



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Att: Kari Rudseter

Høring-land-for-land-rapportering for skatteformål

Vi viser til Finansdepartementets brev av 2. desember 2015, hvor et forslag om land-for-land-rapportering for skatteformål sendes på høring.

Skattedirektoratet støtter Finansdepartementets forslag til lovfesting av en plikt til land-for-land-rapportering for skatteformål, og at denne bygger på forslaget til modellovgivning i OECD/G20 BEPS Action 13 final report 2015. Direktoratet har enkelte bemerkninger til forslaget.

Funksjonell valuta

På side 16 i høringsnotatet punkt 3.3.6 fremgår at alle beløp må konverteres til funksjonell valuta for den rapporteringspliktige. Det er ikke omtalt nærmere hvordan en slik konvertering skal skje. Ifølge omtalen på side 32 i OECD/G20 BEPS Action 13 Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting 2015 final report skal en gjennomsnittlig årskurs benyttes ved omregning - "*the stated functional currency of the Reporting MNE at the average exchange rate*". I et konsern må det fastsettes funksjonell valuta for morselskapet og for hvert enkelt datterselskap. Disse kan ha ulik funksjonell valuta. Konsernregnskapet skal så vises i en felles presentasjonsvaluta, jf. regnskapsloven § 3-4. Det kan reises spørsmål ved om det er morselskapets funksjonelle valuta eller konsernets funksjonelle valuta beløpene skal omregnes til. Etter vår vurdering er det behov for en presisering av dette.

Endringsregler

Det fremkommer av høringsnotatet på side 17 punkt 3.6 at deltakerlandene er enige om at land-for-land-rapporten skal benyttes til overordnede risikoanalyser for internprisingsformål og analyse av annen risiko knyttet til overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag. Det er også enighet om at inntektsjustering ikke skal kunne gjøres basert utelukkende på opplysningene i land-for-land-rapporten. Dette standpunktet gjennomsyrrer omtalen av og forslagene i OECD/G20 BEPS Action 13 Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting 2015 final report. Senere i samme avsnitt i høringsnotatet fremkommer det at departementet "*antar at opplysningene i land-for-land-rapporten ikke alene vil være egnet til å danne grunnlag for endring av ligning. Rapporten skal i tråd med forutsetningene først og fremst brukes til utvelgelse av saker og saksområder der det er grunnlag for å gjennomføre nærmere undersøkelser og for statistikkformål mv. Dette forhindrer likevel ikke at opplysningene i rapportene kan benyttes i enkeltsaker sammen med andre opplysninger skattemyndighetene har tilgang til.*" Formuleringen i avsnittet er uklar, og kan medføre usikkerhet med hensyn til om opplysningene i rapporten skal kunne danne grunnlag for



endring av ligningen til skattyter. Utgangspunktet for vurdering av endringsadgang og adgang til å legge sanksjoner ellers i ligningsforvaltningen er knyttet opp mot de opplysninger skattyter har gitt (eventuelt unnlatt å gi), uavhengig av hvilken form disse er gitt.

Administrative reaksjoner

Departementet legger i høringsnotatet punkt 3.7 til grunn at reglene om tilleggsskatt for unnlatt levering etter ligningsloven § 10-2 til 10-5 også skal gjelde ved mislighold av plikten til å levere land-for-land-rapport, og at forslaget ikke foranlediger endring i reglene om tilleggsskatt.

Vi stiller spørsmål ved om ligningsloven § 10-2 gir grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt ved unnlatt rapportering. Tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 kan ilegges skattyter som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Land-for-land rapporten faller ikke inn under betegnelsen "*selvangivelse*" eller "*næringsoppgave*". I tillegg kommer det forhold at inntektsjusteringer ikke skal kunne gjøres utelukkende på bakgrunn av land-for-land-rapporten. Opplysninger i rapporten kan således ikke alene danne grunnlag for endring av ligningen. Etter vår vurdering, sett særlig hen til sammenhengen mellom endringsreglene og sanksjonsreglene, fremstår ikke tilleggsskatt som hensiktsmessig sanksjonering av ikke levert/uriktig land-for-land-rapportering. Det kan i tillegg stilles spørsmål ved om vilkåret om at opplysningssvikten har eller kunne medført skattemessige fordeler vil være oppfylt kun ved unnlattelsen av å levere land-for-land-rapporten.

Etter ny skatteforvaltningslov § 14-2 skal tilleggsskatt ilegges skattyter som unnlater å gi pliktige opplysninger når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Det antas at land-for-land-rapporten vil falle inn under bestemmelsens anvendelsesområde. Det kan imidlertid også her stilles spørsmål ved om vilkåret om at opplysningssvikten kan medføre skattemessige fordeler vil være oppfylt, og om tilleggsskatt i disse tilfellene vil være en hensiktsmessig sanksjon.

Etter direktoratets oppfatning er det viktig å ha hjemler til effektiv sanksjonering av ikke levert/uriktig land-for-land-rapportering fra ikrafttredelsen. Departementet viser i høringsnotatet til at det i forslag til ny skatteforvaltningslov foreslås en generell bestemmelse om ileggelse av tvangsmulkt for den som ikke har gitt opplysninger om egne forhold innen den fastsatte fristen, jf. § 14-1 (1) bokstav a i forslaget til ny skatteforvaltningslov. Direktoratet er enig i at den generelle bestemmelsen om tvangsmulkt i skatteforvaltningsloven vil gjelde skattytere som ikke har levert land-for-land-rapport. Når det gjelder mulktens størrelse legger direktoratet til grunn at slik forslaget til ny skatteforvaltningslov er utformet, vil utgangspunktet være at ved unnlatt levering av land-for-land-rapport vil tvangsmulkten etter forslaget annet ledd settes til et halvt rettsgebyr pr dag, maks to rettsgebyr pr dag, men ikke over 50 ganger rettsgebyret (med dagens rettsgebyr på kr 1025 vil taket være kr 51 250). Dette står i motsetning til mulktens størrelse ved overtredelse av regnskapspålegg (etter forslaget § 14-1 (1) bokstav b) hvor utgangspunktet er ett rettsgebyr pr dag, men maks ti gebyr pr dag, men ikke over en million kroner. Etter vår oppfatning bør det vurderes nærmere hva som bør være et riktig nivå på mulkten ved unnlatt land-for-land-rapportering.



Selv om tvangsmulkt ved ikrafttreddelsen av ny skatteforvaltningslov vil bli en sanksjon ved ikke levert land-for-land-rapport, vil det etter vår vurdering ikke foreligge noen effektiv sanksjonsmulighet ved uriktige opplysninger i land-for-land-rapporteringen.

Et forhold som ikke er berørt i høringsnotatet er hvorvidt unnlatt varsling av skattemyndighetene etter forslaget § 4-13 nr 3 også er forhold som er tenkt sanksjonert.

Ny skatteforvaltningslov

Forholdet til ny skatteforvaltningslov er kun behandlet i avsnittet om administrative reaksjoner. Etter vår vurdering bør det komme frem mer generelt at de foreslåtte bestemmelsene skal tas inn i den nye loven.

Merknader til forslaget til lovendringer (punkt 6)

Etter forslaget til ordlyd i ligningsloven § 4-13 nr 1 skal det leveres rapport med opplysninger i de landene der konsernet "har" foretak. I tilfeller der et foretak eller et underkonsern er solgt i løpet av året kan det oppstå spørsmål om plikt til rapportering. Det fremgår av høringsnotatet side 13 under punkt 3.3.2 at rapporteringsplikten omfatter opplysninger om alle foretak som skal inkluderes etter regnskapsloven § 3-6. Dersom et foretak eller et underkonsern er solgt i løpet av året inngår foretaket eller underkonsern i konsernregnskapet frem til salgstidspunktet. Det kan tenkes rapporteringspliktige vil anføre at konsernet ikke lenger "har" foretaket/underkonsernet og at det derfor ikke skal inngå i rapporteringen. Etter vår vurdering bør det presiseres i ordlyden slik at det ikke er tvil om at også solgte foretak skal inngå i rapporteringen så lenge de er en del av konsernregnskapet.

Det følger av forslaget til ordlyd i ligningsloven § 4-13 nr 3 at foretak som er hjemmehørende i Norge og som inngår i et konsern der ett eller flere foretak har plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter nr 1-4, innen utgangen av regnskapsåret skal opplyse ligningsmyndighetene om hvilket foretak i konsernet som skal levere land-for-land-rapport for skatteformål og i hvilket land dette foretaket er hjemmehørende (varsel eller notification). Vi gjør oppmerksom på at det ikke er samsvar mellom angivelse av på hvilket tidspunkt varsling skal skje i forslaget til ordlyd på side 20 ("*innen utgangen av regnskapsåret*") og omtalen i høringsnotatet på side 11 hvor det fremkommer at varsling skal skje "*innen utgangen av det året rapporten skal leveres (rapporteringsåret)*". Vi legger til grunn at departementets forslag er at varsel leveres innen utgangen av regnskapsåret, siden dette er i tråd med forslaget til modellovgivning. Uansett vil det etter direktoratets oppfatning være mer hensiktsmessig dersom opplysningene gis i forbindelse med levering av selvangivelsen, f.eks. ved at det tas inn poster i selvangivelsen hvor slike opplysninger skal gis. Dette vil også gi de rapporteringspliktige noe lenger frist. Vi ber departementet vurdere å knytte fristen for varsel til fristen for å levere selvangivelse.

Merknader til forslaget til forskriftsendringer (punkt 7)

Inntekter skal rapporteres aggregert på landnivå, jf. utkast til forskrift § 2 (i). Det skal her rapporteres inntekter fra ikke-nærstående, og inntekter fra nærstående. Dersom det er to eller flere foretak i samme land, antar vi at inntekt mellom foretak i samme land skal inngå i aggregeringen av inntekter fra nærstående. Det er imidlertid opplysninger om inntekter mellom land som vil være av



hovedinteresse. For å unngå eventuelle uklarheter om dette foreslår vi å presisere at også inntekter mellom nærstående i samme land skal inngå i aggregeringen.

Andre innspill

Taushetsplikten er foreslått regulert i ligningsloven § 4-13 nr 5, der det fremkommer at "*Land-for-land-rapporten kan ikke utleveres til andre enn andre lands myndigheter i medhold av folkerettslig avtale.*" Vi foreslår en mulig omformulering av dette til for eksempel: "*Land-for-land-rapporten kan bare utleveres til andre lands skattemyndigheter når det foreligger folkerettslig avtale.*"

I utkastet til forskrift § 1 ved henvisningen til regnskapsloven ved "*Konsern*", reiser vi spørsmål ved om riktig henvisning skal være til regnskapsloven § 1-3 første ledd, og ikke tredje ledd. Tilsvarende ved henvisningen til regnskapsloven ved "*Foretak*", reiser vi spørsmål om henvisningen skal være til regnskapsloven § 1-3 tredje ledd, og ikke fjerde ledd.

I siste ledd i utkastet til forskrift § 1 mangler ordet "*er*" i første setning.

I utkastet til forskrift § 3 i første setning mangler ordene "*for skatteformål*" etter land-for-land-rapport dersom man ønsker å bruke dette uttrykket gjennomgående i forskriftsteksten.

Med hilsen

Jan M Magnus
avdelingsdirektør
Rettsavdelingen
Skattedirektoratet

Kari Alice Frønsdal

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer