

Finansdepartementet

Høringsnotat – Offentlig land-for-land- rapportering om skatt

Gjennomføring av direktiv (EU) 2021/2101

17. juni 2026

1	Innledning og bakgrunn	5
2	Overordnet om direktiv (EU) 2021/2101	7
3	Anmodningsvedtak om land-for-land-rapportering	9
3.1	Bakgrunn.....	9
3.2	Departementets vurdering.....	10
4	Gjeldende rett	17
4.1	Innledning.....	17
4.2	Land-for-land-rapportering for utvinningsindustrien og skogsdrift innen ikke-beplantet skog	17
4.3	Land-for-land-rapportering for foretak i finanssektoren.....	18
4.4	Land-for-land-rapportering til skattemyndighetene	19
5	Rettslig plassering.....	21
6	Hvem som har rapporteringsplikt.....	22
6.1	Krav i direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt	22
6.1.1	Innledning	22
6.1.2	Regnskapsdirektivets virkeområde.....	22
6.1.3	Morselskap og frittstående selskap med virksomhet i utlandet	23
6.1.4	Mellomstore og store datterselskap av selskap hjemmehørende utenfor EU	24
6.1.5	Filialer av selskap hjemmehørende utenfor EØS.....	25
6.1.6	Unntak der land-for-land-rapport allerede utarbeides.....	26
6.1.7	Konvertering av terskelverdier	27
6.1.8	Omgåelse av plikt til å rapportere.....	27
6.2	Departementets vurderinger og forslag	27
6.2.1	Innledning	27

6.2.2	Regnskapsdirektivets virkeområde og generelt om det foreslåtte virkeområdet.....	28
6.2.3	Norske morselskap og frittstående selskap med virksomhet i utlandet	29
6.2.4	Mellomstore og store datterselskap av selskap hjemmehørende utenfor EØS	30
6.2.5	Filialer av selskap hjemmehørende utenfor EØS.....	30
6.2.6	Unntak der land-for-land-rapport utarbeides allerede.....	31
6.2.7	Omgåelse av plikt til å rapportere.....	31
7	Rapporteringsplikts innhold	32
7.1	Krav i direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt.....	32
7.1.1	Opplysninger om virksomheten.....	32
7.1.2	Bruk av land-for-land-rapport til skattemyndighetene	33
7.1.3	Standardisert format for rapporteringen.....	34
7.1.4	Hvilke land informasjonen skal fordeles på.....	34
7.1.5	Utsatt offentliggjøring av noen typer informasjon	35
7.1.6	Bruk av valuta	35
7.2	Departementets vurderinger og forslag	36
7.2.1	Opplysninger om virksomheten.....	36
7.2.2	Bruk av land-for-land-rapport til skattemyndighetene	37
7.2.3	Standardisert format for rapporteringen.....	38
7.2.4	Hvilke land informasjonen skal fordeles på.....	38
7.2.5	Muligheter for utsatt offentliggjøring	39
7.2.6	Bruk av valuta	40
8	Offentliggjøring og tilgjengelighet	40

8.1	Krav i direktivet om offentlig land-for-land-rapport om skatt.....	40
8.2	Departementets vurderinger og forslag	41
9	Ansvar for rapporten	44
9.1	Krav i direktivet om offentlig land-for-land-rapport om skatt.....	44
9.2	Departementets vurderinger og forslag	45
10	Revisoruttalelse	45
10.1	Krav i direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt ...	45
10.2	Departementets vurderinger og forslag.....	45
11	Håndheving av regelverket	45
11.1	Krav i regnskapsdirektivet	45
11.2	Departementets vurderinger og forslag.....	46
12	Ikrafttredelse.....	47
13	Økonomiske og administrative konsekvenser	47
13.1	Overordnet om konsekvensene av forslaget	47
13.2	Konsekvenser for de som omfattes av reglene	48
13.3	Konsekvenser for det offentlige	49
14	Lov- og forskriftsforslag	50
14.1	Regnskapsloven	50
14.2	Revisorloven.....	53
14.3	Forskrift om rapport om fordeling av inntekt og skatt i flernasjonale konsern	53
15	Gjennomføringstabell	57

1 Innledning og bakgrunn

Finansdepartementet foreslår endringer i regnskapsloven med tilhørende forskriftsregler. Forslaget gjennomfører Europaparlaments- og rådsdirektiv (EU) 2021/2101 om endringer i direktiv 2013/34/EU (EUs konsoliderte regnskapsdirektiv – regnskapsdirektivet), vedtatt av EU 24. november 2021. Direktivet gjelder offentliggjøring av opplysninger om inntektsskatt fra visse selskap og filialer.¹ Direktivet er markert som EØS-relevant og ble tatt inn i EØS-avtalen med konstitusjonelt forbehold 13. juni 2025.

Det følger av direktivet at morselskap, store og mellomstore datterselskap og utenlandske selskap med filial i Norge, som er del av et konsern med inntekter på minst 750 millioner euro, skal offentliggjøre opplysninger om inntekt og skatt aggregert per medlemsland og land på EUs liste over ikke-samarbeidende jurisdiksjoner. Det samme gjelder for norske frittstående selskaper som driver virksomhet i utlandet og har tilstrekkelig omsetning. Opplysninger om resten av verden oppgis aggregert (samlet). Rapporten skal tilgjengeliggjøres av de opplysningspliktige på konsernets nettside på internett og publiseres i et offentlig register.

Formålet med offentlig land-for-land-rapportering om skatt er åpenhet, se direktivets fortale, særlig avsnittene 1 til 4. Åpenhet om flernasjonale konserns skatteforhold gir offentligheten mulighet til å ettergå virksomheters inntektsskatt på tvers av alle land de opererer i innad i EØS-området. Økt offentlig ettersyn av store konserns inntektsskatter med virksomhet i EU/EØS, fremmer åpenhet og ansvarlighet og bidrar på den måten til samfunnets velferd. Åpenhet om skatteforhold kan fremme viktig debatt om skattereglene.

Rapportens innhold har klare likhetstrekk med land-for-land-rapport som skal leveres til skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven § 8-12. Under behandlingen av proposisjonen om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene i 2016 vedtok også Stortinget anmodningsvedtak nr. 48 av 15. november 2016 om at selskap som har plikt til å levere land-for-land-rapport til skattemyndighetene, også skal rapportere nærmere bestemte nøkkeltall etter regnskaps- og verdipapirhandelloven. Senere har Stortinget også vedtatt anmodningsvedtak nr. 35 punkt 36 av 2. desember 2021 om å inkludere

¹ Direktivet er tilgjengelig på EUs offisielle språk her: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32021L2101&qid=1693058359542>. Direktivet foreligger ikke i offisiell norsk oversettelse. Alle referanser til norsk språkversjon er derfor å anse som uoffisielle.

informasjon i offentlig land-for-land-rapport også om virksomhet i land der det ikke betales skatt. Som ledd i oppfølgingen av disse anmodningsvedtakene vurderer Finansdepartementet i dette høringsnotatet om offentlig land-for-land-rapportering bør gjelde alle land hvor konsernet har virksomhet, jf. punkt 3. Departementets vurdering er at kravene til hvilke land det skal rapporteres om, ikke bør gå lenger enn direktivet.

På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet endringer i regnskapsloven. Utfyllende regler foreslås i forskrift. Forslaget ligger tett opptil de kravene som følger av direktivet. Departementet foreslår at virkeområdet til reglene skal følge regnskapsloven, fremfor å være begrenset til de selskaps- og foretakstypene som er dekket av regnskapsdirektivets virkeområde.

2 Overordnet om direktiv (EU) 2021/2101

Direktiv (EU) 2021/2101 ble vedtatt 24. november 2021 og trådte i kraft 21. desember 2021. Vedtaket var basert på et forslag til regler om offentliggjøring av land-for-land-rapportering av skatterelaterte opplysninger som ble fremmet av EU-kommisjonen 13. april 2016.² Direktivet ble tatt inn i EØS-avtalen med konstitusjonelt forbehold 13. juni 2025. Direktivet kalles heretter «direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt», «direktivet» eller «endringsdirektivet».

Endringsdirektivet gjør i artikkel 1 endringer i direktiv 2013/34/EU, ofte kalt EUs konsoliderte regnskapsdirektiv («regnskapsdirektivet»). Endringsdirektivets artikler 2 til 4 om gjennomføringsfrist for EU-landene, ikrafttredelsesdato og adressater, gjennomgås ikke i detalj, utover at departementet bemerker at gjennomføringsfristen i EU var 22. juni 2023.

Direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt føyer til et nytt kapittel, kapittel 10a, i regnskapsdirektivet. Kapitlet inneholder åtte bestemmelser:

- Artikkel 48a inneholder definisjoner som brukes i kapitlet
- Artikkel 48b angir hvilke selskap som underlegges kravene i kapitlet
- Artikkel 48c gir regler om hva den offentlige land-for-land-rapporten om skatt skal inneholde
- Artikkel 48d stiller krav til offentliggjøring og tilgang til rapporten
- Artikkel 48e regulerer hvem det er som skal holdes ansvarlig for at rapporten utarbeides i samsvar med direktivkravene
- Artikkel 48f inneholder krav til revisoruttalelse om overholdelse av ev. krav om å utarbeide offentlig land-for-land-rapport om skatt
- Artikkel 48g angir tidspunkt for ikrafttredelse
- Artikkel 48h retter seg mot EU-kommisjonen og stiller krav til evaluering av regelverket og utarbeidelse av en evalueringsrapport med ev. anbefalinger om endringer i reglene

Videre føyes det til en ny nr. 1a i regnskapsdirektivet artikkel 1 i for å sørge for at direktivets virkeområde omfatter filialer av utenlandske selskap i den grad det følger av de nye reglene i kapittel 10a.

² Se [COM/2016/198/FINAL, tilgjengelig på EUR-LEX](#).

Direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt gjør en justering i regnskapsdirektivet artikkel 49 om EU-kommisjonens konsultasjon med eksperter fra medlemsstatene i forbindelse med utarbeidelse av delegerte rettsakter.

For øvrig følger det av fortalen til direktivet om offentlig skatte-LLR avsnitt 21 at kravene i regnskapsdirektivet artikkel 51 om å fastsette sanksjoner for overtredelser av nasjonale regler til gjennomføring av direktivet, og sørge for effektiv håndhevelse av sanksjonsreglene, også gjelder kravene i nye kapittel 10a.

De nærmere kravene i de enkelte artiklene i direktivet som stiller krav til nasjonale myndigheter, gjennomgås under. Artikkel 48a om definisjoner gjennomgås der de aktuelle definisjonene er relevante. Artikkel 48h krever ikke nasjonal gjennomføring, da det gjelder en oppgave for EU-kommisjonen. Det samme gjelder endringen i regnskapsdirektivet artikkel 49. Departementet har utarbeidet en gjennomføringstabell med samlet oversikt over hvordan direktivet gjennomføres. Denne er inntatt til sist i høringsnotatet.

I høringsnotatet vil det henvises til den uoffisielle norske oversettelsen av direktivet.

Direktivet refererer, på vanlig måte, til EUs medlemsland o.l. Etter EØS-avtalen protokoll 1 skal normalt slike referanser, for rettsakter som er del av EØS-avtalen, leses som referanser til EØS eller EØS-stater, se protokoll 1 punkt 7 og 8. Når direktivet omtales som forventet EØS-rett nedenfor, vises det derfor til EØS, ikke EU.

3 Anmodningsvedtak om land-for-land-rapportering

3.1 Bakgrunn

Under behandlingen av Prop. 120 L (2015–2016) *Endringer i ligningsloven (land-for-land-rapportering til skattemyndighetene)* og tilhørende Innst. 42 L (2016–2017) traff Stortinget 15. november 2016 anmodningsvedtak nr. 48, som har følgende ordlyd:

«Stortinget ber regjeringen sørge for at selskap som etter forslagene i land-for-land-rapportering til skattemyndighetene, også blir pliktige til å rapportere etter regnskaps- og verdipapirloven, og at selskapene skal rapportere betalt inntektsskatt og påløpt inntektsskatt, antall ansatte, akkumulert fortjeneste, resultat før skattekostnad, summen av inntekter fra transaksjoner med nærstående/ikke nærstående foretak og bokført egenkapital.»

Finanskomiteen var av den oppfatning at åpenhet og offentlighet er avgjørende for å motvirke skatteunndragelse, kapitalflukt og aggressiv skatteplanlegging, og foreslo derfor at enkelte nøkkeltall skal være offentlig tilgjengelig og ikke omfattet av taushetsplikten som gjelder for opplysninger levert til skattemyndighetene, jf. Innst. 42 L (2016-2017) punkt 9.2. Departementet forstår anmodningsvedtaket slik at det gjelder å innføre krav om offentlig tilgjengelig land-for-land-rapportering om skatt, noe som er kjernen i forslaget i høringsnotatet her. Departementet kan ikke se at det er avgjørende at forslaget ikke går ut på uttrykkelig å underlegge de selskapene som er underlagt krav om land-for-land-rapportering i skatteforvaltningsloven reglene i regnskaps- og verdipapirhandelloven.

Under behandlingen av nasjonalbudsjettet for 2022, jf. Innst. 2 S (2021–2022) *Innstilling fra finanskomiteen om nasjonalbudsjettet 2022 og forslaget til statsbudsjett for 2022* traff Stortinget 2. desember 2021 anmodningsvedtak nr. 35, der punkt 36 har følgende ordlyd:

«Stortinget ber regjeringen om at en forskrift om utvidet land-for-land-rapportering blir utformet slik at selskaper blir pliktige til å opplyse om regnskapsstørrelser for alle land, inkludert støtteland hvor skatt ikke betales.»

I Meld. St. 4 (2022–2023) og Meld. St. 4 (2024–2025) opplyste departementet at det tok sikte på å utarbeide og høre forslag til lovendringer basert på nye EU-regler, med henvisning til direktivet om offentlig land-for-land-rapportering ((EU) 2021/2101). I Innst. 216 S (2024-2025) bemerket komiteens flertall at disse partiene var enige om at det ikke er tilstrekkelig å vise til innføringen av EU-reglene for å oppfylle vedtakene. Flertallet mener at regjeringen skal gå lenger enn direktivet ved at alle selskaper med virksomhet

i Norge skal rapportere fra alle land de har virksomhet i, og at regjeringen utreder om dette er mulig innenfor det juridiske handlingsrommet.

3.2 Departementets vurdering

Offentlig land-for-land-rapportering om skatt etter direktiv (EU) 2021/ 2101 skal inneholde opplysninger aggregert for hvert medlemsland hvor konsernet har virksomhet, jf. artikkel 48 c punkt 5. Siden direktivet er EØS-relevant, må dette forstås som alle land i EØS. Dersom et land består av flere skattejurisdiksjoner, skal opplysningene for disse rapporteres samlet. I tillegg skal rapporten inneholde opplysninger aggregert for hver jurisdiksjon som er oppført på Europarådets lister over ikke-samarbeidende jurisdiksjoner og jurisdiksjoner som samarbeider med EU om å adressere svakheter i sine skattesystemer. For alle andre land skal opplysningene summeres og gis samlet. Se nærmere omtale i punkt 7.2.4.

Etter departementets vurdering er direktivet ikke et fullharmoniseringsdirektiv, slik at det ikke er til hinder for å utvide forpliktelsene for opplysningspliktige i Norge. Spørsmålet er derfor om det finnes andre skranker som begrenser det juridiske handlingsrommet. Videre er det et spørsmål hvor utstrakt rapporteringsplikt som er hensiktsmessig.

I 2016 ble det innført plikt for morselskap i konsern til å levere land-for-land-rapport til skattemyndighetene, jf. skatteforvaltningsloven § 8-12. Denne rapporten inneholder opplysninger om konsernets inntekter og økonomisk aktivitet aggregert per land hvor konsernet har foretak. Det er morselskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge med foretak i utlandet som skal levere land-for-land-rapport til skattemyndighetene, forutsatt at konsernet hadde en samlet inntekt på 6,5 mrd. kroner eller mer i året før inntektsåret. Rapportene er underlagt taushetsplikt etter skatteforvaltningsloven, og det gis derfor ikke innsyn i rapportene etter offentleglova.

EU-direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt gjelder for potensielt langt flere rapporteringspliktige enn plikten til å rapportere etter skatteforvaltningsloven § 8-12. I tillegg til morselskaper er også mellomstore og store datterselskaper, samt filialer med omsetning lik mellomstore datterselskaper, pliktige til å offentliggjøre land-for-land-rapport, forutsatt at konsernet har en samlet omsetning på minst 750 millioner euro. Plikten gjelder imidlertid ikke for slike datterselskaper og filialer dersom de er del av et konsern med morselskap hjemmehørende i et annet land i EØS. Plikten

til å rapportere ivaretas da ved rapporteringsplikten i landet hvor morselskapet er hjemmehørende.

I anmodningsvedtak nr. 48 av 15. november 2016 ber Stortinget om at selskap som etter forslagene i land-for-land-rapportering til skattemyndighetene, også blir pliktige til å rapportere etter «regnskaps- og verdipapirloven». I motsetning til rapporteringen til skattemyndighetene er rapportering etter regnskaps- og verdipapirhandelloven offentlig tilgjengelig.

Land-for-land-rapporter som rapporteres etter skatteforvaltningsloven § 8-12 utveksles med andre lands skattemyndigheter i henhold til administrative avtaler om utveksling av land-for-land-rapporter for skatteformål som Norge har inngått med et stort antall land, omtalt i punkt 4.4.

Utveksling av land-for-land-rapporter for skatteformål kom i stand som en del av OECDs Base Erosion and Profit Shifting-prosjekt («BEPS») og er en av minimumsstandardene i prosjektet. Formålet med rapportene er at skattemyndighetene skal få et verktøy til å vurdere om det er risiko for feil prising av transaksjoner mellom enheter i konsernet, og om det foreligger andre risikoer for overskuddsflytting. Det kan gi skattemyndighetene grunnlag for å innhente flere opplysninger fra skattepliktig for å bekrefte eller avkrefte feil i internprising mv. Rapportene er et verktøy for at skattemyndighetene kan bruke kontrollressurser på en effektiv og hensiktsmessig måte. Et annet formål med samarbeidet er å redusere rapporteringsbyrden for de rapporteringspliktige ved at rapporten bare leveres i ett land.

Informasjon som er utvekslet mellom skattemyndigheter, er underlagt taushetsplikt og kan bare brukes til avgrensede formål som følger av den multilaterale konvensjonen om administrativt samarbeid. Denne taushetsplikten gjelder opplysninger som er mottatt fra andre lands skattemyndigheter. Offentliggjøring av slike rapporter vil være et brudd på forpliktelsene som følger av den multilaterale konvensjonen om administrativt samarbeid. Opplysninger innhentet etter internrettslige regler er derimot ikke omfattet av taushetsplikten som følger av den multilaterale konvensjonen om administrativt samarbeid. De internasjonale reglene om land-for-land-rapportering er derfor ikke til hinder for at rapporter innhentet fra norske morselskaper blir gjort offentlig tilgjengelige.

Rapporteringsplikten etter de internasjonale reglene skal i utgangspunktet gjelde for morselskaper. Landene kan ikke pålegge datterselskaper i egen jurisdiksjon å innlevere rapport til lokale skattemyndigheter annet enn i begrensede tilfeller. Dette underbygger formålet om at konsernene bare skal behøve å rapportere én gang.

Etter departementets vurdering er regelverket om utveksling av land-for-land-rapporter til skatteformål ikke til hinder for at landene som deltar i samarbeidet kan innføre internrettslige regler om land-for-land-rapportering for andre formål enn rapportering til skattemyndighetene. Et annet formål kan være å synliggjøre multilaterale konserns økonomiske aktivitet i landene hvor de er til stede med sikte på å opplyse den offentlige debatten om slike konserns bidrag gjennom skatt i de forskjellige landene.

Det kan imidlertid ikke utelukkes at enkelte andre land som deltar i samarbeidet om land-for-land-rapportering for skatteformål kan ha en annen oppfatning av rekkevidden av forpliktelsene. Offentliggjøring av disse rapportene har vært oppe til diskusjon, men landene har ikke kommet til enighet om slik offentliggjøring. Innføring av en ny rapporteringsplikt av de samme opplysningene som skal offentliggjøres, kan oppfattes som at man ikke er lojal mot forutsetningen i skattesamarbeidet om å redusere rapporteringsbyrden for de rapporteringspliktige konsernene. Det kan ikke utelukkes at offentlig tilgjengelig land-for-land-rapportering brutt ned på alle land kan skade samarbeidet som Norge har med andre lands skattemyndigheter om utveksling av land-for-land-rapporter for skatteformål. I ytterste konsekvens kan man risikere at enkelte land stanser utveksling av rapporter til Norge.

Departementet er ikke kjent med at offentlig land-for-land-rapportering som omfatter alle land konsernet har virksomhet i, er innført i noe annet land, hverken for morselskaper eller datterselskaper og filialer. Med direktivet om offentlig land-for-land-rapportering, blir EU ledende globalt når det gjelder å fremme åpenhet om finansielle forhold og bedrifters virksomhet, se fortalen til direktivet avsnitt 7. En utvidelse av rapportens innhold utover direktivet, vil innebære at norske regler blir mer vidtgående enn det som er innført i EU og andre land.

Et land utenfor EU/EØS som har innført regler om offentlig land-for-land-rapportering, er Australia. Reglene trer i kraft for rapporteringsperioder som starter 1. juli 2024 eller senere.

Rapporteringsplikten gjelder for flernasjonale konsern/foretak med samlet omsetning på 1 milliard australske dollar og som i tillegg har samlet omsetning på 10 millioner australske dollar eller mer i Australia. Rapporteringsplikten hviler på morselskapet, uavhengig av om det er hjemmehørende i Australia eller bare har datterselskap eller filial der. Opplysningene i rapporten omfatter blant annet navnene på enhetene i konsernet, konsernets skattetilnærming og opplysninger om konsernets samlede inntekt, resultat før skatt, antall ansatte mv. i nærmere spesifiserte jurisdiksjoner. Rapportene gjøres offentlig tilgjengelig på et australsk regjeringsnettsted.

Rapporteringsplikten i Australia synes også å gjelde aggregerte opplysninger på landnivå, tilsvarende land-for-land-rapportering etter skatteforvaltningsloven og EUs direktiv om offentlig land-for-land-rapportering om skatt. Dette omfatter virksomhet i Australia samt 40 såkalt spesifiserte jurisdiksjoner. En liste med spesifiserte jurisdiksjoner er utarbeidet av australske skattemyndigheter.

Listen over spesifiserte jurisdiksjoner er, med noen mindre tilpasninger, den samme som brukes etter australske regler om rapportering av kontrollerte grensekryssende transaksjoner (International Dealings Schedule), og gjelder land med forsterkede rapporteringskrav etter disse reglene.

Listen utarbeides ikke etter offisielle kriterier, men departementet antar at faktorer som at jurisdiksjonen har lav eller ingen skatt, manglende transparens, typisk er brukt i forbindelse med aggressiv skatteplanlegging og er ikke-samarbeidende etter internasjonale standarder, kan ha betydning for utvelgelsen. Andre faktorer som kan ha betydning for utvelgelsen, er at det anses å være høy risiko for feil ved internprising i transaksjoner til den aktuelle jurisdiksjonen, basert på skattemyndighetenes erfaring fra tidligere saker.

Slik departementet ser det, vil en utvidelse av offentlig land-for-land-rapportering til å gjelde for alle land i verden, medføre en stor rapporteringsbyrde for rapporteringspliktige virksomheter i Norge. En slik rapportering vil også innebære en større eksponering av konsern som er etablert i Norge. Det er vanskelig å vurdere om dette kan få betydning for om flernasjonale konsern etablerer virksomhet i Norge. Det fremgår imidlertid av fortalen til direktivet avsnitt 3 at offentlighetens ettersyn med flernasjonale konserns aktiviteter må skje uten at investeringsklimaet eller konkurranseevnen til foretak i unionen tar skade. Etter departementets vurdering er dette relevante hensyn også ved utformingen av de norske reglene.

Ulempene ved å utvide land-for-land-rapporteringen til å omfatte alle land må vurderes opp mot fordelene offentliggjøring av slik rapportering kan ha for den offentlige debatten om flernasjonale konserns bidrag i landene de har virksomhet. Rapportene inneholder overordnet informasjon som kan gi et bilde av hvordan konsernet opererer i landene hvor det har virksomhet. De kan gi en indikasjon på om konsernets virksomhet i forskjellige land står i sammenheng med hvor mye konsernet betaler i skatt i det aktuelle landet. Siden opplysningene er overordnet og aggregerte, vil de imidlertid ikke alltid gi et endelig eller korrekt bilde. For skattemyndighetene er rapportene et nyttig verktøy for å avdekke risiko for overskuddsflytting, som senere kan bekreftes eller avkreftes ved å innhente flere opplysninger fra den skattepliktige. Det kan imidlertid være krevende å vurdere rimeligheten av konsernets skattebetalinger og andre forhold i de enkelte land bare med utgangspunkt i opplysningene i rapporten. Det forutsetter at man kan tolke de ulike opplysningene i rapporten i sammenheng. Slik departementet ser det, vil det være begrensninger i nytten av opplysningene i det offentlige ordskiftet. Konsernets årsrapport vil i mange tilfeller være en mer pålitelig kilde til opplysninger.

Et alternativ til rapportering om alle land hvor konsernet har aktivitet, er en utvidelse av rapporteringen til også å omfatte virksomhet i land eller jurisdiksjoner som det er høyere risiko for at benyttes i forbindelse med skatteunndragelser, kapitalflukt og aggressiv skatteplanlegging, ref. Innst. 42 L (2016–2017) punkt 9.2. Dette kan likne på rapporteringsordningen i Australia.

I direktivet om offentlig land-for-land-rapportering antar departementet at listen over ikke-samarbeidsvillige jurisdiksjoner mv., er ment å tjene et tilsvarende formål. Rapporteringens omfang kan utvides ved å legge til flere jurisdiksjoner.

Det utarbeides per i dag ikke en liste over slike jurisdiksjoner i forbindelse med forvaltningen av norske skatteregler. Skattedirektoratet utarbeider riktignok en liste over lavskattland, fastsatt i forskrift med hjemmel i skatteloven § 10-63. Listen omfatter land som etter en vurdering oppfyller vilkårene i skatteloven om at alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilagt dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge. Vilkårene for at et land er et lavskattland etter skatteloven er konkrete, knyttet opp mot norske skatteregler og gjelder ikke andre aspekter som kan føre til høyere risiko for at et land brukes i forbindelse med skatteunndragelser, kapitalflukt eller aggressiv skatteplanlegging.

Departementet utarbeider for øvrig også en liste over ikke-samarbeidsvillige jurisdiksjoner, fastsatt i forskrift med hjemmel i finansforetaksloven § 11-21. Listen skal oppfylle EØS-rettslige forpliktelser. Listen fastsettes med størst mulig hensyn til EUs liste over ikke-samarbeidsvillige jurisdiksjoner for skattemessige formål. Listen vil i liten grad inneholde jurisdiksjoner som ikke allerede er ført opp på EUs liste.

Norge deltar bredt i internasjonalt samarbeid blant annet for å øke transparens om skatt og åpenhet om økonomiske forhold. Dette inkluderer deltakelse i OECD / Inclusive Framework sitt arbeid mot skadelig skattekonkurransen mellom land, som er den del av BEPS-prosjektet. I dette arbeidet oppfordres jurisdiksjoner som har skatteregimer som anses som skadelige, om å gjennomføre nødvendige endringer. Dette følges opp gjennom såkalte Peer Reviews i Inclusive Framework. Norge er også medlem i Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, som har til formål å fremme åpenhet og deling av informasjon for skatteformål. Medlemslandenes etterlevelse av forpliktelser om informasjonsutveksling med andre land, herunder regelverk om åpenhet om økonomiske forhold, evalueres jevnlig av forumet. Resultatet av evalueringene publiseres.

En eventuell utvidelse av offentlig land-for-land-rapportering til å gjelde flere land enn det som følger av direktivet, bør etter departementets oppfatning ta hensyn til det internasjonale arbeidet som Norge deltar i. Etter departementets vurdering bør en slik utvidelse i utgangspunktet ikke omfatte jurisdiksjoner som oppfyller krav som stilles i disse fora uten at det gis retningslinjer som viser hvilke omstendigheter som likevel gir grunn til å kreve økt rapportering om virksomhet i disse jurisdiksjonene.

Offentlig land-for-land-rapportering etter EU-direktivet vil være et stort skritt mot økt åpenhet om den globale virksomheten for norske flernasjonale konsern. Samtidig vil rapporteringsbyrden for de rapporteringspliktige ikke økes uforholdsmessig fordi en større krets av land har tilsvarende rapporteringsplikt. Rapporteringen etter direktivet innebærer betydelig større offentlighet om land-for-land-rapporter for norske flernasjonale foretak. Det pålegger dessuten rapporteringsplikt for en større krets med rapporteringspliktige, inkludert datterselskaper og filialer.

Slik departementet ser det, er det hensiktsmessig å følge EUs tilnærming ved å introdusere plikt til offentlig land-for-land-rapportering som gjelder medlemsland i EU og EØS og jurisdiksjoner oppført i vedlegg I og II til EU-rådets avgjørelse om EUs liste over ikke-samarbeidende jurisdiksjoner. Denne listen samsvarer i stor grad med de

jurisdiksjonene som følges opp i det internasjonale arbeidet som Norge deltar i. Jurisdiksjonene evalueres av EUs Code of Conduct Group etter retningslinjer som ligger tett opp mot de internasjonale standardene.

Det er etter departementets vurdering ikke hensiktsmessig å utvide rapporteringspliktene om offentlig land-for-land-rapportering utover det som følger av EUs direktiv om offentlig land-for-land-rapportering. Etter departementets vurdering vil en slik utvidelse vil medføre større rapporteringsbyrde for opplysningspliktige virksomheter i Norge sammenlignet med andre land uten at det vil gi et mye bedre grunnlag for den offentlige debatten. Det er vanskelig å forutsi om utvidet rapporteringsplikt i Norge kan få betydning for om internasjonale konserner etablerer virksomhet her. Videre kan det ikke utelukkes at internasjonalt samarbeid om deling av land-for-land-rapporter for skatteformål kan ta skade.

Departementet viser til at offentlig land-for-land-rapportering etter direktivet vil føre til betydelig mer offentlighet om virksomheten til flernasjonale konsern sammenlignet med i dag. Direktivet inneholder videre en bestemmelse om at EU-kommisjonen innen 22. juni 2027 skal evaluere etterlevelse og effekten av offentlig land-for-land-rapportering, jf. artikkel 48h, herunder foreta en vurdering av virkningen av at opplysningene presenteres aggregert for tredjeland. Etter departementets vurdering bør det foretas en tilsvarende vurdering for norske forhold i forlengelsen av EU-kommisjonens vurdering.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at opplysninger i offentlig land-for-land-rapport skal gis for hvert medlemsland i EU og EØS og for hver jurisdiksjon oppført i vedlegg I og II til EU-rådets avgjørelse om EUs liste over ikke-samarbeidende jurisdiksjoner.

4 Gjeldende rett

4.1 Innledning

Regler om land-for-land-rapportering er i dag gitt i ulike regelverk, og det er på det rene at disse ikke er tilstrekkelige til å oppfylle de kravene som stilles i direktiv (EU) 2021/2101. For fullstendighetens skyld gis det en overordnet beskrivelse av de reglene som gjelder, da det i beskrivelsen av direktivet og de løsningene som kan være aktuelle for å gjennomføre direktivet, flere steder er relevant å se hen til de reglene som allerede gjelder i Norge.

4.2 Land-for-land-rapportering for utvinningsindustrien og skogsdrift innen ikke-beplantet skog

Det er gitt regler om å *utarbeide og offentliggjøre* en type land-for-land-rapport i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) § 2-10 (tidligere § 3-3d) og lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) § 5-5a. Reglene gjelder for aktører innen utvinningsindustrien og skogsdrift innen ikke-beplantet skog. Formålet med rapporteringen er å bidra til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke-fornybare naturressurser, for dermed å ansvarliggjøre myndighetene for forvaltningen av inntektene av landets naturressurser i land hvor slik virksomhet drives. Rapporteringen skal også bidra til økt åpenhet om foretakenes skatteposisjonering.

Forskrift 20. desember 2013 nr. 1682 om land-for-land-rapportering gir utfyllende regler, bl.a. en nærmere definisjon av disse industriene og hvilke foretak reglene gjelder. Det følger av forskriften § 1 at reglene for det første gjelder slike foretak som er regnskapspliktig etter regnskapsloven § 1-2 nr. 1, 3, 4, 5, 6 eller 13. Det omfatter aksjeselskaper, statsforetak, ansvarlige selskaper (med visse unntak), foretak under tilsyn av Finanstilsynet, verdipapirfond og utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning. Disse må på balansedagen oppfylle minst to av følgende tre vilkår:

- årlig salgsinntekt mer enn 320 millioner kroner
- balansesum mer enn 160 millioner kroner
- gjennomsnittlig antall ansatte gjennom regnskapsåret mer enn 250

For det andre omfattes regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 nr. 2, det vil si allmennaksjeselskaper. For det tredje skal alle utstedere med Norge som hjemstat etter verdipapirhandelloven § 5-4 andre til fjerde ledd omfattes. Forutsetningen er som nevnt at foretakene driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog.

Land-for-land-rapporten etter denne forskriften er i utgangspunktet knyttet til betalinger til myndigheter, som er nærmere definert i § 3 nr. 5 bokstav a til h. Betalingene omfatter ulike overføringer, enten i form av penger eller in natura. Blant overføringene som nevnes, er utbytte, royaltier, lisens-, leie- og adgangsgebyr og visse skatter og avgifter som pålegges foretakets inntekt, produksjon eller resultat.

Fra 1. januar 2017 ble det innført krav om rapportering av flere nøkkelopplysninger om virksomheten samt skattemessige forhold i en konsernrapport. Endringene fulgte opp anmodningsvedtak nr. 792 (2014–2015) fra Stortinget og tok utgangspunkt i det daværende forslaget fra EU-kommisjonen til et direktiv om offentlig land-for-land-rapportering om skatt, i tillegg til innspill fra sivilsamfunnet. Konsernrapporten skal inneholde minst følgende opplysninger om hvert av datterselskapene, se § 5 tredje ledd:

- hvor datterselskapet er hjemmehørende
- antall ansatte
- rentekostnad til andre foretak i samme konsern som er hjemmehørende i andre jurisdiksjoner enn datterselskapet
- en kortfattet beskrivelse av datterselskapets aktiviteter
- netto omsetning, inkludert omsetning med foretak i samme konsern
- resultat før skatt
- inntektsskatt i regnskapsåret som beregnet av den skattepliktiges overskudd eller underskudd i regnskapsåret
- inntektsskatt som er betalt i løpet av det aktuelle regnskapsåret av datterselskapet
- akkumulert fortjeneste

4.3 Land-for-land-rapportering for foretak i finanssektoren

Forskrift 22. august 2014 nr. 1097 kapitalkrav og gjennomføring av CRR/CRD-regelverket (CRR/CRD IV-forskriften), som er gitt med hjemmel i verdipapirhandelloven og finansforetaksloven, gir i § 43 regler om å *utarbeide og offentliggjøre* land-for-land-

rapport. Bestemmelsen ble vedtatt ved forskrift 19. desember 2019 nr. 2111 og trådte i kraft 31. desember 2019. Forskriften gjelder en rekke aktører i finanssektoren.³ Bestemmelsen gjennomfører i utgangspunktet krav i direktiv 2013/36/EU (CRD) artikkel 89. Blant opplysningene som skal gis, er konsoliderte opplysninger fordelt på land om navn på foretak, omsetning, antall årsverk, resultat før skatt og skatt, se § 43 bokstav b til e. Formålet med rapportering om overskudd, betalt skatt og subsidier mottatt, er å styrke tilliten til finansiell sektor, se fortalepunkt 52 til CRD.

4.4 Land-for-land-rapportering til skattemyndighetene

Land-for-land-rapportering for skatteformål er regulert i lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) § 8-12 med utfyllende regler i forskrift 23. november 2016 nr. 1360 skatteforvaltning (skatteforvaltningsforskriften).

Reglene i skatteforvaltningsloven § 8-12 følger opp tiltak 13 i OECD og G20-landenes Base Erosion and Profit Shifting-prosjekt (BEPS). Reglene følger i stor grad den modellovgivningen som deltakerlandene i BEPS-prosjektet har utarbeidet til bruk ved implementering av regelverk om land-for-land-rapportering i de enkelte lands nasjonale rettssystem. Innføring av regler om land-for-land-rapportering er en av minimumsstandardene i BEPS-prosjektet. Deltakerlandene har på dette området forpliktet seg til en rapporteringsløsning som skal sikre konsistent rapportering for alle berørte selskap i alle relevante land. Land-for-land-rapport til skattemyndighetene gis i skjema som følger en mal fastsatt i BEPS-prosjektet. Rapportene utveksles med de landene som foretaket har virksomhet i, dersom det er inngått administrativ avtale om utveksling av land-for-land-rapporter mellom Norge og det aktuelle landet.

Det følger av skatteforvaltningsloven § 8-12 første ledd at opplysningsplikten som hovedregel påhviler morselskap som er hjemmehørende i Norge og har foretak i utlandet. Regnskapspliktige som har fast driftssted i et annet land regnes også som morselskap, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-12-1 første ledd bokstav a.

³ Se CRR/CRD IV-forskriften § 1 – her nevnes banker, kredittforetak, finansieringsforetak, holdingselskaper i finanskonsern som ikke er forsikringskonsern, verdipapirforetak, forvaltningsselskaper for verdipapirfond med tillatelse til å yte aktiv forvaltning, forvaltere av alternative investeringsfond med tillatelse til å yte aktiv forvaltning og morselskap til slike foretak som er omfattet av verdipapirhandelloven § 9-46 første ledd nr. 3.

Opplysningsplikten gjelder ikke dersom konsernet hadde en samlet inntekt under 6,5 mrd. kroner i året før regnskapsåret rapporten gjelder for.

Melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv. skal leveres for hvert regnskapsår, og skal inneholde opplysninger om fordelingen av inntekt og skatt i de landene konsernet har foretak, jf. skatteforvaltningsloven § 8-12 første ledd.

Opplysningene skal gis aggregert per land. Meldingen skal også inneholde en beskrivelse av konsernet og den økonomiske aktiviteten foretakene driver.

Nærmere kravene til meldingens innhold er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 8-12-2.

Meldingen skal blant annet inneholde følgende økonomiske opplysninger, jf. § 8-12-2 første ledd bokstav a:

- inntekt
- resultat før skattekostnad
- betalt inntektsskatt
- påløpt inntektsskatt
- innskutt egenkapital
- opptjent egenkapital
- antall ansatte
- fysiske eiendeler utenom kontanter og eiendeler tilsvarende kontanter

Disse opplysningene skal gis samlet i hver kategori for alle foretak i hvert enkelt land der konsernet har økonomisk aktivitet, jf. samme bestemmelse bokstav b. Dette innebærer at opplysningene skal presenteres aggregert per land for hver kategori.

Videre skal rapporten inneholde opplysninger om hvert enkelt foretak i konsernet, hvor foretakene er hjemmehørende og opplysninger om hvert enkelt foretaks økonomiske virksomhet, se § 8-12-2 første ledd bokstav b. Hvilke foretak som skal inngå i rapporteringen, er bestemt i § 8-12-2 andre ledd bokstav a til c.

Skattemyndighetene har taushetsplikt om rapporten etter skatteforvaltningsloven kapittel 3. Rapporter som skattemyndighetene mottar fra andre lands myndigheter med hjemmel i bilateral skatteavtale eller den multilaterale konvensjonen om administrativt samarbeid i skattesaker, er underlagt taushetsplikt etter disse avtalene.

5 Rettslig plassering

Som det fremgår av gjennomgangen over av gjeldende rett om ulike typer land-for-land-rapporter, er det i dag ulike regelverk som regulerer krav til utarbeidelse og offentliggjøring eller rapportering av land-for-land-rapporten. Det er imidlertid ingen av disse som fullt ut dekker direktivkravene, og det oppstår derfor et spørsmål om hvor og hvordan direktivforpliktelsene bør gjennomføres.

Departementet nevner at det i Sverige er vedtatt en særskilt lov om offentlig land-for-land-rapportering om skatt, se *Lag (2023:340) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter*. Det ble samtidig gjort endringer i enkelte lover, herunder revisjonsloven. Til sammenligning ble direktivet i Danmark gjennomført ved å endre årsregnskapsloven, se *Lov nr. 735 af 13/06/2023 Lov om ændring af årsregnskapsloven*.

De nye reglene om offentlig land-for-land-rapportering om skatt er som nevnt gjort til del av EUs regnskapsdirektiv. Regnskapsdirektivet er i norsk rett i hovedsak gjennomført i regnskapsloven, herunder kravene om land-for-land-rapportering om betalinger til myndigheter for foretak innen utvinningsindustrien og skogdrift innen ikke-beplantet skog. Etter departementets vurdering er det derfor god grunn til også å gjennomføre regler om offentlig land-for-land-rapportering om skatt i regnskapsloven. Departementet antar også at det kan være hensiktsmessig å gi deler av regelverket i forskrift, bl.a. der det eventuelt er behov for å presisere detaljer, slik det også er gjort for land-for-land-rapportering om betalinger til myndigheter, se regnskapsloven § 2-10 (tidligere § 3-3d). Samtidig bør hovedtrekkene i regelverket etter departementets vurdering fremgå av lovteksten. En lignende lov- og forskriftsstruktur er dessuten brukt for land-for-land-rapportering etter skatteforvaltningsloven § 8-12 med forskrift, som departementet har sett hen til i arbeidet med å utforme reglene til gjennomføring av direktivet.

6 Hvem som har rapporteringsplikt

6.1 Krav i direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt

6.1.1 Innledning

Hvem som, som minimum, skal underlegges rapporteringsplikt etter direktivet, er avhengig av regnskapsdirektivets virkeområde. Når det gjelder de konkrete kravene om offentlig land-for-land-rapportering om skatt, angir direktivet artikkel 48b hvilke selskap og filialer som skal underlegges krav om å rapportere informasjon om inntektsskatt. Artikkelen angir tre hovedkategorier av situasjoner som innebærer at landene må kreve at det utarbeides offentlig land-for-land-rapportering, samtidig som artikkelen også angir ulike former for unntak og avgrensninger. Til slutt i artikkelen er det inntatt en bestemmelse om omgåelsestilfeller.

6.1.2 Regnskapsdirektivets virkeområde

Regnskapsdirektivet gjelder etter artikkel 1 for de selskapstypene som er angitt i vedlegg I til regnskapsdirektivet. Dette er selskapstyper som gir begrenset ansvar for deltakerne eller eierne av eierandelene i selskapet. For Norges del er det aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som er angitt i vedlegg I. Direktivet gjelder i tillegg for foretak angitt i vedlegg II til regnskapsdirektivet. Dette er ulike selskapstyper der medlemmene har ubegrenset ansvar. For Norges del er partrederi, ansvarlig selskap og kommandittselskap oppført i vedlegg II. Forutsetningen for at regnskapsdirektivet skal gjelde for foretak oppført i vedlegg II, er at alle direkte og indirekte selskapsdeltakere er foretak med begrenset ansvar som nevnt i vedlegg I, eller, dersom de ikke er underlagt en medlemsstats lovgivning, har en sammenlignbar foretaksform som de som er angitt i vedlegg I.

Direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt gjør endringer i artikkel 1 i regnskapsdirektivet, ved at det inkluderes en ny nr. 1a om virkeområdet til de nye reglene om offentlig land-for-land-rapportering om skatt. Endringene gjøres for å sørge for at direktivets virkeområde også dekker filialer av selskap som ikke er underlagt en medlemsstats lovgivning, men som er av en sammenlignbar selskapstype som de som er angitt i vedlegg I.

6.1.3 Morselskap og frittstående selskap med virksomhet i utlandet

Artikkel 48b nr. 1 stiller i første avsnitt krav om at overordnet morselskap i konsern med konsolidert inntekt over 750 millioner euro to år på rad skal utarbeide, publisere og tilgjengeliggjøre en offentlig land-for-land-rapport om skatt for det siste av disse to (og fremtidige) regnskapsår.

Overordnet morselskap⁴ er i artikkel 48a nr. 1 punkt 1 definert som et selskap som utarbeider konsernregnskap for den største gruppen av selskap. Skulle det være flere morselskap som utarbeider konsernregnskap i et konsern, skal plikten påhvile det overordnede morselskapet som definert foran. For enkelhets skyld refereres det i høringsnotatet i det følgende til «morselskap» (ikke «øverste morselskap»).

Rapporteringsforpliktelsene faller bort dersom konsernets konsoliderte inntekt faller under terskelen på 750 millioner euro to år på rad, se artikkel 48b nr. 1 andre avsnitt.

Artikkel 48b nr. 1 tredje avsnitt bestemmer at de samme kravene skal gjelde for frittstående selskap med inntekt over samme terskelverdi, se tredje og fjerde avsnitt. Frittstående selskap er i artikkel 48a nr. 1 punkt 4 definert som et selskap som ikke er del av et konsern, jf. regnskapsdirektivet artikkel 2 punkt 11.

«Inntekt» etter artikkel 48b nr. 1 er definert i artikkel 48a nr. 2. Definisjonen viser til to alternativer. For foretak som ikke bruker internasjonale regnskapsstandarder, jf. IFRS-forordningen (forordning (EF) nr. 1606/2002), har definisjonen samme betydning som «nettoomsætning» se bokstav a. For andre foretak har definisjonen betydningen «inntekt» som definert av eller i det regnskapsmessige rammeverket som ligger til grunn for utarbeidelsen av regnskapet, se bokstav b. For opplysninger om inntekt som skal gis i selve rapporten, er det gitt en egen definisjon i artikkel 48c nr. 2 bokstav d, se omtale i punkt 7.

⁴ I uoffisiell norsk oversettelse av endringsdirektivet brukes til dels andre ord og uttrykk enn i høringsnotatet her. Et eksempel er «overordnet morforetak», fremfor «øverste morselskap». Begrunnelsen er at oversettelsen av endringsdirektivet bygger på oversettelser av regnskapsdirektivet for øvrig. I høringsnotatet brukes i stedet «selskap», i samsvar med språkbruken i regnskapsloven.

Krav til offentlig land-for-land-rapportering om skatt skal ikke gjelde for frittstående selskap eller morselskap og selskap i konsernet⁵ dersom slike selskap, herunder deres filialer, er etablert, har fast driftssted eller permanent forretningsaktivitet utelukkende på territoriet til ett medlemsland og ingen annen skattejurisdiksjon, se artikkel 48b nr. 2.

6.1.4 Mellomstore og store datterselskap av selskap hjemmehørende utenfor EU

Det følger av artikkel 48b nr. 4 at medlemsstatene skal pålegge mellomstore og store selskap som er underlagt landets lovgivning, og som er kontrollert av et morselskap som ikke er underlagt noen medlemstats lovgivning,⁶ å offentliggjøre og gjøre tilgjengelig rapport med opplysninger om inntektsskatt for morselskapet (offentlig land-for-land-rapport om skatt). Det er et vilkår at konsernets konsoliderte inntekt i hvert av de to foregående regnskapsår totalt er over 750 millioner euro.⁷

Mellomstore og store datterselskap er definert i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 3 og nr. 4. Det følger av artikkel 3 nr. 3 at et datterselskap er mellomstort når det verken er mikroforetak eller smått foretak, og på balansedagen overstiger inntil ett av følgende tre kriterier:

- balansesum: 25 millioner euro
- omsetning: 50 millioner euro
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250

I artikkel 3 nr. 4 er det bestemt at store selskap er selskap som på balansedagen overstiger minst to av kriteriene angitt over.

⁵ «Selskap i konsernet» er her brukt for å representere «affiliated undertakings», jf. regnskapsdirektivet artikkel 2 punkt 12, som i norsk offisiell oversettelse er definert som «to eller flere foretak innenfor et konsern».

⁶ I det følgende omtales dette gjerne som å være «hjemmehørende utenfor EØS». Ordlyden i direktivet refererer til EUs medlemsstater, men det er neppe tvil om at referansen også omfatter EØS-stater i denne sammenhengen, jf. EØS-avtalen protokoll 1.

⁷ Bestemmelsen er formulert slik at inntekten må være over 750 millioner euro to år på rad for at pliktene skal inntre. Samtidig følger det av bl.a. artikkel 48b nr. 4 tredje ledd at pliktene faller bort først når inntekten faller under 750 millioner euro. I praksis kan det helt hypotetisk være tilfeller der inntekten er nøyaktig 750 millioner euro, som gjør at pliktene enten ikke inntreffer, eller ikke faller bort, avhengig av konsernets situasjon. For enkelhets skyld refereres det i det følgende til at inntekten må være over 750 millioner euro.

Dersom opplysningene eller rapporten som skal offentliggjøres og gjøres tilgjengelig etter artikkel 48b nr. 4 første avsnitt, ikke er tilgjengelig for datterselskapet, skal datterselskapet be om alle opplysninger fra morselskapet som er nødvendige for å oppfylle plikten etter første ledd, jf. artikkel 48b nr. 4 andre avsnitt. Dersom morselskapet ikke skaffer til veie de etterspurte opplysningene, skal datterselskapet utarbeide, offentliggjøre og gjøre tilgjengelig en rapport om inntektsskatt på grunnlag av de opplysningene som datterselskapet er i besittelse av, har innhentet eller ervervet, i tillegg til en erklæring om at morselskapet ikke har gjort de nødvendige opplysningene tilgjengelige.

Pliktene beskrevet her skal falle bort, på samme måte som for morselskap og frittstående selskap beskrevet i punktet over, når konsernets konsoliderte inntekt faller under 750 millioner euro i to år på rad, jf. artikkel 48b nr. 4 tredje avsnitt. Se fotnote 8.

6.1.5 Filialer av selskap hjemmehørende utenfor EØS

For å sikre at offentligheten kan vurdere aktiviteten i konsern eller selskap som ikke er hjemmehørende i EU, stiller direktivet også krav til rapportering for flernasjonale selskap som er etablert i EU bare gjennom filialer. Artikkel 48b nr. 5 bestemmer at filialer i en medlemstat av et selskap som ikke er underlagt lovgivningen i noen medlemsstat, skal offentliggjøre og gjøre tilgjengelig en land-for-land-rapport om skatt for morselskapet eller det frittstående selskapet. Rapporten skal gjelde det andre av de to siste regnskapsårene.

Plikten skal gjelde i tilfeller der filialen har en nettoomsætning som oversteg grensen i artikkel 3 nr. 2 for hvert av de siste to regnskapsårene, se nr. 5 fjerde avsnitt. Dette er grensen for hva som regnes som små selskap, og er i direktivet 10 millioner euro.

Hvilke filialer som skal omfattes, følger av nr. 5 sjette avsnitt bokstav a og b. For det første må selskapet som åpnet filialen være enten del av et konsern hvis overordnet morselskap ikke er underlagt en medlemstats lovgivning, eller være et frittstående selskap. Kravene til inntekt på minst 750 millioner euro i to påfølgende år gjelder også, se bokstav a. For det andre kan ikke morselskapet nevnt i bokstav a ha et mellomstort eller stort datterselskap som er omfattet av artikkel 48b nr. 4, jf. over.

Filialer som oppfyller kriteriene beskrevet over, får, på samme måte som mellomstore og store datterselskap, plikt til å offentliggjøre og gjøre tilgjengelig en offentlig land-for-

land-rapport om skatt om morselskapet eller det frittstående selskapet filialen er del av, se artikkel 48b nr. 5 første avsnitt.

Der disse opplysningene eller land-for-land-rapport ikke er tilgjengelige, skal den eller de personene som har ansvaret for å oppfylle filialens plikter etter artikkel 48e nr. 2, som henviser til artikkel 41 i direktiv (EU) 2017/1132 (kodifiserte selskapsdirektiv), be morselskapet eller det frittstående selskapet om å gi dem all nødvendig informasjon for å oppfylle pliktene sine, jf. artikkel 48b nr. 5 andre avsnitt. Gis ikke denne informasjonen, skal filialen utarbeide, offentliggjøre og gjøre tilgjengelig en land-for-land-rapport om skatt med all den informasjonen filialen har i sin besittelse, har innhentet eller har ervervet, i tillegg til en erklæring om at morselskapet eller det frittstående selskapet ikke har gjort den nødvendige informasjonen tilgjengelig, jf. artikkel 48b nr. 5 tredje avsnitt.

Filialens plikter skal falle bort dersom den enten faller under grensene for små foretak to år på rad, jf. artikkel 48b nr. 5 femte avsnitt, eller dersom kriteriene i nr. 5 sjette avsnitt bokstav a ikke oppfylles i to påfølgende regnskapsår.

6.1.6 Unntak der land-for-land-rapport allerede utarbeides

Artikkel 48b angir enkelte unntak fra kravene om å utarbeide land-for-land-rapport for tilfeller der land-for-land-rapport allerede utarbeides. I nr. 3 er det bestemt at kravene i nr. 1 ikke skal gjelde der det allerede er krav om en land-for-land-rapport etter reglene i direktiv 2013/36/EF (CRD) artikkel 89. Dette er reglene om land-for-land-rapportering som gjelder i finanssektoren, se omtale i punkt 4.3 over.

Videre bestemmer artikkel 48b nr. 6 når det ikke kan gis regler om land-for-land-rapportering om skatt som gjelder for filialer og mellomstore og store datterselskap av selskap fra utenfor EØS. Forutsetningen er at visse kriterier er oppfylt. For det første må det utarbeides en land-for-land-rapport om skatt av det aktuelle morselskapet eller det frittstående selskapet på en måte som er i overensstemmelse med kravene i artikkel 48c. For det andre må følgende kriterier være oppfylt:

- Land-for-land-rapporten om skatt er gratis tilgjengelig for allmennheten i et elektronisk, maskinlesbart format
 - på nettsiden til morselskapet/konsernspissen eller det frittstående selskapet,
 - på minst ett av EØS-statenes offisielle språk,

- senest 12 måneder etter balansedagen for det regnskapsåret som land-for-land-rapporten er utarbeidet for, og
- land-for-land-rapporten om skatt identifiserer navn og forretningsadresse av et enkelt datterselskap eller navn og adresse til en enkelt filial underlagt en medlemstats lovgivning som har offentliggjort en offentlig land-for-land-rapport om skatt i samsvar med reglene i artikkel 48d nr. 1.

6.1.7 Konvertering av terskelverdier

Artikkel 48c nr. 9 gir regler om konvertering av terskelverdiene i direktivet til andre valutaer for de medlemslandene som ikke benytter euro. Kursen skal settes til den som gjaldt 21. desember 2021, men med mulighet til å øke eller senke tersklene med opptil fem prosent for å angi et rundt tall i nasjonal valuta. Det er også gitt en regel om vekslingskursen for valutakursen i tredjeland, der det er relevant – også her settes vekslingskursen til 21. desember 2021, men med avrunding av terskelverdien til nærmeste tusen, se nr. 9 andre avsnitt.

6.1.8 Omgåelse av plikt til å rapportere

Artikkel 48b nr. 7 inneholder en bestemmelse for å fange opp tilfeller hvor rapporteringsplikten er forsøkt omgått. Medlemsstatene skal kreve at datterselskap og filialer som ikke underlegges kravene i nr. 4 og 5, offentliggjør og gjør tilgjengelig en land-for-land-rapport om skatt der et slikt datterselskap eller en slik filial utelukkende har som formål å omgå rapporteringskravene i kapittel 10a.

6.2 Departementets vurderinger og forslag

6.2.1 Innledning

Departementet viser til omtalen og beskrivelsen av direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt sitt krav til virkeområde for de nye reglene. Etter departementets vurdering er det få valgmuligheter når det gjelder innføringen av de nye reglene om krav om land-for-land-rapportering om skatt, foruten det som behandles rett under om avgrensningen av selskaps-/foretakstyper. Det er derfor i hovedsak et spørsmål om hvordan direktivkravene bør gjennomføres i regelverket.

6.2.2 Regnskapsdirektivets virkeområde og generelt om det foreslåtte virkeområdet

Som det fremgår i redegjørelsen i punkt 6.1.2 over, gjelder kravene om offentlig land-for-land-rapportering om skatt etter direktivet bare for selskaps-/foretakstypene angitt i regnskapsdirektivets vedlegg I og, på visse vilkår, vedlegg II. For Norges vedkommende er det aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er del av vedlegg I, se tilpasningene til regnskapsdirektivet vedlegg I i EØS-komitebeslutning nr. 38/90 av 22. juni 2017 artikkel 1 nr. 2, tilpasning b til regnskapsdirektivet. I vedlegg II angis partrederi, ansvarlig selskap og kommandittselskap for Norges del, se tilpasning c.

Etter departementets vurdering er det grunn til å vurdere om kravene om offentlig land-for-land-rapportering om skatt bør gjelde også for andre typer juridiske personer, forutsatt at vilkårene for øvrig er oppfylt (jf. under). Samtidig fremstår dette kun aktuelt for norske selskap. I direktivet er det klart at kravene til offentlig land-for-land-rapportering om skatt for filialer av utenlandske selskap bare kan knyttes til utenlandske selskap som er sammenlignbare med typene nevnt i vedlegg I til direktivet, det vil si aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper for Norges vedkommende.

En lignende problemstilling har vært til vurdering i forbindelse med gjennomføringen av direktivet om bærekraftsrapportering (direktiv (EU) 2022/2464 (CSRD)). I Prop. 57 L (2023–2024) punkt 5.3.5.3 ga departementet uttrykk for at kravene til bærekraftsrapportering i utgangspunktet bør avhenge av foretakets størrelse, virksomhet og rolle i kapitalmarkedet, og ikke av selskapsform.

Til sammenligning er ikke reglene i skatteforvaltningsloven avgrenset til å gjelde for regnskapspliktige som er omfattet av regnskapsdirektivet. Fra Skattedirektoratet har departementet fått opplyst at det i 2024 (siste år med tilgjengelige tall) var til sammen elleve norske morselskap som leverte land-for-land-rapport etter skatteforvaltningsloven til skattemyndighetene som ikke er allmennaksje- eller aksjeselskap. Siden skatteforvaltningsloven ikke krever land-for-land-rapportering av norske mellomstore og store datterselskap av utenlandske morselskap på samme måte som direktivet krever, gir imidlertid ikke disse tallene et dekkende bilde av hvilke konsekvenser det vil ha å gjøre gjeldende land-for-land-rapporteringskravene også for andre organisasjonsformer.

På denne bakgrunn foreslår departementet at virkeområdet knyttes til avgrensningen av regnskapspliktige foretak. Departementet nevner at en lignende løsning synes å

være valgt i Danmark, der virkeområdet er knyttet til årsregnskapsloven, selv om lovens virkeområde er videre enn direktivet, se det danske lovforslaget: 2022/2 LSF 118 punkt 2.2 og bekendtgørelse av årsregnskapsloven (LBK nr. 1057 av 23. september 2024) § 137b stk. 1 jf. § 3 stk. 1.

6.2.3 Norske morselskap og frittstående selskap med virksomhet i utlandet

Departementet foreslår i regnskapsloven ny § 2-10a første ledd at norske morselskap og andre selskap som driver virksomhet i utlandet skal utarbeide, publisere og tilgjengeliggjøre en land-for-land-rapport om skatt. Det er en forutsetning at de ikke selv er datterselskap av selskap hjemmehørende i en EØS-stat. Departementet foreslår at «overordnet morselskap» (jf. artikkel 48a nr. 1 punkt 1) defineres i utkastet til § 2-10a syvende ledd bokstav a som morselskap som utarbeider konsolidert årsregnskap for den største gruppen selskap i konsernet. «Frittstående selskap» (jf. artikkel 48a nr. 1 punkt 4) foreslås definert i syvende ledd bokstav b som selskap som ikke er del av konsern.

Departementet foreslår at kravene inntre når konsolidert inntekt på balansedagen i to påfølgende regnskapsår har vært minst 7,5 milliarder kroner, se forslag til § 2-10a tredje ledd. Summen er valgt på bakgrunn av vekslingskursen mellom euro og kroner på tidspunktet som er angitt i ny artikkel 48c nr. 9, 21. desember 2021. Ifølge informasjon på Norges Banks nettsider var vekslingskursen denne dagen 10,1488.⁸ 750 millioner euro tilsvarte på dette tidspunktet 7,61 mrd. kroner. Terskelverdien kan justeres opp eller ned med opptil 5 pst. for å få en rund sum i nasjonal valuta, jf. artikkel 48c nr. 9. Terskelen kan dermed ikke justeres helt ned til 6,5 milliarder, som er terskelen i dagens regelverk for land-for-land-rapportering til skattemyndighetene, se skatteforvaltningsloven § 8-12 fjerde ledd. Terskelen kan heller ikke justeres helt opp til 8 milliarder kroner. 7,5 milliarder kroner fremstår etter departementets vurdering derfor som den mest nærliggende terskelverdien.

Nå omsetningen i to påfølgende regnskapsår på balansedagen har vært under 7,5 milliarder kroner, faller pliktene bort, se forslag til § 2-10a tredje ledd andre punktum.

⁸ <https://www.norges-bank.no/tema/Statistikk/Valutakurser/?tab=currency&id=EUR>

6.2.4 Mellomstore og store datterselskap av selskap hjemmehørende utenfor EØS

Departementet foreslår i regnskapsloven § 2-10a andre ledd at norske mellomstore og store datterselskap som kontrolleres av morselskap som ikke er hjemmehørende i en EØS-stat skal publisere og tilgjengeliggjøre en land-for-land-rapport om skatt.

Når det gjelder hvilken terskelverdi som skal brukes for konsernets inntekt, følger det av ny artikkel 48c nr. 9 andre avsnitt at terskelverdien i utgangspunktet baseres på vekslingskursen for valutaen i det relevante tredjelandet mot euro per 21. desember 2021, avrundet til nærmeste tusen. I både Sverige og Danmark er direktivet gjennomført med referanser til henholdsvis svenske og danske kroner, og departementet foreslår derfor at det i norsk rett refereres til norske kroner, i en terskelverdi som tilsvarer vekslingskursen mot euro. Departementet foreslår derfor at det for disse foretakene refereres til en terskelverdi uttrykt i norske kroner (7,5 milliarder) og vekslingskurs til den aktuelle utenlandske valutaen per 21. desember 2021, avrundet til nærmeste tusen.

Dersom opplysningene eller rapporten som skal publiseres og tilgjengeliggjøres ikke er tilgjengelig for datterselskapet, skal datterselskapet be om alle opplysninger fra det overordnede morselskapet som er nødvendige for å oppfylle plikten til å publisere og offentliggjøre en land-for-land-rapport om skatt, se forslag til § 2-10a andre ledd fjerde punktum. Dersom morselskapet ikke skaffer til veie de etterspurte opplysningene, skal datterselskapet utarbeide, offentliggjøre og gjøre tilgjengelig en rapport om inntektsskatt på grunnlag av de opplysningene som datterselskapet er i besittelse av, har innhentet eller ervervet, i tillegg til en erklæring om at morselskapet ikke har gjort de nødvendige opplysningene tilgjengelige, se § 2-10a andre ledd femte punktum.

6.2.5 Filialer av selskap hjemmehørende utenfor EØS

Departementet foreslår i regnskapsloven § 2-10a andre ledd at kravene om offentlig land-for-land-rapport om skatt skal gjelde for filialer av selskap som ikke er hjemmehørende i en EØS-stat, forutsatt at omsetningen i filialen overstiger grensen for å omfattes av reglene om små foretak.

Departementet foreslår at terskelverdien, på samme måte som for mellomstore og store datterselskap av selskap hjemmehørende utenfor EØS, for disse foretakene

refereres til en terskelverdi uttrykt i euro (750 millioner) og vekslingskurs til den aktuelle utenlandske valutaen per 21. desember 2021, avrundet til nærmeste tusen.

6.2.6 Unntak der land-for-land-rapport utarbeides allerede

For å gjennomføre reglene om når det likevel ikke er plikt til å utarbeide offentlig land-for-land-rapport om skatt som følge av andre, eksisterende krav om utarbeidelse av land-for-land-rapportering, foreslår departementet at nærmere regler om unntak fra reglenes virkeområde kan gis i forskrift. Forskriftshjemmelen foreslås avgrenset til å gjelde land-for-land-rapporteringskrav som bygger på EØS-krav. Den er ikke ment å skulle brukes til å begrense pliktene til å utarbeide offentlig land-for-land-rapportering om skatt på andre måter. Departementet viser til forslaget til § 2-10a åttende ledd.

6.2.7 Omgåelse av plikt til å rapportere

Som beskrevet i punkt 6.1.8 over, skal statene sørge for at direktivkravene også rammer omgåelsestilfeller. Med andre ord skal kravet om å utarbeide offentlig land-for-land-rapport om skatt gjelde også for datterselskap eller filialer som er opprettet uten annet formål enn å omgå reglene. Etter departementets vurdering må vurderingen av om et selskap er opprettet for å omgå rapporteringen gjøres konkret i den enkelte sak av en nasjonal myndighet eller domstol. Departementet antar at landene har en viss fleksibilitet i hvordan landene ønsker å fastslå om et selskap tjener noe annet formål enn å omgå rapporteringskravene.

For å gjennomføre direktivet foreslår derfor departementet en særskilt regel om når også mindre selskap enn mellomstore og store datterselskap samt filialer likevel er underlagt krav om å offentliggjøre og gjøre tilgjengelig en offentlig land-for-land-rapportering om skatt. I praksis kan dette f.eks. fastslås i forbindelse med ev. straffeforfølgning eller annen oppfølging av om det rapporteres i samsvar med kravene i regelverket. Departementet viser til forslaget til § 2-10a sjettede ledd.

7 Rapporteringspliktens innhold

7.1 Krav i direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt

7.1.1 Opplysninger om virksomheten

De nærmere krav til innholdet i rapporten med opplysninger om inntektsskatt som skal utarbeides, publiseres og gjøres tilgjengelig etter artikkel 48b, følger av følger av artikkel 48c.

Etter artikkel 48c nr. 1 skal rapporten inneholde opplysninger om all virksomhet i det overordnede morselskapet eller det frittstående selskapet, herunder virksomhet i selskap i konsernet som inngår i det konsoliderte regnskapet for det relevante regnskapsåret. Overordnede morselskap og frittstående selskap er definert i artikkel 48a nr. 1, henholdsvis i punkt 1 og 4.

Hvilke opplysninger rapporten skal inneholde, følger av artikkel 48c nr. 2 bokstav a til h:

- a. Navn på det overordnede morselskap eller det frittstående selskapet, hvilket regnskapsår rapporten gjelder, valutaen som er brukt og, der det er relevant, en liste over alle datterselskap konsolidert i årsregnskapet som er etablert i EU eller i en jurisdiksjon oppført i vedlegg I og II til EU-rådets beslutning om listen over ikke-samarbeidende skattejurisdiksjoner.
- b. En kort beskrivelse av virksomheten deres.
- c. Antallet ansatte i fulltidsekvivalenter.
- d. Inntekt, som skal beregnes enten som
 - i. summen av nettoomsetning, andre driftsinntekter, inntekter av kapitalinteresser, unntatt utbytte fra selskap i konsernet, inntekter fra andre verdipapirer og lån som er del av eiendelene, andre renteinntekter og tilsvarende inntekter dekket av regnskapsdirektivet vedlegget V og VI, eller
 - ii. inntekten slik det er definert i det regnskapsmessige regelverket som regnskapet er utarbeidet på grunnlag av, unntatt verdijusteringer og utbytte fra selskap i konsernet.

Det er i andre avsnitt presisert at inntekt skal inkludere transaksjoner med nærstående parter, definert i regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 3.

- e. Resultat før skatt.

- f. Påløpt inntektsskatt i det regnskapsåret rapporten gjelder. Påløpt inntektsskatt skal beregnes til den inneværende skattekostnaden beregnet av det skattepliktige overskuddet eller underskuddet for selskap og filialer i den enkelte jurisdiksjon. Påløpt inntektsskatt skal bare reflektere skatt knyttet til virksomhet i det aktuelle inntektsåret, og skal ikke inkludere utsatt skatt eller avsetninger til skatt, jf. presisering i samme artikkel tredje avsnitt.
- g. Faktisk betalt skatt (etter kontantprinsippet) i det regnskapsåret rapporten gjelder. Med faktisk betalt skatt menes den skatten som er betalt i det aktuelle året av selskap og filialer hjemmehørende i den enkelte jurisdiksjonen. Faktisk betalt skatt skal også omfatte kildeskatter som er tilbakeholdt og innbetalt av andre selskap, både nærstående og ikke-nærstående, på vegne av selskapet, jf. samme artikkel fjerde avsnitt.
- h. Akkumulert overskudd og bokført egenkapital ved utgangen av det relevante regnskapsåret. Dette betyr summen av overskudd fra tidligere regnskapsår og det relevante regnskapsåret som ikke har blitt fordelt. For filialer skal akkumulert overskudd og bokført egenkapital være akkumulert overskudd og bokført egenkapital for selskapet som åpnet filialen.

I artikkel 48c nr. 7 er det åpnet for at rapporten kan, der det er relevant på konsernnivå, inneholde en overordnet beskrivelse som forklarer vesentlige forskjeller mellom beløpene rapportert etter nr. 2 bokstav f og g, som tar hensyn til korresponderende beløp for tidligere regnskapsår hvis det er hensiktsmessig.

7.1.2 Bruk av land-for-land-rapport til skattemyndighetene

Etter artikkel 48c nr. 3 skal medlemsstater tillate at informasjonen som skal gis etter nr. 2 følger rapporteringsinstruksjonene for land-for-land-rapportering for skatteformål i vedlegg III del II avsnitt B og C til direktivet om administrativt samarbeid i skattesaker (Council Directive on administrative cooperation in the field of taxation (2011/16/EU), – «DAC»). Formålet er å legge til rette for gjenbruk av rapportene til skattemyndighetene og dermed unngå å skape administrative byrder, jf. fortalen avsnitt 14. Rapporten kan i tillegg inneholde en beretning tilsvarende direktivet artikkel 48c nr. 7, jf. fortalen samme sted. Det skal angis i rapporten om den er utarbeidet etter artikkel 48c nr. 2 eller nr. 3, jf. nr. 10.

7.1.3 Standardisert format for rapporteringen

I artikkel 48c nr. 4 er det bestemt at informasjonen omfattet av nr. 2 og 3 skal presenteres ved hjelp av felles maler og i elektroniske, maskinlesbare formater. EU-kommisjonen er delegert kompetanse til å vedta disse malene og formatene i form av implementerende rettsakter. EU-kommisjonen vedtok slike maler og elektroniske rapporteringsformater 29. november 2024, som forordning (EU) 2024/2952.

7.1.4 Hvilke land informasjonen skal fordeles på

Artikkel 48c nr. 5 angir hvilke skattejurisdiksjoner rapporten skal omfatte, og på hvilket grunnlag opplysningene skal tilordnes den enkelte jurisdiksjon.

Artikkel 48c nr. 5 første avsnitt bestemmer at opplysningene i nr. 2 og 3 skal gis for hvert medlemsland. Der et medlemsland består av flere skattejurisdiksjoner, skal opplysningene aggregeres / gis samlet på medlemslandsnivå. Skattejurisdiksjon er definert i ny artikkel 48a nr. 1 tredje avsnitt som en stat eller ikke-statlig jurisdiksjon som har selvstendig myndighet med hensyn til selskapsskatt

Det følger av artikkel 48c nr. 5 andre avsnitt at i tillegg til EUs medlemsland, skal opplysningene i artikkel 48c nr. 2 og 3 gis for hver av jurisdiksjonene som per 1. mars i det regnskapsåret som rapporten gjelder for, var oppført i EUs liste over ikke-samarbeidende skattejurisdiksjoner. Listen publiseres i vedlegg I til EU-rådets avgjørelse om EUs liste over ikke-samarbeidende jurisdiksjoner. Opplysningene skal også gis for hver av jurisdiksjonene som, per 1. mars i det regnskapsåret som rapporten gjelder for og 1. mars i det etterfølgende regnskapsåret, er omtalt i vedlegg II til samme avgjørelse. Vedlegg II gjelder jurisdiksjoner som samarbeider med EU om å adressere svakheter i sine skattesystemer, se fortalen avsnitt 17.⁹

For resten av verden skal opplysningene i artikkel 48c nr. 2 og 3 gis aggregert/samlet, jf. artikkel 48c nr. 5 tredje avsnitt.

Det følger av artikkel 48c nr. 5 fjerde avsnitt at opplysningene i rapporten skal tilordnes den enkelte jurisdiksjon på grunnlag av hvor det enkelte selskapet er etablert, har et

⁹ Listen over ikke-samarbeidende skattejurisdiksjoner er tilgjengelig her:

<https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

fast driftssted eller varig forretningsvirksomhet som kan bli skattepliktig i den aktuelle jurisdiksjonen.

Dersom virksomheten til flere selskap i konsernet kan være gjenstand for inntektsskatt i en jurisdiksjon, skal opplysningene som tilordnes skattejurisdiksjonen utgjøre summen av opplysningene om virksomheten til de enkelte selskapene i konsernet og filialer, jf. artikkel 48c nr. 5 femte avsnitt. Dette innebærer at opplysningene i hver kategori skal aggregeres per medlemsland.

Det er i sjetten avsnitt presisert at opplysninger om en bestemt aktivitet ikke skal tilordnes mer enn én skattejurisdiksjon.

7.1.5 Utsatt offentliggjøring av noen typer informasjon

I medhold av artikkel 48c nr. 6 kan medlemsstatene åpne for at spesifikke opplysninger som skal offentliggjøres etter samme artikkel nr. 2 og 3, midlertidig utelates fra rapporten. Forutsetningen er at offentliggjøring av de spesifikke opplysningene kan volde betydelig skade for den kommersielle posisjonen til de virksomhetene som rapporten omhandler. Enhver utelatelse må angis tydelig i rapporten. Videre må utelatelsen begrunnes.

Medlemsstaten skal påse at all informasjon som er utelatt etter første avsnitt, offentliggjøres i rapport for et senere år og senest fem år etter den opprinnelige utsettelsen, jf. nr. 6 andre avsnitt.

Det er samtidig bestemt rapporten aldri kan utelate opplysninger om de ikke-samarbeidende skattejurisdiksjonene på EU-rådets liste (både vedlegg I og II), se tredje avsnitt.

7.1.6 Bruk av valuta

I artikkel 48c nr. 8 første avsnitt bestemmer at den rapporteringspliktige skal bruke samme valuta ved utfylling av rapporten som den som er brukt i det konsoliderte regnskapet eller regnskapet til det frittstående foretaket. Medlemsstatene skal ikke kreve at land-for-land-rapporten offentliggjøres i en annen valuta.

I samme bestemmelse andre avsnitt er det gitt et unntak for tilfeller som nevnt i andre avsnitt i artikkel 48b nr. 4, se omtale i punkt 6.1.4. Departementet forstår dette som en referanse til andre setning i avsnittet, nærmere bestemt tilfeller der det rapporteringspliktige datterselskapet utarbeider, publiserer og gjør tilgjengelig

rapporten i mangel på informasjon fra morselskapet som gjør det mulig for datterselskapet å etterleve kravene beskrevet i artikkel 48b nr. 4 første avsnitt. Etter artikkel 48c nr. 8 andre avsnitt skal datterselskapet gi opplysningene i den valutaen som det aktuelle datterforetaket benytter i sitt årsregnskap, se artikkel 48c nr. 8 andre avsnitt.

7.2 Departementets vurderinger og forslag

7.2.1 Opplysninger om virksomheten

Departementet viser til omtalen av direktivets bestemmelser om hvilke opplysninger offentlig land-for-land-rapport skal inneholde i punkt 7.1.1 over. Departementet vil i det følgende kommentere enkelte av opplysningene som rapporten etter utkastet til forskrift § 1 skal inneholde.

Inntekt kan beregnes på to ulike måter, se ny artikkel 48c nr. 2 bokstav d nr. i og ii. Det fremstår noe uklart om direktivet tillater at landene velger ett av alternativene, eller om begge alternativene skal være tilgjengelige i forbindelse med rapporteringen.

Departementet antar at siden nr. i refererer til definisjoner i vedlegg til regnskapsdirektivet, er nr. ii særlig aktuelt for foretak som ikke utarbeider regnskap i henhold til regnskapsdirektivet, og at bestemmelsen er ment å gi valgfrihet i rapporteringen for å dekke alle relevante tilfeller.

Etter alternativ nr. i skal inntekten beregnes til summen av nettoomsetning, andre driftsinntekter, inntekter av kapitalinteresser, unntatt utbytte fra selskap i konsernet, inntekter fra andre verdipapirer og lån som er del av eiendelene, andre renteinntekter og tilsvarende inntekter dekket av regnskapsdirektivet vedlegg V og VI. Disse bestemmelsene er gjennomført i regnskapsloven §§ 6-1 og 6-1a. Etter alternativ nr. ii beregnes inntekten ved å ta utgangspunkt i den regnskapsmessige inntekten i henhold til det regnskapsmessige regelverket benyttet ved utarbeidelsen av regnskapet, ekskludert verdijusteringer og utbyttebetalinger fra selskap i konsernet.

Inntekt som skal rapporteres i offentlig land-for-land-rapport har klare likheter med inntekt som skal oppgis i land-for-land-rapport for skatteformål, jf. OECD/ G20 BEPS Action 13 Final Report side 33. En viktig forskjell er at inntekten som skal oppgis i offentlig land-for-land-rapport gis samlet for inntekt fra relaterte parter og andre, jf. artikkel 48c nr. 2 andre avsnitt.

Opplysninger om påløpt skatt skal bare reflektere skatt knyttet til virksomhet i det aktuelle inntektsåret, og skal ikke inkludere utsatt skatt eller avsetninger til skatt, jf. presisering i samme artikkel nr. 2 tredje avsnitt. Dette er for øvrig i tråd med land-for-land-rapport etter skatteforvaltningsloven, se Prop. 120 L (2015–2016) punkt 6.3.3.

Antall ansatte skal oppgis i *fulltidsekvivalenter*. Departementet legger til grunn at antallet kan baseres på årets gjennomsnitt ved årets slutt, slik det er gjort for reglene om land-for-land-rapport til skattemyndighetene, se Prop. 120 L (2015–2016) punkt 6.3.3.

Også *resultat før skatt*, *påløpt inntektsskatt*, *faktisk betalt inntektsskatt* og *akkumulert overskudd* er uttrykk som synes å tilsvare uttrykk som er brukt i regelverket om land-for-land-rapport til skattemyndighetene, der benevnt «resultat før skattekostnad», «inntektsskatt», «betalt inntektsskatt» og «opptjent egenkapital». Når det gjelder akkumulert overskudd, følger det av artikkel 48c nr. 2 femte avsnitt andre punktum at akkumulert overskudd for filialer skal være overskuddet i selskapet som åpnet filialen. Samtidig fremgår det i artikkel 48c nr. 5 sjette avsnitt at ingen opplysninger skal tilordnes mer enn én skattejurisdiksjon. Akkumulert fortjeneste skal dermed tilordnes landet der foretaket er hjemmehørende, ikke der filialen er etablert. Tilsvarende gjelder etter det internasjonale regelverket for land-for-land-rapportering til skattemyndighetene, jf. BEPS Action 13 Final Report 2015 side 34.

7.2.2 Bruk av land-for-land-rapport til skattemyndighetene

Det følger av direktivet artikkel 48c nr. 3 at medlemsstater skal tillate at opplysningene som skal gis etter nr. 2, følger rapporteringsinstruksjonene i vedlegg III del II avsnitt B og C til direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbeid i skattesaker («DAC»). Regler om utveksling av land-for-land-rapporter ble tatt inn i DAC ved direktiv 2016/881/EU («DAC 4»). Vedlegg III del II til DAC gir veiledning om de enkelte opplysningene som land-for-land-rapporten skal inneholde.

Både reglene i DAC 4 og de norske reglene om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene følger opp enigheten som ble oppnådd om land-for-land-rapportering for skatteformål av landende som deltok i OECD/G20s BEPS-prosjekt,¹⁰ jf. avsnitt 14 og 17 i fortalen til DAC 4 og Prop. 20 L (2015–2016) punkt 4.

Rapporteringsinstruksjonene i vedlegg III del II avsnitt B og C har samme ordlyd som

¹⁰ 2015 Final Report on Action 13

tilsvarende veiledningen om tilsvarende opplysninger som skal rapporteres etter modellreglene i 2015 Final Report on Action 13.

På denne bakgrunn foreslår departementet at det i forskrift om offentlig land-for-land-rapport om skatt åpnes for at man i rapporten kan gjenbruke opplysninger brukt i land-for-land-rapport utarbeidet etter skatteforvaltningslovens regler og veiledning gitt til denne. Se forslag til forskrift § 2 første ledd andre punktum.

7.2.3 Standardisert format for rapporteringen

EU-kommisjonen har fastsatt felles maler for rapporteringen og krav om bruk av elektroniske, maskinlesbare formater, se forordning (EU) 2024/2952. Departementet foreslår å kunne gi regler om bruk av formater og maler i forskrift, som gjør det mulig å inkorporere rettsakter fra EU-kommisjonene etter hvert som de tas inn i EØS-avtalen.

Forordningen legger opp til at den offentlige land-for-land-rapporten om skatt skal bruke XHTML-format og «embedding of markups» ved bruk av Inline XBRL-spesifikasjoner, se forordningen artikkel 4. Formatet Inline XBRL er et strukturert dataspråk som gjør det mulig å utarbeide dokumenter som er både maskinlesbare og lesbare for mennesker. Formatet er allerede mye i bruk og skal brukes i ulike andre EU-regelverk på finansmarkedsområdet.

Departementet viser til forslaget til ny § 2-10c femte ledd og utkast til forskrift § 2.

7.2.4 Hvilke land informasjonen skal fordeles på

Som redegjort for i punkt 7.1.4, følger det av direktivet artikkel 48c nr. 5 første og andre avsnitt at opplysningene skal gis fordelt på hver medlemsstat og jurisdiksjoner oppført i vedlegg I og II til EU-rådets avgjørelse om ikke-samarbeidende jurisdiksjoner. For øvrige land i verden skal informasjonen etter direktivet gis aggregert/samlet, jf. samme bestemmelse tredje avsnitt. Departementet foreslår for øvrig å gjennomføre direktivets definisjon av skattejurisdiksjon i § 2-10a syvende ledd bokstav c.

På bakgrunn av anmodningsvedtak fra Stortinget har departementet vurdert om rapporteringsplikten bør være videre enn det som følger av direktivet, slik at rapporten skal inneholde opplysninger om alle land hvor konsernet har virksomhet, jf. punkt 3. Departementet mener forslaget bør følge direktivets løsning for hvilke land rapporteringen skal omfatte.

På denne bakgrunn foreslår departementet at opplysninger i offentlig land-for-land-rapport skal gis for hvert medlemsland i EØS. Dersom et medlemsland består av flere skattejurisdiksjoner, skal opplysninger om disse gis aggregert/samlet. Videre foreslår departementet at det skal gis opplysninger om virksomhet i jurisdiksjoner som nevnt i forslag til forskrift § 3, som viser videre til forskrift 1. juli 2025 nr. 1379 om ikke-samarbeidsvillige jurisdiksjoner for skatteformål. Listen vil følge listen av jurisdiksjoner oppført i vedlegg I og II til EU-rådets avgjørelse om EUs liste over ikke-samarbeidende jurisdiksjoner, om ikke det er spesifikke grunner til noe annet.

Departementet foreslår at opplysningene skal tilordnes landene basert på hvor foretaket er etablert, har fast driftssted eller har varig forretningsvirksomhet som, gitt aktivitetene til konsernet eller det frittstående selskapet, kan være skattepliktig i den aktuelle skattejurisdiksjonen, jf. artikkel 48c nr. 5 fjerde avsnitt. Direktivets ordlyd refererer til at virksomheten «kan være inntektsskattepliktig» i den aktuelle skattejurisdiksjonen – ikke at den faktisk skattlegges. Opplysninger om en virksomhet skal ikke henføres til mer enn én skattejurisdiksjon, jf. artikkel 48c nr. 5 sjette avsnitt. Se i denne sammenhengen kommentaren over i punkt 7.2.1 om filialer.

Opplysninger skal aggregeres per EØS-stat, se artikkel 48c nr. 5 femte avsnitt. Dersom det er flere foretak i samme EØS-stat, skal opplysningene med andre ord gis samlet om den aktuelle staten.

Departementet viser til forslag til ny forskriftsbestemmelse § 1 fjerde ledd.

7.2.5 Muligheter for utsatt offentliggjøring

Direktivet åpner for at landene kan akseptere utsatt offentliggjøring av deler av informasjonen som ellers skal rapporteres, se artikkel 48c nr. 6. Her er det vist til at umiddelbar offentliggjøring av visse opplysninger alvorlig kan skade en virksomhets kommersielle posisjon. Fortalen avsnitt 18 omtaler samme forhold, uten at det er gitt eksempler på konkrete forhold som kan føre til slik alvorlig skade eller hva som er å regne som alvorlig skade. Den utsatte offentliggjøringen skal for øvrig uansett kunne opprettholdes bare så lenge offentliggjøring kan ha den skadelige effekten, og uansett i maksimalt fem år. Det må opplyses om utsettelsen og gis en begrunnelse for utsettelsen, se ny artikkel 48c nr. 6 første avsnitt siste punktum. I fortalen avsnitt 18 er det dessuten uttrykt at begrunnelsen må dokumenteres.

Så vidt departementet har identifisert, har i alle fall Sverige og Danmark innført en mulighet for utsatt offentliggjøring. I den svenske lovproposisjonen er det vist til de konkurranseulempene en antar vil kunne oppstå for svenske foretak om denne utsettelsesmuligheten ikke gis, samtidig som det bemerkes at unntaket for offentliggjøring uansett bare er midlertidig.

Departementet ser at det kan være grunner til å benytte opsjonen i direktivet, slik Danmark og Sverige har gjort, bl.a. knyttet til konkurransesituasjonen for norske konsern og foretak.

Samtidig kan det være en risiko for at muligheten for å skjerme opplysninger brukes i større grad enn det som strengt tatt er tillatt etter direktivet, noe som kan være krevende å avdekke.

Etter departementets vurdering er det ønskelig å begrense konkurranseulempen for norske selskap, slik også Sverige og Danmark har begrunnet sine regler med, og det foreslås derfor en tilsvarende unntaksmulighet, i samsvar med direktivet, se forslag til forskrift § 4. Som departementet har vært inne på i punkt 7.2.4 over, legges det til grunn at det er mulig å bruke en løsning som langt på vei bruker EU-rådets liste over ikke-samarbeidende skattejurisdiksjoner til å avgrense mulighetene for utsatt offentliggjøring.

7.2.6 Bruk av valuta

Departementet viser til omtalen av direktivkravene i punkt 7.1.6 over og foreslår en regel om bruk av valuta i den offentlige land-for-land-rapporten om skatt i tråd med disse, se forslaget til forskrift § 1 femte ledd.

8 Offentliggjøring og tilgjengelighet

8.1 Krav i direktivet om offentlig land-for-land-rapport om skatt

Artikkel 48d gir regler om offentliggjøring og tilgjengeliggjøring av land-for-land-rapport om skatt og tilhørende erklæringer etter artikkel 48b. Fristen for offentliggjøring er 12 måneder etter balansedatoen for det regnskapsåret som rapporten gjelder. I nr. 1 er det inntatt henvisninger til artikkel 14 til 28 og, der det er relevant, artikkel 36 i direktiv (EU) 2017/1132 (kodifiserte selskapsdirektiv).

I nr. 2 er det spesifisert at den offentlige land-for-land-rapporten om skatt og ev. erklæringer som det er krav om etter artikkel 48b, skal gjøres gratis tilgjengelige for allmennheten på minst ett av EUs offisielle språk senest 12 måneder etter balansedagen for regnskapsåret land-for-land-rapporten gjelder. Tilgjengeliggjøringen skal skje på nettsiden til det relevante pliktsubjektet – selskapet (når artikkel 48b nr. 1 gjelder), datterselskapet eller selskapet i konsernet (når artikkel 48b nr. 4 gjelder) eller filialen eller selskapet som åpnet filialen, eller et selskap i konsernet (når artikkel 48b nr. 5 gjelder), se artikkel 48d nr. 2 bokstav a til c.

Medlemsstatene kan gjøre unntak fra reglene i artikkel 48d nr. 2 på visse vilkår, se nr. 3. Forutsetningen synes å være at land-for-land-rapporten som skal offentliggjøres etter nr. 1, samtidig tilgjengeliggjøres gratis for offentligheten i et maskinlesbart elektronisk format på nettsidene til registeret referert til i artikkel 16 i kodifiserte selskapsrettsdirektiv, det vil si foretaks- eller næringsregisteret i landet. Selskapenes og filialenes nettsider som nevnt i artikkel 48d nr. 2 skal inneholde opplysninger om dette unntaket og en henvisning til det relevante registerets nettside.

Land-for-land-rapporten om skatt og ev. erklæringer skal være forbli tilgjengelige på den aktuelle nettsiden i minst fem sammenhengende år, se artikkel 48d nr. 4.

8.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet viser til omtalen av direktivkravene i punkt 8.1 over. Departementet foreslår regler om offentliggjøring av land-for-land-rapporten i Regnskapsregisteret, tidsfrist for offentliggjøring og tilgjengeliggjøring av land-for-land-rapporten om skatt i tråd med direktivkravene, se forslaget til § 2-10c. Det samme gjelder henvisningen til tilgjengeliggjøring av relevante rapporter mv. på nettsider samt tiden disse dokumentene skal være tilgjengelige (fem år), jf. artikkel 48d nr. 2 og 4.

Direktivets krav til offentliggjøring «i et offentlig register» refererer som nevnt til det kodifiserte selskapsrettsdirektivet (direktiv (EU) 2017/1132) artikkel 14 til 28. I norsk rett er offentliggjøringsforpliktelsene etter disse bestemmelsene fordelt mellom Foretaksregisteret og Regnskapsregisteret. Finansdepartementet har innhentet Nærings- og fiskeridepartementets (NFD) vurdering av spørsmålet, som ansvarlig departement for selskapsrettsdirektivet. NFDs vurdering er at Regnskapsregisteret er best egnet for å ivareta offentliggjøringen av land-for-land-rapporter om skatt.

Foretaksregisteret ivaretar hovedsakelig offentliggjøring knyttet til foretaksrettslige forhold, herunder opplysninger om stiftelse, vedtekter, representasjon og signatur, mens Regnskapsregisteret ivaretar offentliggjøring av regnskapsinformasjon og tilknyttede rapporteringsdokumenter. Land-for-land-rapporten om skatt faller inn under sistnevnte kategori. Rapporten er en standardisert, periodisk rapporteringsopplysning som skal fremme åpenhet om skattemessige nøkkeltall, og er et supplement til foretakets regnskapsrapportering. Rapporten fremstår ikke som en del av de foretaksrettslige legitimasjonsopplysningene.

NFD legger særlig vekt på at Foretaksregisteret er tillagt særskilte legitimasjonsvirkninger. Foretaksregisteret er innrettet for å gi notoritet og rettsvern, og tredjeparter skal kunne innrette seg etter registrerte og kunngjorte opplysninger om foretakets rettslige status og hvem som kan binde foretaket. Dersom land-for-land-rapporten offentliggjøres i Foretaksregisteret, kan dette skape uklarhet om rapportens rettslige betydning, blant annet om opplysningene er ment å ha tilsvarende legitimasjons- eller notoritetsvirkninger som de andre opplysningene om foretaket som Foretaksregisteret publiserer. På grunn av Foretaksregisterets legitimasjonsvirkninger vil en eventuell offentliggjøring i Foretaksregisteret også medføre at opplysningene i praksis må undergis mer omfattende forhåndskontroll enn det som normalt er nødvendig for dokumentbasert rapporteringsinformasjon. I så tilfelle måtte registerfører tilføres ressurser for kontroll av innsendt materiale, herunder vurdering av formelle krav, konsistens og eventuelle feil. Et slikt kontrollregime vil kunne medføre betydelige administrative og økonomiske konsekvenser. Kostnadene vil knytte seg både til oppbygging av kontrollrutiner og til løpende saksbehandling, samt til økt veilednings- og oppfølgingsbehov overfor rapporteringspliktige. Det vil også kunne innebære forsinkelser og økt ressursbruk for selskapene, ved at avvik må avklares og dokumenter eventuelt må korrigeres før registrering. Etter NFDs vurdering er det ikke tilrådelig å etablere et slikt kontroll- og kvalitetssikringsnivå for land-for-land-rapportering i Foretaksregisteret, når direktivets krav samtidig kan oppfylles gjennom offentliggjøring i Regnskapsregisteret.

Regnskapsregisteret er i større grad innrettet for mottak og tilgjengeliggjøring av periodisk rapportering og dokumentbaserte opplysninger, og offentliggjøring der vil ivareta hensynet til åpenhet og tilgjengelighet. NFD vurderer derfor at offentliggjøring i Regnskapsregisteret er et godt og mer proporsjonalt alternativ, som både oppfyller direktivforpliktelsene og reduserer risikoen for uheldige rettslige og praktiske

virkninger. Hensynet til en klar og forutsigbar registerstruktur tilsier også at dokumenter som primært gjelder periodisk rapportering og finansiell/skattemessig åpenhet samles i Regnskapsregisteret, hvor publiseringsordningen er tilpasset regnskapsdokumenters karakter. Regnskapsregisteret er etablert for mottak og tilgjengeliggjøring av dokumentbasert rapportering, og brukerne forventer i større grad at dokumentene der representerer en rapporteringsinformasjon som kan være gjenstand for retting og supplering uten at dette berører foretaksrettslige legitimasjonsopplysninger. En løsning med offentliggjøring i Regnskapsregisteret bidrar derfor til å opprettholde et klart skille mellom (i) registrering av foretaksrettslige nøkkelopplysninger med legitimasjonsvirkninger og (ii) offentliggjøring av regnskaps- og rapporteringsdokumenter.

NFD viser også til at en tilsvarende tilnærming er valgt i Danmark, hvor den offentlige land-for-land-rapporteringen er knyttet til den regnskapsbaserte offentliggjøringsløsningen. Hensynet til praktisk gjennomførbar implementering taler for at offentliggjøringen legges til Regnskapsregisteret. Dette gir etter departementets vurdering en mer treffende systematikk, reduserer risikoen for rettslig og faktisk misforståelse om rapportens virkning, og sikrer samtidig effektiv offentlig tilgang i samsvar med direktivet.

Når det gjelder språkkravet, viser Finansdepartementet til at når direktivet tas inn i EØS-avtalen, vil norsk anses å oppfylle språkkravet i direktivet, se EØS-avtalen protokoll 1 punkt 10. Land-for-land-rapporten til skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven skal utarbeides på engelsk, se skatteforvaltningsloven § 8-12 femte ledd. Offentliggjøring av land-for-land-rapporten og relevante erklæringer på engelsk vil tilfredsstillende direktivkravene, siden engelsk er et offisielt EU-språk. For å gjøre det enklere å gjenbruke disse rapporter utarbeidet etter eksempelvis skatteforvaltningsloven, foreslår departementet at land-for-land-rapporten og erklæringen tilgjengeliggjøres på norsk eller engelsk.

Departementet foreslår å åpne for unntak fra artikkel 48d nr. 2 om tilgjengeliggjøring av land-for-land-rapporten på nettsidene til selskapet, jf. artikkel 48d nr. 3. Det omfatter tilfeller der rapporten tilgjengeliggjøres i et elektronisk maskinlesbart format i et sentralt register, som også er gratis tilgjengelig for tredjeparter utenfor EU. Det foreslås at nærmere regler om dette unntaket kan gis i forskrift. Som det fremgår av omtalen av direktivkravene i punkt 8.1 over, er det referert til et register som regulert i artikkel 16 i

kodifiserte selskapsdirektiv (direktiv (EU) 2017/1132). I Norge er dette registeret Foretaksregisteret. Såfremt tredjeparter fra utenfor EØS har gratis tilgang til den offentlige land-for-land-rapporten via Regnskapsregisteret, vil det i stedet være tilstrekkelig at nettsidene til det aktuelle selskapet eller filialen inkluderer informasjon om unntaket og hvor rapporteringen er tilgjengelig.

9 Ansvar for rapporten

9.1 Krav i direktivet om offentlig land-for-land-rapport om skatt

Artikkel 48e stiller krav til hvem det er som har ansvaret for at land-for-land-rapport om skatt utarbeides, offentliggjøres og gjøres tilgjengelig som påkrevd etter direktivet. Det skilles i nr. 1 og 2 mellom tilfeller der land-for-land-rapporten skal utarbeides av henholdsvis morselskap eller frittstående selskap hjemmehørende i medlemslandet og tilfeller der land-for-land-rapport utarbeides av datterselskap og filialer av selskap fra utenfor EØS.

Etter nr. 1 skal medlemmene av administrasjons-, ledelses- og tilsynsorganene for morselskapet eller enkeltstående selskap, jf. artikkel 48b nr. 1, som handler med den kompetansen de er tillagt i nasjonal rett, ha kollektivt ansvar for å sikre at land-for-land-rapporten om skatt utarbeides, offentliggjøres og gjøres tilgjengelig i samsvar med artikkel 48b, 48c og 48d.

Nr. 2 skiller mellom datterselskap og filialer av ikke-EØS-selskap når det gjelder personkretsen det refereres til. I datterselskapene refereres det til medlemmer av administrasjons-, ledelses- og tilsynsorganene, på samme måte som for EØS-selskapene over, mens det for filialene refereres til personen(e) som har ansvaret etter artikkel 41 i konsoliderte selskapsrettsdirektiv for å overholde filialens offentliggjøringsforpliktelser. Ansvaret deres gjelder, som for EØS-selskapene, når de handler innenfor den kompetansen de er tillagt etter nasjonal rett, og de har et kollektivt ansvar for etter beste overbevisning og evne å sikre at land-for-land-rapporten om skatt utarbeides på en måte som er forenlig med eller i samsvar med, alt etter hva som er relevant, artikkel 48b og 48c, og at den offentliggjøres og gjøres tilgjengelig i samsvar med artikkel 48d.

9.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår regler om ansvaret for å utarbeide, offentliggjøre og tilgjengeliggjøre den offentlige land-for-land-rapporten om skatt i tråd med direktivkravene, se forslag til § 2-10b.

10 Revisoruttalelse

10.1 Krav i direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt

Artikkel 48f gir regler om revisoruttalelser om offentlig land-for-land-rapportering om skatt. Her fremgår det at der selskap er underlagt krav om revisjon, skal medlemsstatene kreve at revisoruttalelsen inneholder en erklæring om at selskapet i det foregående regnskapsåret før regnskapsåret som er under revisjon, var underlagt krav om å utarbeide en land-for-land-rapport om skatt og, i så fall, om land-for-land-rapporten om skatt ble offentliggjort i samsvar med artikkel 48d.

10.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår en bestemmelse om revisoruttalelse om offentlig land-for-land-rapportering om skatt i samsvar med direktivkravet, se forslag til endringer i revisorloven § 9-7.

11 Håndheving av regelverket

11.1 Krav i regnskapsdirektivet

Direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt inneholder ikke nye bestemmelser om krav om reaksjoner eller sanksjoner for brudd på reglene. I fortalen avsnitt 21 refereres det imidlertid til at siden direktivet gjør endringer i det konsoliderte regnskapsdirektivet (direktiv 2013/34/EU), stilles det i direktivet artikkel 51 krav om innføring av sanksjoner for brudd på nasjonale regler som gjennomfører også direktivet om offentlig land-for-land-rapportering om skatt. Artikkel 51 stiller også krav om å sikre effektiv håndhevelse av slike sanksjonsregler. Sanksjonene skal være effektive, proporsjonale og avskrekkende.

11.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet viser til at brudd på regnskapsloven er straffebelagt, se regnskapsloven § 8-5 jf. straffeloven §§ 392 til 394. I tillegg er det gitt regler om forsinkelsesgebyr for manglende innsending av årsregnskap, årsberetning, revisjonsberetning eller oversendelsesbrev som skal sendes til Regnskapsregisteret, se regnskapsloven § 8-3.

Til sammenligning er det i skatteforvaltningsloven gitt regler om tvangsmulkt for å fremtvinge levering av bl.a. land-for-land-rapport til skattemyndighetene, se skatteforvaltningsloven § 14-1 (1) jf. kapittel 8. I Sverige er det i lag (2023:340) om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter 23 § gitt hjemmel til å pålegge («förelägga») innsending under trussel om tvangsmulkt («vite»). I Danmark er det i beskrivelsen av lovforslaget (se 2022/2 LSF 118 punkt 3, rett før punkt 4) angitt at de gjeldende kontroll- og sanksjonsbestemmelsene for årsrapporter i årsregnskapsloven skal gjelde.

Departementet foreslår at straffelovens bestemmelser blir gjeldende også for brudd på de nye reglene om offentlig land-for-land-rapport om skatt.

Departementet foreslår også regler om forsinkelsesgebyr for manglende innsending av offentlig land-for-land-rapport om skatt til Regnskapsregisteret etter modell av reglene om innsending av årsregnskap til Regnskapsregisteret. Samtidig mener departementet satsene for forsinkelsesgebyret bør være høyere enn forsinkelsesgebyret for årsregnskap, når det tas hensyn til størrelsen på foretakene som er underlagt regler om offentlig land-for-land-rapportering om skatt. Maksimalt forsinkelsesgebyr etter regnskapsloven er for tiden i underkant av 70 000 kroner. Departementet viser til at direktivet krever at sanksjonene skal være effektive, proporsjonale og avskrekkende. For foretak og konsern med omsetning på minst 7,5 milliarder kroner fremstår 70 000 kroner for lite. Departementet antar at gebyret bør kunne bli minst 10 ganger større for å kunne ha den nødvendige effekten, i tilfeller der foretak unnlater å offentliggjøre en offentlig land-for-land-rapport som pålagt. Det vil si at forsinkelsesgebyret i alle fall skal kunne bli opptil 700 000 kroner for foretak som unnlater å etterleve reglene.

Beregningen foreslås å være den samme som etter regnskapsloven, det vil si at størrelsen dobles etter de første åtte ukene med forsinkelsene, før gebyret økes med nye 50 pst. etter ti uker (og dermed er tre ganger det opprinnelige beløpet per uke). Beregningen i regnskapsloven er knyttet til rettsgebyret, og forslaget til ny § 8-3a om

forsinkelsesgebyr for manglende levering av land-for-land-rapport bygger på § 8-3 om forsinkelsesgebyr for årsregnskap mv.

I regnskapsloven er det innført en grense på 26 uker for forsinkelsesgebyr. Grensen ble i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) punkt 4.8.5 begrunnet med at det etter mer enn 26 uker etter innsendelsesfristen for årsregnskap nesten ikke kommer inn regnskaper. Per nå er det ikke mulig å ta stilling til om det samme vil gjøre seg gjeldende for offentlig land-for-land-rapportering om skatt.

Dersom det fortsatt ikke er levert land-for-land-rapport om skatt etter 26 uker med forsinkelsesgebyr, antar departementet at det vil være naturlig at Regnskapsregisteret anmelder det aktuelle selskapet eller filialen til politiet for ev. strafferettslig oppfølging av bruddet på regelverket.

Departementet bemerker at regler om forsinkelsesgebyr først vil kunne settes i kraft når det er utviklet nødvendige løsninger for å identifisere leveringspliktige og drifte illeggelsen av forsinkelsesgebyr.

12 Ikrafttredelse

Artikkel 48g i direktivet bestemmer at statenes nasjonale gjennomføringstiltak skulle gjelde fra startdatoen det første regnskapsåret som begynte på eller etter 22. juni 2024. For de fleste land antar departementet at reglene derfor har begynt å gjelde fra 1. januar 2025. Den norske gjennomføringen vil åpenbart ikke kunne gjelde fra 1. januar 2025. Departementet tar sikte på at reglene vil gjelde så raskt som mulig for å samordnes med reglene i EØS for øvrig, samtidig som det er avhengig av teknisk utvikling mv. Departementet arbeider med å vurdere nødvendig finansiering, jf. også punkt 13 om økonomiske og administrative konsekvenser. Avhengig av den videre behandlingen av forslaget etter høringen, vil det tidligst kunne være regnskapsåret 2026 eller 2027.

13 Økonomiske og administrative konsekvenser

13.1 Overordnet om konsekvensene av forslaget

De foreslåtte reglene forventes å bidra til økt åpenhet om store multinasjonale konsern og selskapers skattebetalinger i de landene og skattejurisdiksjoner der de driver virksomhet. Reglene kan gi gevinster gjennom å bidra til en mer opplyst offentlig debatt

om skatt, herunder om store multinasjonale konserns og selskapers skattebetalinger og hvordan etterlevelse av skatteregulverket påvirker realøkonomien. Økt åpenhet om skattebetalinger vil også kunne sette selskapets aksjonærer bedre i stand til å vurdere risikoen selskapet tar, og kan også bidra til at politiske myndigheter settes bedre i stand til å vurdere effekten av nasjonal skattelovgivning.

Etterlevelse av nye regler om utarbeidelse, offentliggjøring og tilgjengeliggjøring av en offentlig land-for-land-rapport om skatt vil medføre enkelte konsekvenser for de som underlegges plikter i regelverket og for offentlige myndigheter.

13.2 Konsekvenser for de som omfattes av reglene

Når det gjelder antall aktører som antas å bli underlagt regelverket, var det i 2024 (sist tilgjengelige) 94 konsern med norsk morselskap som sendte inn land-for-land-rapport til skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven. Skatteforvaltningsloven har en lavere terskelverdi (6,5 milliarder kroner) for når foretak og konsern er omfattet av kravene til å levere LLR. Det er imidlertid kun tre av disse 94 konsernene som ikke har en omsetning over 7,5 milliarder kroner, og det er derfor minst 91 norske morselskap som vil omfattes av pliktene i forslaget her. Til dette kommer mellomstore og store datterforetak og filialer av foretak fra land utenfor EØS som ev. underlegges norske regler til gjennomføring av direktivet. Departementet er ikke kjent med hvor mang dette kan være. Som det fremgår under punkt 6.2.2 over, foreslår departementet et noe videre virkeområde for reglene om offentlig land-for-land-rapportering om skatt enn det som uttrykkelig er påkrevd av direktivet. Disse foretakene er imidlertid uansett underlagt krav til land-for-land-rapportering til skattemyndighetene. Dessuten dreier det seg kun om elleve konsern, basert på informasjon fra Skatteetaten. Departementet er ikke kjent med om noen av disse er blant de tre konsernene som har omsetning over 6,5 milliarder kroner, men under 7,5 milliarder.

De økonomiske og administrative kostnadene antas å kunne reduseres vesentlig om foretakene gjenbraker informasjon fra land-for-land-rapportering til skattemyndighetene, noe reglene åpner for. De standardene for innrapportering som er utarbeidet av EU-kommisjonen antas også å kunne forenkles innrapporteringen. Kravet om revisorbekreftelse kan medføre noe marginalt økte kostnader til revisjon. Departementet legger til grunn at kostnadene for foretakene samlet sett er ytterst begrensede.

13.3 Konsekvenser for det offentlige

Offentlige myndigheter som skal ta imot rapportene vil måtte tilpasse systemer for dette i Regnskapsregisteret. I både Sverige og Danmark ble kostnadene anslått til å være beskjedne. I Sverige var de tilstrekkelig lave til at de skulle håndteres innenfor gjeldende budsjettammer, se Prop. 2022/23:88, på s. 32-33, mens det i Danmark ble anslått å bli ca. 3 millioner danske kroner i IT-utviklingskostnader og ca. 1 million danske kroner til løpende vedlikehold av den digitale løsningen, se det danske lovforslaget 2022/2 LSF 118, punkt 10.

Brønnøysundregistrene har imidlertid ikke i dag kapabilitet til å ta imot iXBRL/XBRL-rapportering, noe landene nevnt foran hadde på tidspunktet da de vurderte konsekvensene av å gjennomføre direktivet. Det er derfor anslått at innføring av den nødvendige løsningen vil koste opp mot 20 millioner kroner, og at de årlige forvaltningskostnadene vil være rundt 3 millioner kroner, men kunne reduseres når det er gått noe tid, i takt med lavere forventet veiledningsbehov. Dersom de leveringspliktige skal identifiseres maskinelt/automatisk av Brønnøysundregistrene, vil det også måtte utvikles og driftes nødvendige systemer for dette.

Innføring av en løsning for forsinkelsesgebyr er anslått å ha en kostnad på ca. 2,4 millioner kroner og ca. 300 000 kroner i årlige forvaltningskostnader.

14 Lov- og forskriftsforslag

14.1 Regnskapsloven

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endringer:

Ny § 2-10a skal lyde:

§ 2-10a Plikt til å utarbeide og offentliggjøre rapport om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv. (land-for-land-rapport om skatt)

(1) Overordnet morselskap som er hjemmehørende i Norge og har selskap i utlandet og frittstående selskap som er hjemmehørende i Norge og har selskap eller driver virksomhet i utlandet, skal utarbeide og offentliggjøre rapport som beskrevet i § 2-10c. Plikten gjelder likevel ikke dersom det frittstående selskapet eller morselskapet og dets selskap i konsernet, herunder filialer, er etablert eller har fast driftssted eller fast forretningsvirksomhet i en enkelt EØS-stat og ingen annen skattejurisdiksjon.

(2) Plikt til å offentliggjøre og gjøre tilgjengelig rapport som nevnt i første ledd gjelder også for

- a. mellomstore og store datterselskap som er hjemmehørende i Norge og kontrolleres av morselskap som ikke er hjemmehørende i en EØS-stat
- b. filialer i Norge av selskap som ikke er hjemmehørende i en EØS-stat og som har salgsinntekt i filialen over terskelen etter § 1-5 andre ledd bokstav b [dvs. over terskelen for små foretak] i hvert av de to siste regnskapsårene.

(3) Pliktene etter første og andre ledd inntreffer dersom konsernets samlede inntekter er over 7 500 000 000 kroner på balansedagen i hvert av de to siste regnskapsår. Plikt til å levere rapport etter første og andre ledd gjelder ikke dersom konsernet hadde en samlet inntekt under 7 500 000 000 kroner hvert av de seneste to regnskapsårene.

(4) Dersom opplysningene som skal inngå i rapporten ikke er tilgjengelige for den som omfattet av andre ledd, skal den som har ansvar for rapporteringen etter § 2-10b anmode det overordnede morselskapet eller selskapet som driver filialen, om å fremskaffe opplysningene. Dersom den som har ansvar for rapporteringen ikke får de nødvendige opplysningene, skal vedkommende utarbeide og offentliggjøre en rapport etter § 2-10c så langt det lar seg gjøre med de opplysningene som er tilgjengelige, sammen med en erklæring om at det overordnede morselskapet eller selskapet som driver filialen, ikke har fremskaffet opplysningene som er nødvendig for å overholde

rapporteringsplikten. Første og andre punktum gjelder likevel ikke for filialer av selskap som ikke er hjemmehørende i en EØS-stat og som har et mellomstort eller stort datterselskap i en EØS-stat.

(5) Plikten etter andre ledd bokstav a og b gjelder ikke dersom det overordnede morselskapet eller selskapet med filial i Norge, som ikke er hjemmehørende i en annen EØS-stat, har utarbeidet en rapport om fordelingen av inntekt og skatt etter denne bestemmelsen, som

- a. er gratis tilgjengelig for allmennheten på nettsidene til morselskapet senest 12 måneder etter balansedagen for året rapporten gjelder,
- b. er publisert i et elektronisk rapporteringsformat som er maskinlesbart,
- c. er skrevet på et av de offisielle språkene i EØS-området, og
- d. oppgir navn og offisielt kontor til et datterselskap eller navn og adresse til en filial hjemmehørende i en EØS-stat, som har offentliggjort rapport om fordelingen av inntekt og skatt i konsernet etter artikkel 48d nr. 1 i direktiv (EU) 2013/34/EU.

(6) Plikt til å offentliggjøre og gjøre tilgjengelig rapport som nevnt i første ledd gjelder også for datterselskaper og filialer i Norge som ikke tjener noe annet formål enn å omgå pliktene etter denne bestemmelsen.

(7) I bestemmelsen her, § 2-10b, § 2-10c og regler fastsatt med hjemmel i disse bestemmelsene gjelder følgende definisjoner:

- a. Med overordnet morselskap menes i §§ 2-10a, 2-10b og 2-10c morselskap som utarbeider konsolidert årsregnskap for det største antallet selskap i konsernet.
- b. Med frittstående selskap menes i §§ 2-10a, 2-10b og 2-10c selskap som ikke er del av konsern.
- c. Med skattejurisdiksjon menes en stat eller ikke-statlig jurisdiksjon som har fiskal autonomi hva gjelder inntektsskatt for selskaper.

(8) Departementet kan fastsette unntak fra første ledd for å gjennomføre forpliktelser etter EØS-avtalen.

§ 2-10b *Ansvar for å utarbeide og offentliggjøre land-for-land-rapport om skatt mv.*

(1) Medlemmene av de styrende organene i selskap med plikt til å rapportere etter § 2-10a første ledd har, innenfor sin kompetanse etter selskapslovgivningen, kollektivt ansvar for å sikre at rapporten utarbeides, offentliggjøres og tilgjengeliggjøres etter reglene i §§ 2-10a til 2-10c.

(2) Medlemmene av de styrende organene i datterselskap og personer som har ansvar for å oppfylle meldeplikt etter foretaksregisterloven § 4-3 fjerde ledd for filialer med plikt til å rapportere etter § 2-10a andre ledd, skal, etter deres beste overbevisning og evne, sikre at rapporten utarbeides på en måte som er forenlig med eller i overensstemmelse med reglene i paragrafen her, og at den offentliggjøres og tilgjengeliggjøres i samsvar med reglene i §§ 2-10a til 2-10c.

§ 2-10c Rapportens innhold. Rapporteringsmal og format

(1) Rapport om fordeling av inntekt og skatt i flernasjonale konsern (land-for-land-rapport om skatt) skal inneholde opplysninger om inntekt og skatt for hvert regnskapsår fordelt på hvert av landene i EØS hvor konsernet har selskap. For EØS-stater som består av flere skattejurisdiksjoner, skal opplysningene gis samlet. For land utenfor EØS skal opplysningene gis samlet.

(2) Rapporten skal inneholde opplysninger om alle aktiviteter i konsernet, morselskapet eller det frittstående selskapet, herunder aktiviteter i alle selskap som er konsolidert i konsernregnskapet.

(3) Rapporten og erklæringer etter § 2-10a fjerde ledd skal være på norsk eller engelsk.

(4) Rapporten og erklæringer etter § 2-10a fjerde ledd skal offentliggjøres i Regnskapsregisteret senest 12 måneder etter balansedagen for regnskapsåret rapporten gjelder. Rapporten og erklæringer skal også gjøres gratis tilgjengelig på internett. Rapporten og erklæringer skal forbli tilgjengelig på de aktuelle nettsidene i minst fem år.

(5) Departementet kan gi regler i forskrift om at rapporten skal inneholde opplysninger om virksomhet konsernet har i skattejurisdiksjoner utenfor EØS. Departementet kan også gi nærmere regler om hvilke opplysninger rapporten skal inneholde, format og utforming av rapporten, hvordan offentliggjøringen skal skje og utsatt offentliggjøring av visse opplysninger.

§ 8-3a Forsinkelsesgebyr for manglede land-for-land-rapportering om skatt mv.

(1) Dersom rapport etter § 2-10a ikke er levert Regnskapsregisteret innen fristen i § 2-10c fjerde ledd, skal den rapporteringspliktige betale forsinkelsesgebyr inntil innsendingsplikten er oppfylt eller mangler er rettet, men ikke for mer enn 26 uker. Departementet kan i forskrift utsette fristene etter første og annet punktum med inntil en måned, og gi andre regler om forsinkelsesgebyr.

(2) Dersom påløpt forsinkelsesgebyr ikke betales innen tre uker etter påkrav fra Regnskapsregisteret, svarer den rapporteringspliktiges styremedlemmer solidarisk for påløpt gebyr. Har ikke den rapporteringspliktige styre, svarer deltakerne eller medlemmene og daglig leder solidarisk for gebyret. Solidarskyldners ansvar etter dette ledd er begrenset til gebyr påløpt fram til vedkommende fratrådte sitt verv.

(3) Regnskapsregisteret kan helt eller delvis ettergi forsinkelsesgebyret, dersom det blir gjort sannsynlig at innsendingsplikten ikke er overholdt som følge av forhold utenfor den rapporteringspliktiges kontroll eller dersom særlige rimelighetsgrunner knyttet til illeggelsen tilsier det. Regnskapsregisteret kan helt eller delvis fritta personer fra solidaransvar etter annet ledd i samsvar med reglene for ettergivelse av gebyr.

(4) Ilagt gebyr er tvangsgrunnlag for utlegg. Illeggelse av forsinkelsesgebyr regnes ikke som et enkeltvedtak etter forvaltningsloven.

14.2 Revisorloven

I lov 20. november 2020 nr. 128 om revisjon og revisorer (revisorloven) § 9-7 skal andre ledd ny bokstav i lyde:

i. uttale seg om den reviderte i det foregående regnskapsåret har hatt plikt til å offentliggjøre rapport om fordeling av inntekt og skatt i flernasjonale konsern, jf. regnskapsloven § 2-10a. Dersom foretaket hadde en slik plikt, skal det i uttalelsen også fremgå om det reviderte foretaket har offentliggjort en rapport i henhold til regnskapsloven § 2-10c fjerde ledd.

14.3 Forskrift om rapport om fordeling av inntekt og skatt i flernasjonale konsern

§ 1 rapportens innhold

(1) Det skal gis opplysninger om all virksomhet i morselskapet eller det frittstående foretaket, herunder virksomhet i selskap som inngår i det konsoliderte regnskapet for det relevante regnskapsåret.

(2) Opplysninger som skal gis etter første ledd, skal omfatte:

- a. Navn på morselskapet eller det frittstående foretaket, hvilket regnskapsår rapporten gjelder, valutaen som er brukt og, der det er relevant, en liste over alle datterselskap som er etablert i EØS eller i en jurisdiksjon nevnt i § 3 og som er konsolidert i konsernets årsregnskap.

- b. En kort beskrivelse av virksomheten deres.
- c. Antallet ansatte i fulltidsekvivalenter.
- d. Inntekt, inkludert transaksjoner med nærstående parter. Inntekt skal beregnes som:
 - i. summen av nettoomsættning, andre driftsinntekter, inntekter av kapitalinteresser, unntatt utbytte fra selskap i konsernet, inntekter fra andre verdipapirer og lån som er del av eiendelene, andre renteinntekter og tilsvarende inntekter dekket av regnskapsdirektivet vedlegget V og VI, eller
 - ii. inntekten slik det er definert i det regnskapsmessige regelverket som regnskapet er utarbeidet på grunnlag av, unntatt verdijusteringer og utbytte fra selskap i konsernet.
- e. Resultat før skatt.
- f. Påløpt inntektsskatt i det regnskapsåret rapporten gjelder. Utsatt skatt eller avsetninger til skatt skal ikke medregnes.
- g. Faktisk betalt skatt i det regnskapsåret rapporten gjelder. Dette inkluderer kildeskatter som er tilbakeholdt og innbetalt av andre foretak, både nærstående og ikke-nærstående, på vegne av foretaket.
- h. Akkumulert fortjeneste og bokført egenkapital ved utgangen av det relevante regnskapsåret. For filialer skal akkumulert fortjeneste og bokført egenkapital være akkumulert fortjeneste og bokført egenkapital for det juridiske foretaket som driver virksomheten.

(3) Rapporten kan, der det er relevant på konsernnivå, inneholde en overordnet beskrivelse som forklarer vesentlige forskjeller mellom beløpene rapportert etter andre ledd bokstav f og g, som tar hensyn til korresponderende beløp for tidligere regnskapsår hvis det er hensiktsmessig.

(4) Opplysningene i andre ledd og tredje ledd skal gis samlet i hver kategori for alle selskap i hvert medlemsland i EØS og skattejurisdiksjoner etter § 3 der konsernet har økonomisk aktivitet. For øvrige land hvor konsernet har økonomisk aktivitet skal opplysningene gis samlet. Informasjon om en aktivitet kan ikke gis for flere enn én skattejurisdiksjon.

(5) Alle tall i rapporten skal oppgis i valutaen som benyttes i konsernregnskapet. Dersom rapporten gjelder et selskap som ikke er del av konsern, med virksomhet i et annet land, skal tallene oppgis i valutaen som brukes i årsregnskapet. Rapport som utarbeides etter regnskapsloven § 2-10a fjerde ledd av datterselskap etter § 2-10a andre ledd bokstav a, skal oppgis i valutaen som brukes i datterselskapets årsregnskap.

§ 2 Format og rapporteringsmal

(1) Opplysningene skal i rapporten presenteres ved hjelp av en felles mal og i et maskinlesbart elektronisk format, i samsvar med bestemmelser i andre ledd. Opplysningene kan også presenteres i samsvar med rapporteringsinstruksjonene for etterlevelse av skatteforvaltningsloven § 8-12 med forskrift, og rapporten skal i så fall inneholde opplysning om det.

(2) EØS-avtalen vedlegg XXII nr. XX (forordning (EU) 2024/2952 som gir en felles mal og elektroniske rapporteringsformater for anvendelsen av direktiv 2013/34/EU hva gjelder opplysningene som skal presenteres i rapporter om inntektsskatt gjelder som forskrift med de tilpasninger som følger av vedlegg XXII, protokoll 1 til avtalen og avtalen for øvrig.

§ 3 Skattejurisdiksjoner utenfor EØS

(1) Rapport om fordeling av inntekt og skatt i flernasjonale konsern skal inneholde opplysninger for hver av skattejurisdiksjonene angitt i forskrift 1. juli 2025 nr. 1379 §§ 3 og 4.

§ 4 Utsatt offentliggjøring

(1) En eller flere spesifikke opplysninger etter § 1 kan utelates fra rapporten dersom offentliggjøring av disse kan volde betydelig skade for virksomheten opplysningene gjelder. Enhver utelatelse skal opplyses om med en begrunnelse for hvorfor utelatelsen er nødvendig. Utelatte opplysninger skal inkluderes i en rapport om skattebetaling senest innen fem år regnet fra tidspunktet for utelatelsen.

(2) Opplysninger som gjelder jurisdiksjoner som nevnt i § 3, kan ikke utelates etter første ledd.

§ 5 Offentliggjøring

(1) Rapporten og erklæringer skal offentliggjøres i Foretaksregisteret i et elektronisk, maskinlesbart format. Registerfører kan fastsette nærmere krav til levering av rapporten.

(2) Rapporten og erklæring etter regnskapsloven § 2-10a fjerde ledd skal gjøres gratis tilgjengelig på nettsiden til den rapporteringspliktige etter regnskapsloven § 2-10a. For filialer med rapporteringsplikt etter regnskapsloven § 2-10a andre ledd bokstav

b, kan rapporten og erklæring som nevnt i første punktum offentliggjøres på nettsiden til foretaket som driver filialen eller et selskap i konsernet.

(3) Plikten etter andre ledd gjelder likevel ikke dersom rapporten som er offentliggjort i Regnskapsregisteret etter første ledd. I så fall skal den rapporteringspliktige opplyse om dette unntaket fra offentliggjøring av rapporten på egen nettside etter første ledd. Det skal også henvises til Regnskapsregisterets nettside hvor rapporten er å finne.

(4) Rapporten, erklæringene og informasjonen nevnt i første og andre ledd skal være tilgjengelig på de relevante nettsidene i minst fem sammenhengende år.

§ 6 Frist

(1) Offentliggjøring etter § 6 skal gjøres senest 12 måneder etter balansedagen utløpet av regnskapsåret.

§ 7 Forsinkelsesgebyr

(1) Forsinkelsesgebyret fastsettes til ett eller flere rettsgebyr (R) etter følgende satser:

- a. ti R pr. uke de første åtte uker
- b. tjue R pr. uke de neste ti uker
- c. deretter tretti R pr. uke de neste åtte uker.

(2) Gebyret ilegges for hele uker slik at del av en uke regnes som full uke. Gebyr ilegges til rapporten er mottatt av Regnskapsregisteret, men ikke for mer enn 26 uker.

(3) Innkreving av forsinkelsesgebyr foretas av Innkrevingsmyndigheten.

(4) Regnskapsregisterets vedtak i sak om ettergivelse av forsinkelsesgebyr, jf. regnskapsloven § 8-3 tredje ledd, kan påklages til Skattedirektoratet.

§ 8 Unntak

(1) Regnskapsloven § 2-10a første ledd gjelder ikke for morselskap eller andre selskap i konsernet eller enkeltstående selskap som er underlagt plikt til å utarbeide land-for-land-rapport etter regler som gjennomfører direktiv 2013/36/EU artikkel 89.

§ 9 Ikrafttredelse

(1) Forskriften trer i kraft ... med virkning for regnskapsår som begynner [1. januar 2026 eller senere].

15 Gjennomføringstabell

Artikkel i regnskapsdirektivet	Emne / Innhold	Lov- og forskriftsforslag	Omtale i høringsnotatet
Artikkel 1 ny nr. 1a	Gjenstand og virkeområde	Ny § 2-10a jf. § 1-2 i regnskapsloven	Punkt 6.1
Artikkel 48a	Definisjoner	Ny § 2-10a syvende ledd (definisjonene i nr. 1, unntatt konsernregnskapsdefinisjonen, som anses oppfylt av regnskapsloven § 3-6) i regnskapsloven og § 1 andre ledd bokstav d (definisjon av inntekt i nr. 2)	
Artikkel 48b	Foretak underlagt rapporteringskrav	Ny § 2-10a i regnskapsloven, første, andre, tredje, femte og sjette ledd	Punkt 6
Artikkel 48c	Rapporteringspliktes innhold	Ny § 2-10c i regnskapsloven og ny forskrift om rapport om fordeling av inntekt og skatt i flernasjonale konsern § 1	Punkt 7
Artikkel 48d	Offentliggjøring og tilgjengelighet	Ny § 2-10c i regnskapsloven, fjerde ledd, ny forskrift § 1	Punkt 8
Artikkel 48e	Ansvar for utarbeidelse,	Ny § 2-10b i regnskapsloven	Punkt 9

Artikkel i regnskapsdirektivet	Emne / Innhold	Lov- og forskriftsforslag	Omtale i høringsnotatet
	offentliggjøring og tilgjengeliggjøring		
Artikkel 48f	Revisoruttalelse	Endringer i revisorloven § 9-7 andre ledd	Punkt 10
Artikkel 48g	Ikrafttredelse	Bestemmelser om ikrafttredelse Ny forskrift § 8	Punkt 11
Artikkel 48h	Revisjonsklausul	N/A – direktivbestemmelsen retter seg mot EU-kommisjonen	N/A