader ved beregning i forhold til terskelbeløp for konsern.

Netto rentekostnader i norsk del av konsernet (kr 20 000 000), overstiger ikke terskelbeløpet for konsern på kr 25 000 000. Dermed får selskapet ikke avskjæring av rentefradrag etter EBITDA-regel for selskap i konsern.

Post 530 blir derfor 0 (selv om post 520 er positiv med kr 5 000 000).

Selskapet kan imidlertid få avskjæring av fradrag for andre nærstående renter. Avskjæring blir da det laveste beløpet av andre nærstående renter (post 240) og netto rentekostnader som overstiger fradragsrammen (post 520). Det innebærer at selskapet får inntekts-tillegg med kr 3 000 000 (post 535), som er det laveste beløpet av

kr 5 000 000 i post 520 og kr 3 000 000 i post 240.

Videre kan selskapet få fradrag i år for avskårede renter fra tidligere år for årets rentekostnader med inntil kr 17 000 000, som er årets netto rentekostnader på kr 20 000 000 (post 505) fratrukket avskårne renter kr 3 000 000 (post 560). I og med at fremførte renter utgjør kr 50 000 000, vil det være kr 17 000 000 som kan føres inn i post 620 (og overføres til post 701B).

Resterende fremførte renter fra tidligere år (kr 33 000 000 i post 701C), samt kr 20 000 000 av årets rentekostnader som ikke kommer til fradrag i år (post 670 overføres til post 710C), kan fremføres til fradrag i senere inntektsår. Rest til fremføring utgjør kr 53 000 000 (post 730C).

b. Selskap i konsern, netto rentekostnader over terskelbeløp for konsern

Dersom selskapet inngår i et konsern med flere norske enheter slik at samlede netto rentekostnader i den norske delen av konsernet overstiger terskelbeløpet på kr 25 000 000, vil selskapet få avskjæring av rentefradrag for alle renter utover fradragsrammen.

Maksimalt rentefradrag i året blir da kr 15 000 000 (post 510), slik at selskapet får tillegg i inntekt med kr 5 000 000 (post 530). Sum avskjæring er kr 5 000 000 (post 540) som overføres til post 610.

Fremførte renter fra tidligere år kan komme til fradrag før årets rentekostnader, ved at kr 15 000 000 føres i post 620 (og overføres til post 701B), mens kr 55 000 000 fremføres til fradrag i senere inntektsår (post 730C). Dette beløpet består av resterende kr 35 000 000 (701C) fremført fra tidligere år i tillegg til årets rentekostnader på kr 20 000 000 som fremføres til senere år (post 670 overført til post 710C).

Dersom selskapet anvender unntaksregelen, vil derimot avskjæring av rentefradrag bare kunne foretas opptil beløpet for andre nærstående renter. Maksimalt rentefradrag i inntektsåret og fradrag for tidligere års avskårede rentefradrag blir som i eksempel 1a. ovenfor. I så fall innebærer dette at kr 5 000 000 i post 530 tilbakeføres i post 531. Avskjæring av andre nærstående renter på kr 3 000 000 føres i post 535.

c. Selskap utenfor konsern

Dersom selskapet ikke er i konsern, vil avskjæring av rentefradrag kun foretas opptil beløpet for andre nærstående renter (post 240).

Maksimalt rentefradrag blir som i eksempel 1a ovenfor, altså kr 17 000 000.

Årets avskjæring av rentefradrag blir kr 3 000 000 (post 530), som er det laveste beløpet av netto rentekostnader som overstiger fradragrammen (kr 5 000 000 i post 520), og andre nærstående renter (kr 3 000 000 i post 240).

Selskapet kan få fradrag for fremførte renter opptil årets tillatte rentefradrag, altså kr 17 000 000. Tidligere avskårede renter kan komme til fradrag før årets renter innenfor denne rammen slik at kr 17 000 000 skal inn i post 620 (og overføres til post 701B).

Årets avskårede rentekostnader (kr 3 000 000 i post 610) og den delen av årets rentekostnader som fremføres til senere år (kr 17 000 000 i post 620) overføres fra post 670 til post 710C. Rest til fremføring utgjør da kr 53 000 000 (post 730C).

Eksempel 2 - Selskap utenfor konsern, netto rentekostnader under fradragrammen:

Totale netto rentekostnader er på kr 11 000 000, herav kr 4 000 000 i andre nærstående renter (post 240). Fremførte renter fra tidligere år er kr 10 000 000 (730A). Fradragrammen (post 510) er kr 20 000 000, og fradragrammen er dermed ikke overskredet (post 520 er negativ med kr 9 000 000).

Ettersom fradragrammen ikke er overskredet, får selskapet ingen avskjæring av rentefradrag, men kan få fradrag i inntekt for tidligere års avskårede renter opp til beløpet i post 520. Kr 9 000 000 føres inn i post 545 (fradrag i alminnelig inntekt) og post 630.

Det laveste av årets tillatte rentefradrag (kr 20 000 000) og fremførte renter fra tidligere år (kr 10 000 000) kan føres opp i post 620, altså kr 10 000 000 (som overføres til post 701B). Rest til fremføring fra tidligere år utgjør kr 0 (post 701C), mens kr 1 000 000 av årets rentekostnader fremføres til fradrag i senere år (post 670 overføres til post 710C).

Selskapet får fradrag for tilsammen kr 20 000 000, herav kr 10 000 000 fremført fra tidligere år og kr 10 000 000 av årets rentekostnader (kr 11 000 000 fratrukket kr 1 000 000).

Eksempel 3 – Selskap med negative andre nærstående renter (netto renteinntekter)

Totale netto rentekostnader er kr 6 000 000 (post 140). Andre nærstående renter (post 240) utgjør kr -1 000 000 (netto renteinntekter). Fremførte renter fra tidligere år (post 730A) er kr 12 000 000. Fradragrammen (post 510) er kr 8 000 000, og er dermed ikke overskredet (post 520 er negativ med kr 2 000 000).

Årets fradrag i inntekt (post 545) blir da lik kr 2 000 000, som er post 520 med motsatt fortegn og ikke høyere enn de fremførte rentene på kr 12 000 000 (post 730A).

Selskapet vil for et beløp inntil årets tillatte rentefradrag få fradrag for fremførte renter før årets renter. Dette innebærer at kr 8 000 000 av fremførte renter kan fradragføres i år (føres inn i post 620). Post 630 er her kr 2 000 000 (overført fra post 520 med motsatt fortegn).

Rest til fremføring i post 730C utgjør kr 10 000 000. Beløpet består av resterende fremførte renter på kr 4 000 000 (post 701C) og årets renter på kr 6 000 000 (overført fra post 670 til post 710C).

Eksempel 4 – Selskap i konsern som fremfører avskårede renter fra tidligere år – med og uten unntaksregel

Selskap A har totale netto rentekostnader på kr 100 000 000 (post 140 som er lik post 505) og avskårede renter fra tidligere år på kr 25 000 000 (post 730A). Selskapet har ikke andre nærstående renter slik at post 240 er lik null.

a. Anvender unntaksregel

Fradragrammen er kr 80 000 000 (post 510). Siden selskapet benytter unntaksregelen, blir årets rentekostnader ikke avskåret selv om netto rentekostnader overstiger fradragrammen (post 520 er positiv).

Selskapet fører kr 20 000 000 i post 530 (det laveste av post 505 og post 520). Siden unntaksregelen anvendes, fører selskapet kr 20 000 000 også i post 531.

Det blir ingen avskjæring av andre nærstående renter (kr 0 i post 535) siden post 240 er null. Selskapet får dermed ingen justering av inntekt (postene 540 og 560 er lik null).

Selskapet har fremførte renter på kr 25 000 000 (post 701A). I post 620 fører selskapet kr 25 000 000 som er

det laveste av årets rentekostnader (kr 100 000 000 i post 505) fratrukket justering av inntekt i post 560 (som her er 0), og fremførte rentekostnader (post 730A). Post 620 (kr 25 000 000) overføres til post 701B og innebærer at fremførte renter fradragføres før årets rentekostnader.

Kr 25 000 000 av årets renter fremføres til senere år (post 670 overføres til post 710C). Sum fremførte renter til senere år (730C) er kr 25 000 000, som kun består av årets renter.

Totalt fradrag i år med kr 100 000 000 består av kr 25 000 000 av fremførte renter og kr 75 000 000 av årets renter.

b. Rentekostnader lavere enn fradragrammen

Dersom selskap A i eksempel 4a ovenfor i stedet har en fradragramme på kr 110 000 000 (post 510), har ikke selskapet behov for å benytte unntaksregelen. Dette er fordi selskapets netto rentekostnader er lavere enn fradragrammen (post 520 er negativ).

Når post 520 er negativ, kan selskapet få fradrag i årets inntekt for fremførte renter fra tidligere år. Dette kan også gjelde selskap i konsern der terskelbeløp kr 25 000 000 for norsk del av konsern ikke er overskredet.

Selskapet får ikke avskjæring av rentefradrag, men kan få fradrag i år for fremførte renter (730A).

I post 545 fører selskapet kr 10 000 000 (det laveste av post 730A og post 520 med motsatt fortegn), som gir kr -10 000 000 i post 560. Beløpet overføres til skattemeldingen/selskapsmeldingen som fradrag i alminnelig inntekt.

Selskapet fører kr 0 i post 610. I post 620 føres kr 25 000 000 (det laveste beløpet av post 730A og post 505 fratrukket post 560). Kr 10 000 000 i post 630 hentes fra post 545 (som her ikke er høyere enn post 620).

Selskapet har kr 25 000 000 fremførte renter (post 730A) som kan fradragføres i år (post 701B hentes fra post 620). Kr 15 000 000 overføres fra post 670 til post 710C slik at kr 15 000 000 av årets rentekostnader fremføres til fradrag senere år (post 730C).