

Høringsnotat – forslag om endring av forskrift om land-for-land-rapportering

1. Innledning

Dette notatet inneholder forslag om endring av [forskrift 20. desember 2013 nr. 1682 om land-for-land-rapportering \(LLR\)](#), heretter LLR-forskriften. Forslaget følger opp deler av Stortingets anmodningsvedtak nr. 792 (2014-2015), og er basert på EU-kommisjonens forslag ([COM \(2016\) 198 final](#)) om endring av [EUs konsoliderte regnskapsdirektiv \(2013/34/EU\)](#) når det gjelder opplysningskravene, men med enkelte tilpasninger til det norske regelverket. Høringsforslaget inneholder også elementer fra forslag spilt inn fra sivil sektor, herunder fra Publish What You Pay Norge (PWYP). Høringsforslaget innebærer at rapporteringspliktige etter gjeldende LLR-regelverk i [regnskapsloven § 3-3d](#) og [verdipapirhandelloven § 5-5a](#), med tilhørende forskrift, må rapportere flere nøkkelopplysninger om sin virksomhet og skatteopplysninger. Forslaget innebærer ikke en utvidelse av virkeområdet for rapporteringsplikten (kretsen av rapporteringspliktige). Departementet tar sikte på å komme tilbake med forslag om utvidelse av kretsen av rapporteringspliktige i forbindelse med evalueringen av LLR-regelverket som er varslet i [Prop. 1 LS \(2013-2014\)](#).

2. Bakgrunn

Stortinget vedtok 10. desember 2013 lovregler som innebærer at nærmere angitte regnskapspliktige foretak, samt utstedere av noterte verdipapirer, som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og/eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog (urskog), skal utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport om sin virksomhet på land- og prosjektnivå, såkalt «land-for-land-rapportering» (LLR). Lovvedtaket var i samsvar med Finansdepartementets forslag i [Prop. 1 LS \(2013-2014\) kap. 20](#), og gjennomfører LLR-regelverket i EUs konsoliderte regnskapsdirektiv (2013/34/EU) kap. 10.

Hovedformålet med gjeldende LLR-regelverk er å bidra til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke-fornybare naturressurser, ved å offentliggjøre foretakenes betalinger til myndighetene i de enkelte land hvor de driver slik virksomhet, for på denne måten å ansvarliggjøre myndighetene i de land hvor slik virksomhet drives for forvaltningen av inntektene fra landets naturressurser.

Ved behandlingen av departementets forslag ba et flertall i Stortingets finanskomité regjeringen om å «sikre at det i regelverket om land-for-land rapportering innarbeides mål om å synliggjøre uønsket skattetilpasning». På denne bakgrunn fastsatte Finansdepartementet 20. desember 2013 utvidede rapporteringskrav i LLR-forskriften, herunder krav om rapportering av nærmere opplysninger om datterselskaper og eventuelle rentekostnader mellom foretak i samme konsern.

I brev 18. februar 2014 til Finansdepartementet reiste PWYP enkelte spørsmål knyttet til forståelsen av LLR-forskriften, og fremholdt at denne inneholdt fire svakheter. For det første ble det fremholdt at forskriften ga unødig rom for vilkårlige tolkninger. Det ble i denne sammenheng vist til forskriften § 3 tredje ledd, hvor det blant annet er stilt krav om rapportering av opplysninger om foretakets «kjøp av varer og tjenester». Etter PWYPs syn legger forskriften ved dette ikke opp til rapportering av fullstendige kostnader. Det ble videre vist til at opplysningskravene etter § 3 tredje ledd skulle fordeles på enkelte land hvor foretaket «driver virksomhet». PWYP reiste i denne sammenheng spørsmål til om dette skulle forstås som produsentland, eller om det omfattet alle land som var med i inntekts- og kostnadskjeden knyttet til foretakets oppstrømsvirksomhet. For det andre ble det vist til at det i forskriften § 4 ikke fremgikk spesifikt at konsernrapporteringen skulle være i tråd med finansregnskapstall. PWYP hevdet i forbindelse med dette at koblingen til regnskapet var avgjørende for at opplysninger om betalte skatter skulle ha troverdighet, og at et slikt krav samtidig var den beste, billigste og enkleste måten å rapportere på. For det tredje ble det vist til at det i forskriften § 4 er stilt krav om at det skal lages en «konsolidert oppstilling», noe som ikke er i tråd med PWYPs tidligere forslag om at rapporteringen skal gjøres i note til årsregnskapet. PWYP reiste i denne sammenheng spørsmål til om kravet innebar at rapporteringspliktige må rapportere sine konserntall på land-nivå, eller om det skal opprettes to konsernregnskap for oppstrømselskap: ett som går på den totale oppstrømsvirksomheten, og ett som viser konsoliderte tall. For det fjerde ble det vist til unntaksbestemmelsene i forskriften § 4 annet ledd, som på enkelte særlige vilkår gir grunnlag for å unnta datterselskap fra konsernrapporteringen. Etter PWYPs syn finnes det ikke slike unntak i regelverket i USA og EU, og PWYP mener derfor at tallene i konsernrapporten må rapporteres uten unntak.

I juni 2015 fattet Stortinget anmodningsvedtak nr. 792 (2014-2015), hvor regjeringen ble bedt om å

«gjennomgå effekten av forskriften for LLR-rapportering målt mot Stortingets målsetting om å synliggjøre uønsket skattetilpasning og sikre at relevante opplysninger knyttet til LLR-rapporteringen fra datterselskaper og støttefunksjoner i tredjeland fremkommer i regnskapet».

Finansdepartementet uttalte i [Prop. 1 S \(2015-2016\) del I, punkt 4.7](#) at evalueringen bør baseres på LLR-rapporter fra minst to regnskapsår, og bør kunne ferdigstilles senest våren 2017. I forbindelse med evalueringen vil det bli vurdert om rapporteringskravene etter gjeldende LLR-regelverk bør kunne utvides til andre bransjer. Når det gjelder anmodningen om å sikre at relevante opplysninger knyttet til LLR-rapporteringen fra datterselskaper og støttefunksjoner i tredjeland fremkommer i regnskapet, ble det tatt sikte på å få dette utredet med sikte på å legge frem forslag til nødvendige regelendringer i løpet av 2016.

Regjeringen fremmet 11. mai 2016 en lovproposisjon for Stortinget med krav om at flernasjonale konsern, uansett bransje, med en konsolidert omsetning på kr 6,5 milliarder eller mer, skal utarbeide og levere LLR-rapport *for skatteformål* til skattemyndighetene, jf. [Prop. 120 L \(2015-2016\)](#). Lovproposisjonen ligger for tiden til behandling i Stortinget. Formålet med LLR-reglene i regjeringens forslag i Prop. 120 L (2015-2016) er at skattemyndighetene skal få et bedre grunnlag for å utarbeide risikoanalyser til bruk i sin kontrollvirksomhet, noe som er særlig relevant i saker som gjelder transaksjoner mellom foretak i konsern, såkalt internprising. Forslaget er en del av regjeringens oppfølging av anbefalingene i [NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi](#), som varslet i [Meld. St. 4 \(2015–2016\)](#), og [tiltak 13](#) i OECD og G20-landenes såkalte [BEPS-prosjekt \(Base Erosion and Profit Shifting\)](#). En viktig forutsetning for at landene ble enige om felles innføring av LLR-rapportering til skattemyndighetene er at rapportene undergis taushetsplikt og at landene skal utveksle slike rapporter automatisk slik at alle relevante skattemyndigheter får tilgang til opplysningene. At rapportene som leveres til skattemyndighetene undergis taushetsplikt er derfor av avgjørende betydning for norske skattemyndigheters tilgang til LLR-rapporter om utenlandske konsern. Det foreslåtte regelverket har dermed et annet formål enn det offentlige LLR-regelverket etter regnskapsloven og verdipapirhandelloven, samt forslaget i høringsnotatet her, som følger opp Stortingets anmodningsvedtak nr. 792 (2014-2015).

3. Gjeldende rett

Etter regnskapsloven § 3-3d første ledd skal regnskapspliktige som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og/eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog, utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport om sin virksomhet, herunder med opplysninger om sine betalinger til myndigheter, på land- og prosjektnivå. Det er i bestemmelsen stilt krav om at det i årsrapporten skal opplyses om hvor LLR-rapporten er offentliggjort.

Etter bestemmelsens annet ledd er det gitt unntak for rapportering dersom rapporteringspliktige har utarbeidet en årlig rapport etter tilsvarende utenlandsk regelverk, eller dersom rapporteringspliktiges opplysninger er inntatt i morselskapets konsoliderte LLR-rapport.

Etter bestemmelsens tredje ledd er departementet gitt myndighet til å fastsette nærmere bestemte regler i forskrift, herunder regler om hvilke terskler som skal gjelde for rapporteringsplikt, unntak fra rapporteringsplikten, rapportens innhold, hva som anses som tilsvarende utenlandsk regelverk, samt nærmere regler om definisjoner, offentliggjøring og konsernrapportering. Det er presisert at departementet er gitt kompetanse til å fastsette at rapporten skal kunne inneholde andre opplysninger enn utelukkende betalinger til myndigheter.

Det er gitt likelydende regler i verdipapirhandelloven § 5-5a som pålegger tilsvarende rapporteringsplikt for utstedere av noterte verdipapirer som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og/eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog, uavhengig av størrelse. I bestemmelsens annet ledd er det gitt en særskilt regel om at utstederens årsrapport skal inneholde erklæring fra de personene som er ansvarlig hos utstederen, med tydelig angivelse av navn og stillingsbetegnelse, om at foretakets LLR-rapport, etter deres beste overbevisning, er utarbeidet i samsvar med kravene i lov og forskrift.

I medhold av regnskapsloven § 3-3d tredje ledd og verdipapirhandelloven § 5-5a fjerde ledd fastsatte departementet 20. desember 2013 forskrift med nærmere regler om land-for-land-rapportering. Etter forskriften § 1 er det gitt nærmere regler om forskriftens virkeområde, hvor det blant annet er fastsatt hvilke terskler for rapporteringsplikt som gjelder for regnskapspliktige foretak. Etter forskriften § 2 er det gitt regler om definisjoner, blant annet hva som anses som «myndighet» samt hva som anses som «betalinger». Etter forskriften § 3 er det videre gitt regler om rapportens innhold, herunder er det stilt krav om rapportering av betalinger til myndigheter over visse terskelverdier, men også krav om rapportering av andre opplysninger som er ment å sette betalingene til myndighetene inn i en større sammenheng. Etter forskriften § 4 er det videre gitt regler om konsernrapportering, hvor det er oppstilt vilkår for når

konsernrappoterering skal gjøres, enkelte unntak fra konsernrappoterering, samt enkelte særlige opplysningskrav om datterselskap i konsernet, herunder eventuelle rentekostnader mellom datterselskap i konsernet.

4. EU/EØS-rett

Europaparlaments og rådsdirektiv (2013/34/EU) (EUs konsoliderte regnskapsdirektiv) kapittel 10 stiller krav om at regnskapspliktige foretak som anses som «store» etter terskelverdier i direktivet, samt alle allmenaksjeselskaper, som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og/eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog, skal utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport med opplysninger om sine betalinger til myndigheter, på land- og eventuelt prosjektnivå, såkalt «land-for-land-rappoterering». Europaparlaments og rådsdirektiv (2013/50/EU) om endringer i rapporteringsdirektivet¹ gir LLR-reglene i regnskapsdirektivet tilsvarende anvendelse for noterte foretak innen samme bransje. Bestemmelsene har til formål å sikre større åpenhet om foretakenes betalinger til myndigheter i de landene hvor slik virksomhet drives, for på den måten å ansvarliggjøre myndighetenes forvaltning av landets naturressurser overfor sine borgere, se fortalens pkt. 44 og 45 i regnskapsdirektivet. Etter direktivets artikkel 48 skal EU-kommisjonen innen 21. juli 2018 gjennomføre en evaluering av LLR-regelverket.

EU-kommisjonen la 12. april 2016 frem forslag (COM (2016) 198 final) om *offentlig* LLR for *skatteformål*. Forslaget innebærer endring av direktiv 2013/34/EU (regnskapsdirektivet) i form av et nytt kapittel 10a. Forslaget antas å være EØS-relevant, og vil derfor måtte gjennomføres i norsk rett om det vedtas av Europaparlamentet og Rådet.

Etter forslaget skal alle konsern, hvis selskap som inngår i konsernet, enten enkeltvis eller samlet har en omsetning på 750 millioner euro eller mer, utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport med enkelte nøkkellopplysninger om sin virksomhet og skatteforhold. Rapporten skal etter forslaget være offentlig tilgjengelig på foretakenes hjemmesider i minimum 5 år.

¹ Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/50/EU av 22. oktober 2013 om endring av direktiv 2004/109/EF av 22. oktober 2013 om harmonisering av krav til åpenhet med hensyn til opplysninger om utstedere av verdipapirer som er opptatt til notering på et regulert marked, av europaparlaments- og rådsdirektiv 2003/71 om det prospekt som skal offentliggjøres når verdipapirer legges ut til offentlig tegning eller opptas til omsetning og av kommisjonsdirektiv 2007/14/EF om gjennomføringsbestemmelser til visse bestemmelser i direktiv 2004/109/EF

Forslaget inngår i EU-kommisjonens arbeid med å bekjempe skatteunndragelse og aggressiv skatteplanlegging. Økt åpenhet og offentlig tilgang til opplysninger om foretakenes skattemessige forhold skal bidra til at overskudd beskattes i de land overskuddet er opptjent, samt bidra til å styrke offentlighetens tillit og styrke virksomhetenes sosiale ansvar ved å bidra til velferd gjennom innbetaling av skatter i det land hvor foretakene utøver virksomhet.

Rapporteringsplikten er etter Kommisjonens forslag lagt til morselskap («the ultimate parent undertaking») som utarbeider konsolidert årsregnskap. Dersom morselskapet ikke er lokalisert i EU, vil rapporteringsplikten overføres til datterselskap lokalisert i EU. Rapporteringsplikten omfatter all virksomhet i konsernet/gruppen, og er ikke avgrenset til de konsern/selskap som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og/eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog. Følgende opplysninger skal etter direktivforslaget gis:

- en kort beskrivelse av virksomhetens art
- antall ansatte
- netto omsetning, inklusive omsetning med andre foretak i samme konsern
- resultat før skatt
- beregnet inntektsskatt i regnskapsåret
- betalt inntektsskatt i regnskapsåret
- akkumulert overskudd

Etter forslaget skal opplysningene gis separat for virksomheten i hvert EU/EØS-medlemsland og for «visse skattejurisdiksjoner», mens økonomisk aktivitet for øvrige jurisdiksjoner kan rapporteres på aggregert nivå. Etter forslaget er Kommisjonen gitt myndighet til å fastsette delegerte rettsakter om hvilke land som skal anses som «visse skattejurisdiksjoner». Kriteriene for listeføring av slike jurisdiksjoner er blant annet manglende offentlighet og informasjonsutveksling, rettferdig skattekonkurrans og overholdelse av internasjonale standarder på området fastsatt av OECD, G20 og Financial Action Tax Force (FATF).

Forslaget ligger for tiden til behandling i Rådet og i Europaparlamentet.

5. Departementets vurdering

Departementet viser til at LLR-regelverket i EUs konsoliderte regnskapsdirektiv (2013/34/EU) kapittel 10 ble gjennomført i Norge, med virkning fra 1. januar 2014. De norske LLR-reglene gjelder for «store» regnskapspliktige foretak, samt utstedere av noterte verdipapirer, som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og/eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog (urskog). Etter EUs konsoliderte regnskapsdirektiv skal allmenaksjeselskaper som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og/eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog, rapportere etter LLR-regelverket uavhengig av størrelse. Etter LLR-forskriften skal allmenaksjeselskaper kun rapportere dersom de overstiger de angitte terskelverdier. Departementet foreslår å endre LLR-forskriften slik at den blir i overensstemmelse med regnskapsdirektivet.

Det norske LLR-regelverket går lengre enn EU-regelverket, ettersom det stilles *utvidede* krav til innholdet i rapporteringen sammenlignet med EU-reglene. De utvidede informasjonskravene har til hensikt å sette de rapporteringspliktiges betalinger til myndigheter inn i en større sammenheng, slik at man enklere kan danne seg et bilde av foretakets virksomhet i de aktuelle landene foretaket driver virksomhet. I tillegg kreves enkelte særlige opplysninger om datterselskaper og rentekostnader i konsern, som vil kunne bidra til å synliggjøre uønsket skattetilpasning.

Stortinget har i anmodningsvedtak nr. 792 (2014-2015) bedt regjeringen om å «*sikre at relevante opplysninger knyttet til LLR-rapporteringen fra datterselskaper og støttefunksjoner i tredjeland fremkommer i regnskapet*». Departementet legger til grunn at Stortinget ved dette ønsker å få utredet hvordan *flere relevante opplysninger om datterselskap og støttefunksjoner i tredjeland* kan inntas i LLR-rapportene til foretak som allerede er rapporteringspliktige etter gjeldende LLR-regler, slik at reglene i større grad enn i dag støtter opp om formålet om å synliggjøre uønsket skattetilpasning.

Departementet foreslår på denne bakgrunn blant annet å fastsette en formålsbestemmelse i LLR-forskriften, slik at det todelte formålet med rapporteringen kommer tydelig frem. Det vises til forslag til ny § 2.

Utvidede opplysningskrav

Departementet viser til EU-kommisjonens direktivforslag 12. april 2016 om offentlig LLR for skatteformål (COM(2016) 198 final), som nærmere redegjort for under punkt 4. Formålet med forslaget er å komme aggressiv skatteplanlegging til livs ved å stille større åpenhetskrav rundt store konserns økonomiske virksomhet, herunder opplysninger om skatteforhold. Det stilles etter forslaget blant annet krav om at rapporteringspliktige skal gi en kortfattet beskrivelse av virksomhetens art, opplyse om antall ansatte, samt gir nærmere bestemte skatteopplysninger, herunder netto omsetning, resultat før skatt, beregnet og innbetalt inntektsskatt, samt akkumulert overskudd.

Etter departementets vurdering synes de foreslåtte *opplysningskravene i direktivforslaget* å være egnet til å imøtekomme Stortingets anmodning om å sikre at relevante opplysningskrav som kan bidra til å synliggjøre uønsket skattetilpasning blir tatt med i LLR-rapporten. Det vises til at opplysningskravene i direktivet har samme formål som Stortinget ønsker å få styrket, samt at opplysningene synes å dekke flere forhold ved virksomheten som er relevante for å kunne danne seg et bilde av konsernets virksomhet og skattemessige belastning, fordelt på ulike jurisdiksjoner. Opplysninger om antall ansatte er allerede et krav etter gjeldende LLR-regelverk i Norge, og skal suppleres av ytterligere opplysningskrav om hvor datterselskap er hjemmehørende, samt deres eventuelle rentekostnader til andre selskap i konsernet. Etter departementets vurdering vil opplysningskravene i direktivforslaget, kombinert med de særnorske kravene, kunne gi et godt og helhetlig bilde av de rapporteringspliktiges virksomhet, herunder hvordan rapporteringspliktige har innordnet sin virksomhet skattemessig.

Direktivforslaget vil – etter Kommisjonens vurdering – ikke være i konflikt med gjeldende LLR-regelverk etter EUs konsoliderte regnskapsdirektiv kap. 10 eller CRD IV² art. 89. Direktivforslaget vil etter Kommisjonens vurdering heller ikke være i konflikt med Kommisjonens forslag fra januar 2016 om gjennomføring av OECDs BEPS-forslag om rapportering til skattemyndighetene (jf. også Prop. 120 L (2015-2016)). Om forholdet til dette regelverket uttaler Kommisjonen følgende:

«In the wake of the endorsement by the G20 of the Action Plan designed by the OECD to fight base erosion and profit shifting, the ATAP [[Anti Tax Avoidance Package](#)] that was tabled in January 2016 requires very large MNEs [multinational enterprise] to report

² Directive 2013/36/EU on access to the activity of credit institutions and prudential supervision of credit institutions and investment firms, amending Directive 2002/87/EC and repealing Directives 2006/48/EC and 2006/49/EC.

CBCR information to tax authorities. The information reported to tax authorities will not be disclosed to the public. The CBCR requirement in the ATAP is a tool that will assist tax authorities in orienting their tax audits and in ensuring compliance.

This proposal complements the ATAP proposal but has a different purpose. It will require the same MNEs to disclose publicly certain items of the information submitted to tax authorities.

This proposal contributes to EU policies on Corporate Social Responsibility, growth and jobs. This proposal responds to calls by the European Parliament to introduce a CBCR on corporate income tax.»³

Departementet foreslår etter dette at nye *opplysningskrav* tar utgangspunkt i de opplysningskravene som er foreslått av EU-kommisjonen i direktivforslag (COM (2016) 198 final), men med enkelte tilpasninger.

Rapporteringspliktige foretak

Etter direktivforslaget (COM(2016) 198 final) påhviler rapporteringsplikten som hovedregel morselskap i alle konsern som har en konsolidert omsetning på EUR 750 000 000, tilsvarende rundt kr 6,5 milliarder, eller mer. Dette er samme terskel for rapporteringspliktig som er lagt til grunn i modellovgivningen etter BEPS-prosjektet, som er foreslått gjennomført i Norge, jf. Prop. 120 L (2015-2016). De foreslåtte terskelverdiene vil dekke de 10-15 % største multinasjonale konsernene i EU, som igjen representerer om lag 90 % av den totale omsetningen til multinasjonale konsern i EU.⁴

Etter gjeldende regler i regnskapsloven § 3-3c og verdipapirhandelloven § 5-5a skal store regnskapspliktige foretak, samt utstedere av noterte verdipapirer, som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og/eller skogsdrift innen ikke-beplyntet skog, utarbeide og offentliggjøre en årlig LLR-rapport om sine betalinger til myndigheter. De norske terskelverdiene etter LLR-forskriften for hva som er å anse som «store» regnskapspliktige foretak, svarer til definisjonen av «store» regnskapspliktige foretak i EUs konsoliderte regnskapsdirektiv (2013/34/EU), og omfatter regnskapspliktige foretak som, alene eller sammen med datterselskap, på balansedagen tilfredsstillers minst to av følgende tre vilkår:

- Årlig salgsinntekt på mer enn 320 millioner kroner

³ Se direktivforslaget side 3, under punkt 1 i Explanatory Memorandum.

⁴ Se direktivforslaget side 6, under punkt 5 «Other Elements» under «Detailed explanation of the specific provisions of the proposal».

- Balansesum på mer enn 160 millioner kroner
- Gjennomsnittlig antall ansatte gjennom regnskapsåret på mer enn 250

Departementet foreslår ikke nå å øke terskelverdiene i tråd med Kommisjonens forslag om offentlig land-for-land-rapportering for skatteformål, og viser blant annet til at innføring av et ekstra sett terskelverdier for LLR-rapportering for skatteformål vil kunne gjøre regelverket unødige utilgjengelig. Som nærmere redegjort for i Prop. 1 LS (2013-2014) punkt 20.12, har departementet i lys av unntakene fra rapporteringsplikt etter LLR-regelverket, vurdert det slik at antall rapporteringspliktige foretak vil være lavere enn arbeidsgruppens anslag på 120 foretak. Det relativt sett lave antall rapporteringspliktige tilsier etter departementets oppfatning også at det ikke er hensiktsmessig å innføre en ny terskelverdi nå, da dette i praksis vil kunne medføre at svært få foretak blir rapporteringspliktige etter de norske LLR-reglene. Etter departementets vurdering bør en økning av terskelverdiene eventuelt vurderes nærmere i forbindelse med en eventuell gjennomføring av endelige EU-regler. Departementet viser for øvrig til at høyere terskelverdier for øvrig vil undergrave Stortingets formål om økt åpenhet om de rapporteringspliktige foretakenes skatteforhold.

Rapporten

Etter departementets oppfatning bør de nye LLR-opplysningskravene avgis i en egen og separat del av LLR-rapporten som de rapporteringspliktige allerede er pålagt å utarbeide og offentliggjøre. De nye opplysningskravene bør etter departementets vurdering rapporteres sammen med eksisterende opplysningskrav om datterselskaper, jf. LLR-forskriften § 3 tredje ledd annet punktum og § 4 tredje ledd. Etter departementets vurdering vil en slik separat rapportering av opplysningene gi det beste og mest helhetlige bilde av konsernets skattemessige posisjonering. En slik rapportering vil også legge til rette for å skille ut alle skatterelaterte opplysninger i en egen offentlig LLR-rapport for skatteformål, dersom dette skulle bli et krav etter EU-regelverket.

Reviderte tall

Etter innspill fra sivil sektor, som vist til under punkt 2, foreslår departementet at enkelte av opplysningskravene etter LLR-regelverket bør kunne hentes fra de rapporteringspliktiges årsregnskap. Dette gjelder de utvidede opplysningskravene etter LLR-forskriften § 3 tredje ledd og § 4 tredje ledd, samt de nye opplysningskravene som foreslås i dette høringsnotatet. Det vises til at en sammenkobling mellom

opplysningene som tas inn i LLR-rapportene, og årsregnskapene vil kunne bidra til større troverdighet knyttet til riktigheten av de rapporterte tallstørrelsene i LLR-rapportene. Departementet presiserer at forslaget om å hente tall fra årsregnskapet ikke innebærer at LLR-rapporten i seg selv skal revideres, men at opplysningene i LLR-rapporten vil bygge på reviderte tall i årsregnskapene.

På grunn av de til dels ulike periodiseringsprinsipper som ligger til grunn for hhv. LLR-rapportene og de lovpålagte oppstillingene i årsregnskapet, jf. redegjørelsen i Prop. 1 LS (2013-2014) punkt 20.9.3, bør de rapporteringspliktige etter departementets vurdering gis mulighet til å kunne forklare eventuelle forskjeller mellom tallstørrelser i LLR-rapporten og årsregnskapet, der disse ikke samsvarer.

Offentliggjøring

Som nærmere redegjort i Prop. 1 LS (2013-2014) punkt 20.11.3, er offentliggjøring av LLR-rapporter i Regnskapsregisteret og i informasjonssystemet til Oslo Børs etter departementets vurdering ikke tilstrekkelig for å ivareta offentlighetshensynene bak LLR-rapporteringen. Departementet sluttet seg derfor til arbeidsgruppens forslag om at LLR-rapportene skal offentliggjøres på foretakenes hjemmeside, uavhengig av om rapporteringsplikten er hjemlet i regnskapsloven eller i verdipapirhandelloven. Dette ble ved en inkurie ikke fulgt opp da Finansdepartementet fastsatte LLR-forskriften i desember 2013. Departementet foreslår derfor nå å innta en ny bestemmelse i LLR-forskriften med krav om offentliggjøring av LLR-rapporten på foretakets hjemmeside på internett. Det vises til forslag til ny § 6 *Offentliggjøring*.

Departementet mener at det bør stilles krav om at LLR-rapportene skal være tilgjengelig i en periode på minst 5 år. Forslaget er i tråd med kravet om offentliggjøring i EU-kommisjonens direktivforslag (COM (2016) 198 final) art. 48d nr. 2.

Andre forslag

Departementet foreslår videre enkelte mindre endringer i LLR-forskriften § 3 tredje ledd. Det forslås for det første at rapporten skal inneholde opplysninger om foretakets «kostnader», fremfor gjeldende krav om rapportering av «kjøp av varer og tjenester». Dette vil innebære at rapporten må gi opplysninger om foretakets fulle kostnader, noe som vil kunne være bedre egnet til å sette foretakets betalinger til myndigheter, samt foretakets skattemessige forhold, inn i en større sammenheng. Det foreslås for det andre å klargjøre at alle landene som er med i inntekts- og kostnadskjeden knyttet til oppstrømsvirksomheten til den rapporteringspliktige, skal omfattes ved rapportering av

tilleggsopplysningene som følger av § 3 tredje ledd, ikke bare produsentlandene. Dette vil innebære at foretakene/konsern også må rapportere om virksomheten i de land hvor foretaket/konsernet er etablert, herunder selskaper som yter støttefunksjoner.

I sitt innspill til departementet har PWYP bedt om at unntaksregelen i LLR-forskriften § 4 annet ledd fjernes, og har i denne sammenheng vist til at det ikke finnes tilsvarende unntak i USA og EU. Bestemmelsen gir unntak for at datterselskap i helt spesielle situasjoner kan unntas fra konsernrapporten, for eksempel dersom morselskapet på grunn av alvorlige og langvarige restriksjoner er forhindret fra å utøve sine rettigheter i forvaltningen av datterselskapet, der nødvendig informasjon ikke kan fremskaffes uten forholdsmessige kostnader eller forsinkelser, eller dersom aksjene i det aktuelle datterselskapet utelukkende er ment for videresalg. Departementet viser til at unntaksbestemmelsen i LLR-forskriften § 4 annet ledd gjennomfører tilsvarende unntaksregel i EUs konsoliderte regnskapsdirektiv art. 44 nr. 3, og kan ikke se at det enkelte medlemsland har valgfrihet med hensyn til å gjennomføre unntaksbestemmelsen. Departementet foreslår på denne bakgrunn ikke å følge opp dette innspillet fra PWYP, slik at unntaksbestemmelsen i LLR-forskriften § 4 tredje ledd beholdes.

6. Økonomiske og administrative konsekvenser

EU-kommisjonen har gjennomført en konsekvensutredning⁵ av direktivforslag ([COM \(2016\) 198 final](#)), hvor det blant annet er foretatt vurderinger av de økonomiske og administrative konsekvensene ved direktivforslaget. Kommisjonen har i konsekvensutredningen forutsatt at forslaget vil innebære økte skatteinntekter, og har i denne sammenheng uttalt:

«Regarding the impact of increased corporate tax transparency on productivity growth, the analysis [konsekvensutredningen] is based on the assumption that further tax transparency will, on average, increase substantially corporate income tax revenue.»

(konsekvensutredningen s. 30)

Hovedfunnene i konsekvensutredningen er for øvrig gjengitt i direktivforslagets såkalte «Explanatory Memorandum» på side 5 under overskriften «Impact assessment», hvor følgende hitsettes:

⁵ Commission Staff Working Document – Impact Assessment, *SWD (2016) 117 final*, assessing the potential for further transparency on income tax information

«The proposal made today is based on the preferred option identified in the impact assessment, which is a public CBCR on worldwide operations broken down by EU Member State and aggregated for non-EU operations. The proposal applies to all EU and non-EU MNEs with a consolidated turnover of at least EUR 750 million, having activities in the EU by way of at least an establishment. The type of information to be disclosed includes income tax paid and accrued as well as the necessary contextual information. The proposal diverges from the impact assessment in two areas: it has been refined with respect to reporting for non-EU operations, where the same level of detailed assessment applying to EU Member States will also be required for certain tax jurisdictions. Moreover, it is proposed to require the disclosure of accumulated earnings on a country-by-country basis and to seek explanations at the corporate group level where there are material discrepancies between the taxes accrued and the taxes effectively paid.»

Departementets vurdering er at EU-Kommisjonens anslag ikke kan overføres til norske forhold. Departementet viser her til at i departementets forslag om LLR til skattemyndighetene i [Prop. 120 L \(2015-2016\) kapittel 13.3.1](#) er det lagt til grunn at forslaget i utgangspunktet ikke har noen provenymessige konsekvenser, fordi forslaget ikke innebærer endringer i de materielle skattereglene. Departementet vurderte forslaget økonomiske betydning dithen at rapporteringen vil bidra til at Skatteetatens risikoanalyser vil bli mer presise og at kontrollarbeidet derfor vil bli mer målrettet og effektivt. Dette kan i seg selv føre til en noe høyere skatteinngang, uten at det er mulig å anslå størrelsen av denne effekten nærmere. Departementet viser videre til at denne vurderingen gjaldt forslag om LLR direkte til skattemyndighetene, mens forslaget i dette notatet gjelder offentlig LLR for skatteformål. Sistnevnte vil ikke kunne innarbeides i skattemyndighetenes systemer som ligger til grunn for skattemyndighetenes systematiske risikoanalyser og prioriteringer av skattekontroll. Etter departementets vurdering vil forslaget i dette høringsnotat følgelig ikke ha betydning for skatteprovenyet eller for skattemyndighetenes kontrollarbeid.

Om de økonomiske konsekvensene av forslaget, uttaler EU-kommisjonen videre følgende:

«In terms of economic impact, the proposal does not imply significant additional administrative burdens as very large MNEs will in any case have to submit a more comprehensive CBCR to tax authorities when the ATAP is implemented. All very large MNEs with activities in the EU will have the same disclosure requirement, whether they are headquartered in the EU or in a third-country. Moreover, this public CBCR presents in a single document information that is already largely accessible in the business registers of each Member State. The competitiveness of undertakings will therefore not be affected.»

Departementet slutter seg til EU-kommisjonens vurdering, og viser til at forslaget ikke vil medføre særlige økonomiske eller administrative kostnader for rapporteringspliktige som overstiger tersklene i direktivforslaget.

Som nærmere redegjort for under punkt 5 *Utvidede rapporteringskrav*, er departementet av den oppfatning at utvidede opplysningskrav delvis basert på EU-kommisjonens direktivforslag også bør kunne pålegges foretak som allerede er rapporteringspliktige etter det norske LLR-regelverket, men som faller under tersklene for rapporteringsplikt etter direktivforslaget. Departementet viser til at det ville bli vesentlig færre rapporteringspliktige foretak enn de om lag 120 foretakene som er rapporteringspliktige etter dagens regler, dersom direktivforslagets terskelverdier legges til grunn. Departementet mener dette ville undergrave rapporteringsreglenes formål.

EU-kommisjonen har i konsekvensutredningen vurdert kostnadene for de rapporteringspliktige ved en eventuell utvidelse av direktivforslaget til «store» foretak, som svarer til de samme terskelverdiene for rapporteringsplikt etter det norske LLR-regelverket. Om dette uttaler Kommisjonen:

«Should the CBCR requirements also be extended to large MNEs [multinational entities], there would be some additional costs for each large MNE group. The cost of a CBCR is estimated to be on the average around EUR 100,000 for a large MNE group. An extension to large groups would therefore require a further 7,200 to 18,000 large MNEs to publish a CBCR, beyond the very large ones. Overall recurring costs imposed on EU companies would be in the range of EUR 720 to 1,800 million per year.» (s. 42 under punkt 5.4.1)

Kommisjonen har knyttet usikkerhet til kostnadsanslaget:

«The costs may vary significantly above or below this average depending on each MNE groups' structure or situation. For instance, the number of subsidiaries (which may range from none or few to several hundreds) as well as their location, the industry, the reporting system, etc. can heavily influence the costs. Large MNE groups are expected to have a generally less abundant administrative resources than very large MNE groups. In comparison the latter, the administrative burden of the former is expected to be relatively heavier, despite lower cost in absolute terms.» (s. 155 i Vedlegg S)

Departementet er ikke kjent med at det er særlige forhold som skulle medføre at kostnadene ved rapporteringsplikt for foretak som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog, skulle bli vesentlig høyere enn for foretak i andre bransjer. Departementet antar uansett at kostnadene for

rapporteringspliktige foretak etter det norske regelverket som faller under terskelverdiene i direktivforslaget, trolig vil være lavere enn EU-kommisjonen anslag på EUR 100 000. Det vises i denne sammenheng særlig til at de norske foretakene allerede har etablert interne systemer for innhenting av relevante opplysninger til LLR-rapporteringen, og at nye opplysningskrav derfor trolig ikke vil innebære større kostnader til etablering av slike systemer, men mer kostnader knyttet til justeringer av allerede etablerte systemer for å tilpasse innhenting av de nye opplysninger til bruk i LLR-rapportene. Departementet viser for øvrig til at de nye opplysningene i stor grad er tilgjengelige i foretakene, ettersom disse uansett må samles inn og rapporteres i forbindelse med utarbeidelsen av årsregnskapene.

Departementet antar at det vil påløpe noen kostnader for de rapporteringspliktige med å få tilpasset sine interne rapporteringssystemer med å samle inn opplysninger om «kostnader», fremfor gjeldende krav om rapportering av opplysninger om «kjøp av varer og tjenester». Det samme gjelder ved innhenting av tilleggsopplysningene i forskriften § 3 tredje ledd etter forslaget vil gjelde for alle land hvor det er hjemmehørende. Departementet antar imidlertid at kostnadene forbundet ved dette vil være begrensede. Når det gjelder kravet om å offentliggjøre LLR-rapportene på rapporteringspliktiges hjemmesider, legger departementet til grunn at dette vil ha minimale økonomiske eller administrative kostnader for foretakene.

Departementet legger til grunn at forslagene i dette høringsnotat vil ha begrensede eller ingen økonomiske eller administrative konsekvenser for det offentlige.

7. Forslag til endringer i LLR-forskriften

I

I forskrift 20. desember 2013 nr. 1682 om land-for-land-rapportering gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd skal lyde:

Forskriften gjelder for foretak som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog, *som har* regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 nr. 1, 3, 4, 5, 6 *eller* nr. 13, og som på balansedagen tilfredsstiller minst to av følgende tre vilkår:

a) årlig salgsinntekt mer enn 320 millioner kroner,

b) balansesum mer enn 160 millioner kroner,

c) gjennomsnittlig antall ansatte gjennom regnskapsåret mer enn 250,

eller er regnskapspliktig etter regnskapsloven § 1-2 nr. 2, eller er utsteder med Norge som hjemstat etter verdipapirhandelloven § 5-4 annet til fjerde ledd.

Gjeldende § 2 blir ny § 3.

Ny § 2 skal lyde:

§ 2. Formål

Formålet med rapportering etter regnskapsloven § 3-3d, verdipapirhandelloven § 5-5a og denne forskrift, 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. Rapportering som nevnt i første punktum skal også bidra til økt åpenhet om foretakenes skatteposisjonering.

Gjeldende § 3 blir ny § 4, og skal lyde:

§ 4. Rapport

Foretakene skal *utarbeide en rapport* som nevnt i regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandelloven § 5-5a, som minst skal inneholde følgende opplysninger om *betalinger til myndigheter*:

- a) Den samlede betaling til hver myndighet i løpet av regnskapsåret, fordelt per land og fordelt per type betaling som nevnt i § 3 nr. 5 bokstav a) til h).
- b) Betalinger knyttet til et prosjekt skal også rapporteres per prosjekt og per type betaling som nevnt i § 3 nr. 5 bokstav a) til h).

Opplysningskravet i første ledd gjelder ikke for betalinger som tilsvarer mindre enn 800 000 kroner, som gjøres enkeltvis eller som flere sammenhørende betalinger innenfor samme regnskapsår.

Når det er plikt til å gi opplysninger om *betalinger til myndigheter* skal rapporten også inneholde opplysninger om foretakets investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum og *kostnader*, fordelt på de enkelte land hvor foretaket driver virksomhet. Det skal i rapporten også opplyses om foretakets rentekostnad til andre foretak i samme konsern

som er hjemmehørende i andre jurisdiksjoner enn foretaket. *Opplysningene i første og annet punktum skal så vidt mulig hentes fra årsregnskapet, og eventuelle forskjeller skal forklares.*

Beløp som er utbetalt av foretaket for forpliktelser som pålegges på enhetsnivå, kan rapporteres på enhetsnivå i stedet for på prosjektnivå.

For betalinger in natura til en myndighet skal både verdi og, når relevant, mengde, oppgis. Det skal gis en forklaring om hvordan verdien er fastsatt.

Gjeldende § 4 blir ny § 5, og skal lyde:

§ 5. Konsernrapportering

Foretak som nevnt i § 1 annet ledd skal utarbeide en konsernrapport med konsolidert oppstilling av de opplysningene som kreves etter *§ 4 første ledd og § 4 tredje ledd* første punktum, hvor de foretakene i konsernet som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogdrift innen *ikke-beplantet* skog, vises som en enhet.

Datterselskap kan utelates fra den konsoliderte oppstillingen etter første ledd dersom

- a) alvorlige langvarige restriksjoner hindrer morselskapet i vesentlig grad i å utøve sine rettigheter over datterselskapet,

- b) de opplysninger som er nødvendige for å utarbeide den konsoliderte rapporten i samsvar med denne forskrift, *ikke kan* innhentes innen rimelig tid eller uten uforholdsmessig store kostnader, eller

- c) aksjer eller andeler i datterselskapet eies midlertidig og skal klassifiseres som omløpsmidler etter regnskapsloven § 5-1,

og tilsvarende unntak også gjøres gjeldende for konsernregnskapet.

Konsernrapporten skal, uavhengig av om det er plikt til å gi opplysninger om *betalinger til myndigheter, i en separat del minst inneholde følgende opplysninger om hvert av foretakets datterselskap:*

- a) *hvor datterselskapet er hjemmehørende,*
- b) *antall ansatte i datterselskapet,*
- c) *datterselskapets rentekostnad til andre foretak i samme konsern som er hjemmehørende i andre jurisdiksjoner enn datterselskapet,*
- d) *en kortfattet beskrivelse av datterselskapets aktiviteter,*
- e) *netto omsetning, inkludert omsetning med foretak i samme konsern,*
- f) *resultat før skatt,*

- g) inntektsskatt i regnskapsåret som beregnet av den skattepliktiges overskudd eller underskudd i regnskapsåret for datterselskaper,*
- h) inntektsskatt som er betalt i løpet av det aktuelle regnskapsåret av datterselskap, og*
- i) akkumulert overskudd.*

Opplysningene skal så vidt mulig hentes fra årsregnskapet. Eventuelle forskjeller skal forklares.

Gjeldende § 5 erstattes av ny § 6, som skal lyde:

§ 6 Offentliggjøring

Rapport etter § 4 og § 5 skal offentliggjøres på den rapporteringspliktiges hjemmesider på internett, og skal være tilgjengelig i minst 5 år.

II

Denne forskrift trer i kraft [dato] med virkning for regnskapsår påbegynt [dato] og senere.