

Sekretariatets vurdering

Sekretariatet presiserte at det rettslige utgangspunktet⁴⁴ var at den skattepliktige kun hadde fradragrett for renter som faller på den skattepliktiges andel av gjelden etter det underliggende forholdet, selv om den skattepliktige utad er solidarisk ansvarlig for gjelden og faktisk betaler hele rentebeløpet.⁴⁵ På den andre siden kan ektefeller og meldepliktige samboere, som skattemessig behandles som ektefeller, etter gjeldende regelverk fritt fordele gjeld og gjeldsrenter mellom seg.⁴⁶

Den skattepliktige og hennes tidligere ektefelle befant seg i de aktuelle inntektsårene i en mellomposisjon da de gikk gjennom en skilsmisse. Så fremt begge var enige, hadde den skattepliktige og hennes ektefelle anledning til å fradragføre gjeldsrenter hos den av ektefellene som hadde betalt rentene.⁴⁷

Sekretariatet bemerket at den skattepliktige tidligere ektefelle ikke hadde signert

⁴⁴ Skatteloven § 6-40, «Skattyters gjeld».

⁴⁵ Lignings ABC 2013/2014 side 1055 og 1056.

⁴⁶ Lignings ABC 2013/2014 side 1258.

⁴⁷ Lignings-ABC 2013/2014 punkt 12.2.4 Fradrag Gjeldsrenter på side 392 under overskriften «12 Fordeling av formue og inntekt ved separasjon/skilsmisse».

punktet om «Rentefradrag på felles gjeld» på kontrakten fra 2010. Det forelå dermed etter sekretariatets oppfatning ikke noen reell, intern avtale som tilsa at den skattepliktige og hennes tidligere ektefelle heftet ulikt for gjelden før skifteavtalen ble inngått i 2016. Sekretariatet mente også at det ikke var grunnlag for å hevde at fordeling av gjelden skulle være i samsvar med felleseandelen på boligen, 70/30.

Sekretariatet mente at skattemyndighetene derfor måtte forholde seg til samskyldneravtalen med banken, der det fremgikk at den skattepliktige og hennes tidligere ektefelle i inntektsårene 2013 og 2014 var solidarisk ansvarlige for gjelden overfor kreditor vedrørende det aktuelle lånet. Det følger da av ordlyden i skatteloven § 6-40 første ledd, jf. uttrykket «skattyters gjeld»⁴⁸ og rettspraksis, at gjeld og gjeldsrenter skulle fordeles med en halvpart på hver av partene.

Sekretariatets konklusjon og nemndas vurdering

Sekretariatet innstilte på at den skattepliktige klage ikke skulle tas til følge.

⁴⁸ Urtv-1991-569.

Skatteklagenemnda behandlet saken i alminnelig avdeling, der et nemndsmedlem dissenterte. Saken ble deretter fremmet til behandling i stor avdeling. Den skattepliktige fikk enstemmig medhold i klagen ved behandlingen i stor avdeling.

Skatteklagenemnda, stor avdeling, påpekte at den skattepliktige, gjennom kopi av kontoutskrifter fremlagt ved behandlingen for stor avdeling, hadde dokumentert at den skattepliktiges fraseparerte ektefelle hadde misligholdt sine økonomiske forpliktelser i henhold til avtalen fra 2010. Som en følge av dette overtok den skattepliktige tidligere felles eiendom. Nemnda påpekte at selv om avtalen ikke sa noe om fordeling av gjelden, var partene klar over at det var gjeld knyttet til eiendommen. Skatteklagenemnda mente da at avtalen måtte forstås slik at når den skattepliktige overtok eiendommen, så ble også ansvaret for gjelden overtatt. Nemnda mente dermed at det forelå en avtale mellom partene som tilsa at den skattepliktige var ansvarlig for gjelden, hvilket innebar at den skattepliktige hadde krav på hele gjeldsfradraget i inntektsårene 2013 og 2014.

Slik leveres land for land-rapporteringen

Innleveringsfristen for land for land-rapporteringen er 31. desember 2017 og rapportering skal gjøres via Altinn og skjema RF 1352 - Melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv. (Land for land-rapport for skatteformål). Nedenfor redegjøres kort for de mest sentrale spørsmålene som har oppstått i forbindelse med rapporteringen.



Rådgiver internprising
Arild Roer
Aztek

Hvilke konsern er omfattet?

Norske morselskaper med konsernselskaper i utlandet og konsernomsetning på over 6,5 mrd. kroner for inntektsåret 2015 er omfattet av land for land-rapportering for inn-

tektsåret 2016. Eventuell omregning til NOK dersom en annen funksjonell valuta benyttes, skal skje basert på gjennomsnittskursen for året forut for regnskapsåret, det vil si gjennomsnittskurs i 2015 for innrapporteringen i 2016. Alle konsernselskaper som omfattes av regnskapslovens § 1-3 skal tas med. Faste driftssteder skal bare omfattes dersom det utarbeides regnskap for regnskapsformål, regulatoriske formål, skatteformål eller interne forhold.

Innleveringen

I Skattemeldingen for 2016 må skattemyndighetene varsles om hvilket foretak i konsernet som skal rapportere, og i hvilket land dette foretaket er hjemmehørende. Dersom dette ikke blir gjort, kan foretaket sende inn korrigert skattemelding.

Land for land-rapport skal sendes inn via Altinn og skjema RF 1352. Fra dette skjemaet velger man last opp fil. Filen som

lastes opp må være en XML-fil utarbeidet i henhold til User guide publisert av OECD. I praksis synes det enklest å lage en løsning som består av to komponenter: en Excel-arbeidsbok og et skript som genererer XML-filen i korrekt format med data hentet fra arbeidsboken. Mer avansert datasoftware som for eksempel TP Controller har også moduler for land for land-rapportering. Slik TP-software er nok mest aktuelt for konsern som har omfattende internhandel og bruker mye tid på internprisingsdokumentasjon, herunder innhenting av data.

Excel-arbeidsboken

Arbeidsboken har arkfaner hvor man fyller ut nødvendig informasjon om de forskjellige landene og selskapene i hvert land.

Nødvendig informasjon om hver skattejurisdiksjon er:

Inntekter

Tre forskjellige inntektsbeløp skal rapporteres for alle selskaper pr. skattejurisdiksjon – i) sum inntekter fra uavhengige, ii) sum inntekter fra nærstående og iii) sum inntekter totalt. Inntektene som omfattes, er alle driftsinntekter, royalti, renter, bonuser etc. Utbytte fra underliggende enheter skal ikke anses som inntekter.

Resultat før skattekostnad

Sum resultat før skattekostnad for alle konsern enheter pr. skattejurisdiksjon.

Betalt inntektsskatt

Sum faktisk betalt inntektsskatt for alle konsern enheter (A) pr. skattejurisdiksjon. Betalte skatter skal også inkludere kildeskatter betalt av andre konsern enheter knyttet til betalingsstrømmer til konsern enheter (A).

Påløpt inntektsskatt

Sum påløpt skatt for alle konsern enheter pr. skattejurisdiksjon. Utsatt skatt eller avsetninger for usikker skattegjeld skal ikke anses som påløpt inntektsskatt.

Bokført egenkapital

Sum bokført egenkapital for alle konsern enheter pr. skattejurisdiksjon. Bokført egenkapital skal summeres for alle konsernselskaper uten eliminerings.

Akkumulert fortjeneste

Sum akkumulert fortjeneste for alle konsern enheter pr. skattejurisdiksjon. Med akkumulert fortjeneste menes tilbakeholdt fortjeneste minus utdelinger.

Antall ansatte

Sum alle ansatte omregnet til fulltidsstillinger for alle konsern enheter pr. skattejurisdiksjon. Antall fulltidsstillinger beregnes pr. årsslutt basert på gjennomsnittlige ansettelsesnivåer for året. Innleide oppdragstakere som deltar i ordinære driftsaktiviteter, kan medregnes som ansatte. Rimelig avrunding er tillatt.

Fysiske eiendeler utenom kontanter og eiendeler tilsvarende kontanter

Sum netto bokført verdi for fysiske eiendeler for alle konsern enheter pr. skattejurisdiksjon. Immaterielle eller finansielle eiendeler skal ikke anses som fysiske eiendeler.

For mer utfyllende informasjon, se veiledning for utfylling av RF 1352 – juni 2017 versjon 2 utgitt av skatteetaten, skatteetaten.no/globalassets/pdf/veiledning_land-for-land-rapportering_v2.pdf

Nødvendig informasjon om hvert konsernselskap er:

Underliggende konsern enheter

Rapporten skal inneholde navn, organisasjonsnummer og poststed for alle konsern enheter pr. skattejurisdiksjon. I tillegg skal det oppgis skattejurisdiksjon for eventuelle faste driftssteder. Det skal også angis viktigste økonomiske virksomhet for hver konsern enhet, for eksempel innkjøp, produksjon, salg etc. En konsern enhet kan ha flere virksomheter.

Tilleggsinformasjon

Eventuell tilleggsinformasjon, forklaringer etc. skal gis på engelsk.

Det er også nødvendig å fylle ut informasjon som for eksempel førstegangs innsending/oppdatering til tidligere innsending/korrigeringer, referansenumre, rapporteringsvaluta, rapporteringsperiode, kontaktinformasjon osv.

Skriptet

Skriptet som er utarbeidet i et programmeringsspråk (for eksempel Visual Basic), henter data fra de forskjellige arkfanene i Excel-arbeidsboken og genererer XML-filen som er utgangspunktet for rapporteringen. XML-filen skal ha format og syntaks i henhold til «XML schema – User guide for tax administration (v. 1.0.1)» som inkluderer oppdateringer i retningslinjene for rapportering pr. september 2017.

Hvem er rapporteringspliktig?

I utgangspunktet skal morselskapet i konsernet sende inn rapporten (primær rapporteringsplikt). Sekundær rapporteringsplikt kan også oppstå i følgende tilfeller: «i) dersom det utenlandske morselskapet ikke har plikt til å levere melding i landet der det er hjemmehørende, ii) dersom landet der morselskapet er hjemmehørende, ikke har avtale med Norge om automatisk utveksling av meldinger med virkning ved utløpet av det året det skal leveres melding etter første ledd eller iii) dersom skattemyndighetene har varslet foretaket i Norge om at landet der morselskapet er hjemmehørende, ikke overholder avtale som nevnt i bokstav b eller av andre grunner ikke sender melding til Norge.»

Ved manglende eller for sen innlevering kan det ilegges tvangsmulkt i henhold til skatteforvaltningslovens § 14-1.

En stor ulempe for alle selskapene i et konsern ved manglende eller for sen innlevering, er at alle selskapene i konsernet kan bli vurdert til å ha høyere risiko for feil eller avvik enn tidligere, og bli utsatt for økt oppmerksomhet fra skattemyndighetene i de ulike landene.

Datakilder

Det kan benyttes flere forskjellige datakilder. Eksempler er konsernregnskapsystemer før konsolidering, separat enhets lovbestemte regnskapsoppgjør, forskriftsmessige regnskapsoppgjør eller interne driftsregnskap. Alle beløp skal oppgis i funksjonell valuta for rapporterende foretak. Eventuell omregning skal skje til gjennomsnittlig valutakurs for året fastsatt og beregnet i delen «Tilleggsinformasjon».

Oppsummering

Det er både tidkrevende og noe komplisert å ferdigstille en XML-fil som godkjennes av skatteetaten. De som ikke allerede har ferdig en XML-fil, bør derfor snarest prioritere dette. Lykke til med innleveringen!