

Saksnr. 15/1829

02.12.2015

Høringsnotat - land-for-land-rapportering for skatteformål

Innhold

1	Innledning og sammendrag	3
1.1	Innledning og sammendrag.....	3
1.2	Bakgrunn	3
2	Gjeldende rett.....	5
3	Nærmere om forslaget.....	7
3.1	Innledning.....	7
3.2	Rapporteringspliktige	7
3.2.1	Innledning	7
3.2.2	Primær rapporteringsplikt.....	8
3.2.3	Sekundær rapporteringsplikt.....	10
3.2.4	Avgrensning av rapporteringsplikt etter inntekt.....	12
3.3	Nærmere om rapporteringspliktens innhold.....	13
3.3.1	Innledning	13
3.3.2	Hvilke foretak det skal gis opplysninger om	13
3.3.3	Opplysninger som skal gis aggregert på landnivå.....	14
3.3.4	Opplysninger som skal gis på foretaksnivå	16
3.3.5	Tidsperioden opplysningene skal knytte seg til.....	16
3.3.6	Datagrunnlag	16
3.4	Tidspunktet for rapportering	17
3.5	Taushetsplikt.....	17
3.6	Bruk av land-for-land-rapporten	17
3.7	Administrative reaksjoner.....	18
4	Ikrafttredelse	18
5	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	19
6	Lovendringer	19
7	Forskriftsendringer.....	21

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

1.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) slik at morselskap får plikt til å levere en land-for-land-rapport med opplysninger bl.a. om fordeling av inntekter og skatt i de landene der konsernet har foretak. Rapporten skal også inneholde en beskrivelse av den økonomiske aktiviteten i hvert foretak og i hvilket land foretakene i konsernet er hjemmehørende eller etablert. Land-for-land-rapporten skal leveres innen 31. desember i året etter regnskapsåret. Det foreslås også at andre foretak enn morselskapet kan få rapporteringsplikt på nærmere vilkår.

Formålet med rapporteringen er å gi skattemyndighetene et bedre grunnlag for å utarbeide risikoanalyser til bruk for sin kontrollvirksomhet. Forslaget er en del av oppfølgingen av Skatteutvalgets anbefalinger (NOU 2014:13) og anbefalinger i OECD/G20s BEPS-prosjekt¹. Forslaget følger i all hovedsak forslaget til modellovgivning² for implementering av land-for-land-rapportering i tiltak 13 i BEPS-prosjektet.

1.2 Bakgrunn

På bakgrunn av skattemyndighetenes erfaringer i flere land og en rekke medieoppslag utarbeidet OECD i 2013 en rapport³ som belyste problemstillinger knyttet til inntektsskifting og uthuling av skattegrunnlag. Rapporten pekte på en rekke områder der det var behov for tiltak, både ved harmoniserte nasjonale regler og en oppdatering av det internasjonale regelverket for fordeling av skattegrunnlag mellom land når en inntekt eller skattyter har tilknytning til flere jurisdiksjoner.

¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

² OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing Paris, Annex IV to Chapter V. Country-by-Country Reporting Implementation Package.

³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

I rapporten ble det blant annet pekt på at tilgang til relevant informasjon om inntekter, skatt og virksomhet er sentralt i å fastsette et riktig skattegrunnlag. Det ble også vist til at skattemyndighetenes ressurser er begrenset, og at det derfor er svært viktig å ha verktøy som setter myndighetene i stand til å foreta mest mulig presise risikovurderinger som legges til grunn for kontrollvirksomhet. Særlig gjelder dette kontroll av transaksjoner mellom beslektede foretak (internprising).

Rapporten ble fulgt opp av en handlingsplan⁴ i regi av OECD og G20. I tiltak 13 om oppdatering av internprisingsdokumentasjon ble det anbefalt at deltakerlandene innfører regler om land-for-land-rapportering av nøkkeldata knyttet til enheter i flernasjonale foretak. Anbefalingene er nærmere utredet i rapportene *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* (september 2014), *Action 13; Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* (februar 2013) og *Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package* (mai 2015). I oktober 2015 ble anbefalingene samlet i rapporten *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*⁵. Rapporten er vedtatt i OECDs organer og støttet av G20-landenes finansministre og statsledere.⁶

Det er enighet om at landene som deltar i BEPS-prosjektet skal gjennomføre disse anbefalingene på en koordinert måte. Dette er viktig både for å lette den administrative byrden en slik rapportering medfører, og for å styrke verdien av opplysningene. Det er også enighet om at implementering og etterlevelse av land-for-land-rapporteringen skal overvåkes i en felles internasjonal prosess. Det skal gjennomføres en evaluering i 2020 for å vurdere om innholdet i land-for-land-rapporten bør endres.

⁴ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

⁵ OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing Paris.

⁶ Slutterklæringer fra G20-finansministermøte i Lima, Peru, 8. oktober 2015 og G20-statsledermøtet i Antalya, Tyrkia, 16. november 2015.

Det er videre enighet om å inngå kompetent myndighetsavtaler som legger til rette for automatisk utveksling av land-for-land-rapporter mellom land, enten i medhold av en bilateral skatteavtale eller OECD/Europarådets konvensjon for administrativt samarbeid i skattesaker.⁷

På denne bakgrunn sender departementet på høring forslag om innføring av regler om plikt til å avgi en land-for-land-rapport i konsernforhold for skatteformål. Reglene foreslås inntatt i en ny bestemmelse § 4-13 i ligningsloven og i en ny tilhørende forskrift.

2 GJELDENE RETT

Fra og med inntektsåret 2008 har ligningsloven § 4-12 med tilhørende forskrifter inneholdt regler om dokumentasjons- og oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner i nærmere bestemte kontrollerte foretak. Dokumentasjon av fastsetting av priser i transaksjoner mellom nærstående skal legges fram etter anmodning fra skattemyndighetene. Formålet med reglene er å gi skattemyndighetene best mulig grunnlag for vurdering av om priser i kontrollerte transaksjoner er avtalt på armlengdes vilkår. Dokumentasjonen skal inneholde opplysninger både om konsernets globale og lokale virksomhet og grunnlaget for fastsetting av priser i kontrollerte forhold. I tillegg skal selskap med nærstående transaksjoner som en del av selvangivelsen levere en oppgave over nærstående transaksjoner i ligningsåret, RF-1123. Dette skjemaet benyttes i skattemyndighetenes overordnede risikoanalyser og i arbeidet med utvelgelse av transaksjoner for kontroll.

For skatteformål finnes ikke rapporteringsregler som gir en samlet framstilling av viktige opplysninger som hvor enhetene i konsernet er hjemmehørende, foretakets

⁷ Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, i kraft fra 1995.

inntekter, skatteforhold, virksomhetsområder, hvor enhetene er lokalisert og hvilke enheter som utfører denne virksomheten. Det gis heller ikke samlede opplysninger om antall ansatte i ulike selskapsenheter og lokalisering av viktige eiendeler. En slik sammenstilling av informasjon kan være svært nyttig i skattemyndighetenes arbeid med risikoanalyser til bruk for kontrollvirksomheten.

Etter regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandelloven § 5-5a skal enkelte regnskapspliktige, samt utstedere av noterte verdipapirer, som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og/eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog, utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport om sine betalinger til myndigheter på land- og eventuelt prosjektnivå.

Hovedformålet med land-for-land-rapportering etter regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandelloven § 5-5a er å bidra til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke-fornybare naturressurser, for på denne måten å ansvarliggjøre myndighetene for forvaltningen av inntektene fra landets naturressurser. Reglene er således annerledes innrettet enn forslaget her, og ikke direkte rettet mot skattemyndighetenes behov for overordnet informasjon om et kontrollert foretaks (konsern) inntektsfordeling, skattebelastning og samlede virksomhet. I forbindelse med vedtakelsen av land-for-land-rapporterings kravene i regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandelloven § 5-5a, ba Stortinget regjeringen om å «sikre at det i regelverket om land-for-land rapportering innarbeides mål om å synliggjøre uønsket skattetilpasning», jf. Innst. 4 L (2013-2014) kap. 30. Finansdepartementet fulgte opp anmodningen ved å fastsette utvidede rapporteringsregler i forskrift om land-for-land-rapportering. Etter forskriften er det blant annet stilt krav om at rapporteringspliktige skal gi diverse opplysninger om sine datterselskap, samt rentekostnadene mellom foretak i samme konsern.

Rapporteringsplikten etter regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandelloven § 5-5a gjelder bare foretak som driver virksomhet innen bestemte bransjer, som nevnt over, og er dermed bare delvis til nytte for skattemyndighetenes kontrollvirksomhet.

Med forslaget i dette høringsnotatet vil skattemyndighetene få et verktøy som gir mulighet til å innrette kontrollarbeidet knyttet til flernasjonale konsern på samme grunnlag, uavhengig av bransje.

3 NÆRMERE OM FORSLAGET

3.1 Innledning

En viktig forutsetning for at land-for-land-rapportering skal fungere best mulig er at reglene som regulerer rapporteringsplikten er like i de landene som implementerer dem. Derfor har deltakerlandene i BEPS-prosjektet som nevnt ovenfor blitt enige om et forslag til lovgivning i rapporten til tiltak 13. Det er enighet om at det nasjonale regelverket i det enkelte land må inneholde elementene i denne modellovgivningen, men medlemsstatene står fritt til å implementere dem slik at de passer inn i deres eget skatteforvaltningssystem. Forslaget til nye regler i dette høringsnotatet er basert på modellovgivningen. For å lette den administrative byrden både for rapporteringspliktige og skattemyndighetene vil formatet og retningslinjene for innrapportering av land-for-land-rapport også følge de anbefalinger som er gitt i BEPS-rapportene til tiltak 13 i handlingsplanen.

3.2 Rapporteringspliktige

3.2.1 Innledning

I forslaget fra OECD/G20s BEPS-prosjekt foreslås det at plikten til å utarbeide en land-for-land-rapport skal gjelde nærmere bestemte flernasjonale konsern. Som «flernasjonalt konsern» etter forslaget i modellovgivningen regnes enhver sammenslutning av foretak som enten plikter å avgi konsolidert regnskap for regnskapsformål, eller som ville hatt plikt til å utarbeide et konsolidert regnskap

dersom eierandeler i noen av konsernets foretak hadde vært omsatt på en offentlig børs. I samsvar med dette foreslår departementet å utforme ligningslovens regler om hvem som har rapporteringsplikt og hvilke konsernforetak det skal gis opplysninger om, med utgangspunkt i regnskapslovens regler om konserner og plikten til å utarbeide konsernregnskap. Det er imidlertid behov for å gjøre enkelte tilpasninger og presiseringer for at reglene skal passe inn i skattelovgivningen og oppfylle anbefalingene fra BEPS-rapportene for tiltak 13.

3.2.2 Primær rapporteringsplikt

Departementet foreslår at rapporteringsplikten som hovedregel skal påhvile «morselskap som er hjemmehørende i Norge og har foretak i utlandet», jf. forslaget § 4-13 nr.1.

Som «*morselskap*» regnes for det første regnskapspliktige som er morselskap etter regnskapslovens § 1-3 annet ledd, jf. forslaget til forskrift § 1.

For det andre regnes også «[r]egnskapspliktige som har fast driftssted i et annet land som morselskap etter § 4-13», jf. forskriften § 1. Bakgrunnen for denne utvidelsen av morselskapsbegrepet sammenlignet med det som følger av regnskapslovens alminnelige regler, er at det er behov for land-for-land-rapport fra norske selskaper som kun har faste driftssteder i utlandet.

Det følger videre av forslaget til definisjon av begrepet «morselskap» i forskriften § 1 at som morselskap regnes også regnskapspliktige som ville hatt plikt til å utarbeide konsernregnskap dersom eierandelene i noen av foretakene i konsernet hadde vært omsatt på offentlig børs. Bakgrunnen for denne utvidelsen er at landene er enige om at alle flernasjonale konsern i utgangspunktet skal omfattes av rapporteringsplikten, uavhengig av organisering eller virksomhetsområde. Dette innebærer bl.a. at det er

rapporteringsplikt etter ligningsloven § 4-13 for selskaper som er unntatt fra plikten til å utarbeide konsernregnskap etter unntaksregelen i regnskapsloven § 3-7.

Morselskapet må være «hjemmehørende i Norge for å ha rapporteringsplikt etter ligningsloven § 4-13. Begrepet «hjemmehørende» brukes i flere sammenhenger i skattelovgivningen. Det foreslås i forskriften § 1 at som «hjemmehørende» anses foretak som er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 eller begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3. Dersom et foretak er hjemmehørende både i Norge og i et annet land etter dette landets interne lovgivning, og det foreligger skatteavtale, skal stedet hvor foretaket anses hjemmehørende avgjøres etter skatteavtalen. Dette medfører at dersom et foretak er hjemmehørende i Norge etter norsk intern lovgivning og i et annet land etter dette landets interne lovgivning, og det ikke foreligger skatteavtale, anses foretaket som hjemmehørende i Norge..

Vilkåret i § 4-13 om at morselskapet må ha «foretak i utlandet» må leses i sammenheng med forskriften § 1 der foretaksbegrepet er definert. Med «foretak» menes for det første «regnskapspliktige som er morselskap eller datterselskap etter regnskapsloven § 1-3 fjerde ledd». Det følger for det andre av forskriften at «faste driftssteder i utlandet som er en del av selskap med regnskapsplikt etter regnskapsloven», også skal regnes som foretak. Det vil si at i utgangspunktet er det tilstrekkelig for å anses som rapporteringspliktig at et selskap hjemmehørende i Norge har ett fast driftssted i utlandet. Når det gjelder faste driftssteder som norske foretak har i utlandet skal det i tilfeller hvor det foreligger skatteavtale være avgjørende om det foreligger fast driftssted i utlandet etter avtalen. I tilfeller hvor det ikke foreligger skatteavtale skal det avgjørende være om det foreligger fast driftssted etter vilkårene OECDs mønsteravtale artikkel 5, slik den til enhver tid lyder. Sistnevnte er i samsvar med betydningen begrepet «fast driftssted» har etter § 2 i forskrift 07.12.2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer til ligningsloven § 4-12. Det følger også av forslaget til modellovgivning at faste driftssteder bare skal

omfattes i den grad de utarbeider regnskap for regnskapsformål, regulatoriske formål, skatteformål eller interne forhold.

Begrepet «foretak» benyttes flere steder i forslaget til ny bestemmelse i ligningsloven § 4-13 og tilhørende forskrift. Begrepet foreslås i forskriften § 1 å omfatte regnskapspliktige som er datterselskap etter regnskapsloven § 1-3 fjerde ledd. Faste driftssteder av slike selskaper og utenlandske foretak som har skatteplikt etter skatteloven § 2-3 1. ledd og petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, omfattes også av begrepet «foretak». Som det fremgår av forrige avsnitt er det etter § 4-13 første ledd første punktum et vilkår at morselskapet har foretak i utlandet for at det skal få rapporteringsplikt. Både selskaper, andre innretninger og faste driftssteder vil være foretak i regelverkets forstand. Redegjørelsen nedenfor viser at foretaksbegrepet i § 4-13 tredje ledd og forskriften §§ 3 og 4 også er brukt som en fellesbetegnelse på alle foretak i konsernet, herunder morselskapet selv, som har rapporteringsplikt etter første og annet ledd. Endelig benyttes foretaksbegrepet, slik det fremgår av punkt 3.3, også i avgrensningen av hvilke foretak det skal inntas opplysninger om i land-for-land-rapporten, jf. 4-13 første ledd annet og tredje punktum, jf. forskriften § 2.

3.2.3 Sekundær rapporteringsplikt

I tilfeller hvor morselskapet er hjemmehørende i utlandet er det behov for å sikre at land-for-land-rapporten blir tilgjengelig for norske skattemyndigheter. Derfor foreslås det i § 4-13 nr. 2 at rapporteringsplikten også gjelder for andre konsernforetak i Norge, enn morselskap som er hjemmehørende i Norge, herunder faste driftssteder i Norge. Når det gjelder etablering av faste driftssted i Norge for utenlandske foretak, foreslås det i forskriften § 1 at uttrykket «andre foretak i Norge» i § 4-13 nr. 2 skal forstås slik at det omfatter foretak som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 1. ledd eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2. I tilfeller hvor det foreligger skatteavtale skal avtalens bestemmelse om etablering av fast driftssted være avgjørende.

Denne sekundære rapporteringsplikten inntreder dersom morselskapet i utlandet ikke har plikt til å levere en rapport etter lovgivningen i hjemstaten, eller dersom morselskapets hjemstat ikke i tide har inngått en avtale om automatisk utveksling av slike rapporter med Norge eller dersom norske skattemyndighetene har varslet det norske foretaket om at morselskapets hjemstat ikke overholder plikt til utveksling av land-for-land-rapport eller av andre grunner ikke sender land-for-land-rapport til Norge.

Etter forslaget i § 4-13 nr. 2 kan det foreligge rapporteringsplikt for flere foretak i Norge i samme konsern. For å lette skattemyndighetenes kontroll med rapporteringsplikten foreslås i § 4-13 nr. 3 en plikt for foretak i Norge, herunder faste driftssteder, til å varsle myndighetene om at de er rapporteringspliktige etter § 4-13 nr. 2. Dersom det norske foretaket ikke er rapporteringspliktig skal det opplyse om hvilket annet foretak i konsernet som skal levere land-for-land-rapport. Slik varsling skal skje innen utgangen av det året rapporten skal leveres (rapporteringsåret). Dette vil sette skattemyndighetene i stand til å kontrollere om det foreligger leveringsplikt for et norsk foretak etter § 4-13 nr. 2. Dersom det foreligger flere rapporteringspliktige foretak etter § 4-13 nr. 1-4 foreslås det i forskriften § 3 at konsernet selv kan bestemme hvilket av de rapporteringspliktige foretakene som skal levere land-for-land-rapport i Norge. Det forutsettes at innholdskravene i § 4-13 nr. 1, jf. forskriften § 2 er oppfylt av det foretaket som konsernet utpeker som rapporteringspliktig. Også i et slikt tilfelle har et norsk foretak plikt etter § 4-13 nr. 3 til å opplyse hvilket foretak som skal levere land-for-land-rapport.

I tilfeller hvor § 4-13 nr. 2 får anvendelse kan det være grunner til at et utenlandsk morselskap, som ikke selv har plikt til å utarbeide land-for-land-rapport etter lovgivningen i sin hjemstat, ikke ønsker å levere land-for-land-rapport gjennom sine foretak i Norge. Det foreslås derfor å gjøre et unntak fra leveringsplikten i § 4-13 nr. 2 i forskriften § 4. Etter dette unntaket gis det på nærmere vilkår unntak fra rapporteringsplikt etter § 4-13 nr. 2. Forutsetningen er at et annet foretak i konsernet har plikt til å levere land-for-land-rapport etter dette landets regler og faktisk har levert

land-for-land-rapport til skattemyndighetene i sin hjemstat innenfor leveringsfristen for det aktuelle regnskapsåret. I tillegg må dette landet ha avtale om automatisk utveksling av land-for-land-rapporter med Norge, og denne avtalen må ha virkning når rapporteringsplikten for det norske foretaket inntreffer etter § 4-13 nr. 2. Det stilles også vilkår om at det utenlandske foretaket har varslet skattemyndighetene i det landet hvor foretaket er hjemmehørende om at det er dette foretaket som skal levere land-for-land-rapport i Norge, og at norske skattemyndigheter har fått varsel om dette etter § 4-13 nr. 3.

3.2.4 Avgrensning av rapporteringsplikt etter inntekt

Rapporteringsplikten vil være omfattende, jf. nærmere om dette i punkt 3.3.

Deltakerlandene i BEPS-prosjektet har derfor antatt at antall rapporteringspliktige konsern bør begrenses, samtidig som rapporteringsplikten omfatter så mye som mulig av selskapsomsetningen i flernasjonale konsern på verdensbasis.

Deltakerlandene i BEPS-prosjektet har lagt til grunn at dersom rapporteringsplikten begrenses til konsern med en konsolidert omsetning på mer enn 750 mill. Euro vil dette omfatte flernasjonale konsern som kontrollerer mer enn 90 prosent av selskapsomsetningen på verdensbasis. I modellovgivningen er det foreslått at tallet konverteres til nasjonal valuta pr. januar 2015. I samsvar med dette foreslås det i § 4-13 nr. 4 at rapporteringsplikten etter nr. 1 og nr. 2 og varslingsplikten etter nr. 3 ikke skal gjelde for konsern med en samlet inntekt under 6 500 000 000 kroner. Det antas at om lag 70 norske morselskaper vil bli rapporteringspliktige etter forslaget hovedregel i § 4-13 nr. 1. Hvor mange norske foretak som vil bli rapporteringspliktige etter den sekundære rapporteringsplikten i § 4-13 nr.2 er usikkert, fordi betingelsene for at rapporteringsplikt etter denne bestemmelsen i stor grad avhenger av andre lands implementering av land-for-land-rapportering, og om landet er tilsluttet internasjonalt regelverk for automatisk utveksling av land-for-land-rapporter.

3.3 Nærmere om rapporteringsplikten innhold

3.3.1 Innledning

Det nærmere innholdet i rapporteringsplikten er omtalt i modellovgivningen og retningslinjene for land-for-land-rapportering i den endelige rapporten til tiltak 13. Som nevnt tidligere er det viktig at opplysningene rapporteres på samme måte i alle jurisdiksjoner. Departementet har derfor valgt å utforme lov- og forskriftsteksten, samt omtalen i dette høringsnotatet, med utgangspunkt i modellovgivningen og retningslinjene. Nærmere retningslinjer for utfylling av land-for-land-rapporten vil gis i forbindelse med publisering av formatet som skal brukes til rapporteringen.

Land-for-land-rapporten skal i følge lovteksten i § 4-13 nr.1 inneholde opplysninger om «inntekt og skatt i de landene konsernet har foretak». Rapporten skal også ha en «beskrivelse av konsernets økonomiske aktivitet i hvert enkelt land, samt opplysninger om hvert foretak i konsernet og den økonomiske aktiviteten foretakene driver».

Lovteksten forutsetter at noen typer opplysninger i land-for-land-rapporten skal oppgis aggregert på landnivå og noen typer opplysninger skal gis på foretaksnivå. Innholdet i rapporten er nærmere presisert i § 2 i forskriften hvor bokstav (i) angir opplysninger som skal oppgis aggregert på landnivå og (ii) angir opplysninger som skal oppgis pr. foretak.

3.3.2 Hvilke foretak det skal gis opplysninger om

Foretak som skal inkluderes i land-for-land-rapporten er alle foretak som omfattes av definisjonen av foretak i forskriften § 1, se nærmere om dette i punkt 3.2.

Rapporteringsplikten omfatter opplysninger om alle foretak som skal inkluderes i konsernregnskapet etter regnskapsloven § 3-6. Rapporteringsplikten omfatter også opplysninger om ethvert virksomhetsområde i konsernet som inkluderes for konsernregnskapsformål. Foretak som utelates fra konsernregnskapet for regnskapsformål på grunn av størrelse eller materiell karakter skal likevel inkluderes i land-for-land-rapporten, i samsvar med modellovgivningen. Begrepet omfatter også

faste driftssteder i konsernet dersom det lages egne drifts- eller resultatregnskap for regulatoriske formål, herunder regnskapsformål, interne formål i konsernet eller for skatteformål. Departementet legger til grunn at for faste driftssteder er vilkåret oppfylt dersom det utarbeides såkalt «Extract of Accounts» for skatteformål.

Når det gjelder opplysninger knyttet til faste driftssteder skal disse rapporteres for det landet der det faste driftsstedet befinner seg, og skal ekskluderes i rapporteringen knyttet til selskapet det faste driftsstedet er en del av. Dette gjelder både opplysninger etter forskriften § 2 (i) og (ii).

3.3.3 Opplysninger som skal gis aggregert på landnivå

Opplysninger som etter forskriften § 2 (i) skal gis på *landnivå* er fordeling av inntekt og skatt i de landene konsernet har selskaper og faste driftssteder. Det skal gis aggregerte opplysninger for alle foretak i det enkelte land, både om inntekt før skatt, faktisk betalt inntektsskatt i regnskapsåret og påløpt skatt knyttet til regnskapsåret. Det skal også gis aggregert informasjon på landnivå om bokført egenkapital, akkumulert fortjeneste, antall ansatte og fysiske eiendeler for alle foretak.

Inntekter skal rapporteres aggregert på landnivå etter forskriften § 2 (i). Inntektene skal deles opp i tre typer; samlet inntekt for alle foretak i det enkelte landet knyttet til transaksjoner med nærstående, samlet inntekt fra alle foretak i det enkelte landet fra transaksjoner med ikke-nærstående, og summen av inntekter fra transaksjoner både med nærstående og ikke-nærstående. Begrepet «inntekt» inkluderer alle typer inntekter som for eksempel vederlag fra salg av varer, tjenester og eiendeler, samt inntekter som renter og royalty. Fordi opplysningene skal knyttes til virksomhet skal beløp som behandles som utbytte i det utdelende foretakets hjemstat ikke inkluderes.

Som *nærstående* regnes datterselskaper etter regnskapsloven § 1-3 fjerde ledd.

Resultat før skatt skal etter forskriften § 2 (i) rapporteres som summen av fortjeneste eller tap før skatt for alle foretak hjemmehørende i det enkelte land. Både ordinære og ekstraordinære inntekter og kostnader skal tas med ved beregningen.

Faktisk betalt skatt skal etter forskriften § 2 (i) rapporteres på aggregert nivå for alle foretak hjemmehørende i det enkelte land. Med faktisk betalt skatt menes den skatten som er betalt i det aktuelle året. For etterskuddspliktige foretak forfaller skatten til betaling i året etter inntektsåret, og det er da betalingstidspunktet som avgjør i hvilket år betalingen skal inntas i land for land-rapporten. Begrepet skatt omfatter også kildeskatter som er tilbakeholdt og innbetalt av andre foretak, både nærstående og ikke-nærstående, på vegne av foretaket.

Opplysninger om påløpt skatt etter forskriften § 2 (i) knytter seg til skatter påløpt i inntektsåret det skal rapporteres om. Påløpt skatt skal bare reflektere skatt knyttet til virksomhet i det aktuelle inntektsåret og skal ikke inkludere utsatt skatt eller avsetninger til skatt.

Akkumulert fortjeneste og *bokført egenkapital* skal etter forskriften § 2 (i) oppgis aggregert for alle foretak i det enkelte land. For å unngå dobbelrapportering skal akkumulert fortjeneste rapporteres i det landet det juridiske foretaket er hjemmehørende og følgelig ikke fordeles til faste driftssteder. Bokført egenkapital rapporteres på samme måte med mindre det foreligger definerte kapitalkrav knyttet til virksomheten i det faste driftsstedet.

På samme måte skal det etter forskriften § 2 (i) også opplyses på aggregert nivå om antall *heltidsansatte* eller tilsvarende heltidsansatte konsernet har i det enkelte land. Oppdragstaker, som for eksempel konsulenter, skal inkluderes i den utstrekning de deltar i foretakenes ordinære virksomhet. Antall ansatte kan baseres på årets gjennomsnitt ved årsslutt. Ansatte knyttet til faste driftssteder skal rapporteres for det landet det faste driftsstedet befinner seg.

For *fysiske eiendeler* skal rapporten etter forskriften § 2 (i) inneholde aggregerte opplysninger på landnivå om netto bokført verdi av de fysiske eiendeler som eies av foretakene. Fysiske eiendeler omfatter alle driftsmidler som ikke er kontanter, andre likvider eller immaterielle eller finansielle eiendeler. Fysiske eiendeler som benyttes i virksomhet i et fast driftssted skal rapporteres for det landet det faste driftsstedet befinner seg.

3.3.4 Opplysninger som skal gis på foretaksnivå

På foretaksnivå skal rapporten etter forskriften § 2 (ii) inneholde opplysninger om hvor hvert enkelt foretak i konsernet er hjemmehørende. Dersom dette er forskjellig fra stiftelseslandet skal dette også oppgis. Videre skal det gis opplysninger om den økonomiske aktiviteten hvert enkelt foretak driver. I retningslinjer for formatet vil det angis bestemte kategorier av virksomhetsområder det skal rapporteres om.

3.3.5 Tidsperioden opplysningene skal knytte seg til

Rapporten skal inneholde opplysninger knyttet til regnskapsåret for den rapporteringspliktige. Det kan forekomme at foretak i konsernet har regnskapsår som avviker fra kalenderåret. Den rapporteringspliktige kan i slike tilfeller selv velge om det for andre foretak i konsernet enten vil rapportere på grunnlag av regnskapsår som ender på samme dato som for den rapporteringspliktige eller som ender innen en tolv månedersperiode forut for denne datoen, eller om den vil rapportere i samsvar med eget regnskapsår for alle foretak. Rapporteringen skal skje på samme grunnlag fra år til år. Endringer i grunnlaget skal begrunnes i rapporteringsskjemaet.

3.3.6 Datagrunnlag

Land-for-land-rapporten skal utarbeides på samme datagrunnlag år for år.

Rapporteringspliktige kan velge hvilke kilder som benyttes til rapporteringen som for eksempel konsoliderte regnskap, årsregnskap, interne regnskap, men kilde til opplysninger brukes konsekvent fra år til år og alle beløp må konverteres til funksjonell valuta for den rapporteringspliktige.

3.4 Tidspunktet for rapportering

I samsvar med anbefalingene i BEPS-prosjektet foreslås det at land-for-land-rapporten skal leveres innen 31.12. i året etter regnskapsåret. Rapporten leveres første gang innen 31. desember 2017 for opplysninger om regnskapsåret 2016.

3.5 Taushetsplikt

Det er en viktig forutsetning for deltakerlandene i BEPS-prosjektet at rapporten levert til myndighetene skal være undergitt taushetsplikt. I modellovgivningen er det derfor foreslått en særskilt taushetspliktsbestemmelse knyttet til land-for-land-rapporten. Det er således behov for å forsterke taushetsplikten i ligningsloven. Departementet foreslår derfor å presisere i § 4-13 femte ledd at land-for-land-rapporten bare kan utleveres til andre lands skattemyndigheter og bare når det foreligger folkerettslig avtale om dette.

3.6 Bruk av land-for-land-rapporten

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 inntektsjusteringer ikke skal gjøres basert utelukkende på opplysningene i land-for-land-rapporten. I modellovgivningen er det foreslått en bestemmelse som presiserer det sistnevnte poenget, men departementet ser ikke behov for en tilsvarende regel i ligningsloven fordi det i ligningsloven §§ 8-1 og 8-2 allerede finnes etablerte regler for når skattemyndighetene kan fravike skattyters selvangivelse. Terskelen for skjønnslikning i saker om internprising vil i praksis styres av hvorvidt skattemyndighetene klarer å godtgjøre at det foreligger inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 første ledd og at dette er en følge av interessefellesskapet., eventuelt at det er grunn til å anta at inntekten er redusert, jf. § 13-1 annet ledd. Departementet antar at opplysningene i land-for-land-rapporten ikke alene vil være egnet til å danne grunnlag for endring av ligning. Rapportene 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 som skattemyndighetene har tilgang til.

3.7 Administrative reaksjoner

Skattytere som gir skattemyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger om egne forhold kan ilegges tilleggsskatt, jf. ligningsloven §§ 10-2 til 10-5. Departementet legger til grunn at disse reglene også skal gjelde ved mislighold av plikten til å levere land-for-land-rapport. Det er imidlertid et vilkår at opplysningssvikten har ført til eller kunne ført til skattemessige fordeler. Forslaget foranlediger ingen endringer i reglene om tilleggsskatt.

Departementet sendte 21. november 2014 på høring et forslag om en egen skatteforvaltningslov som blant annet skal erstatte dagens ligningslov. Bestemmelsen om land-for-land-rapportering må tas inn i den nye loven. I høringsnotatet om egen skatteforvaltningslov foreslår departementet en generell bestemmelse om ileggelse av tvangsmulkt for den som ikke har gitt opplysninger om egne forhold innen den fastsatte fristen, jf. § 14-1 i forslaget til ny skatteforvaltningslov. Bestemmelsen vil også gjelde for skattytere som ikke har levert land-for-land-rapport.

Departementet foreslår foreløpig ingen andre regler om reaksjoner for brudd på rapporteringsplikten. Spørsmålet om ileggelse av reaksjoner i form av gebyr e.l. vil imidlertid bli tatt opp til ny vurdering dersom praksis viser at etterlevelsen ikke er god nok.

4 IKRAFTTREDELSE

Det foreslås at lovendringen og forskriften trer i kraft straks med virkning for regnskapsår påbegynt 1. januar 2016 og senere. Dette tar høyde for avvikende regnskapsår.

5 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Departementets forslag vil bidra til å gjøre skattemyndighetenes risikoanalyser mer presise og myndighetene kan dermed gjennomføre mer målrettet kontrollvirksomhet. Dette kan bidra til bedre ressursutnyttelse. Forslaget innebærer nye rapporteringsplikter for foretak som omfattes av forslaget og dette vil medføre økte etterlevelseskostnader. Departementet legger til grunn at land-for-land-rapporten vil utarbeides på grunnlag av informasjon som allerede er tilgjengelig for foretakene for andre formål slik at det ikke er nødvendig å frambringe helt nye opplysninger. Det anslås at om lag 70 morselskap i Norge vil bli rapporteringspliktige etter forslagets hovedregel. Det antas at forslaget ikke vil kreve store administrative tilpasninger i Skatteetatens systemer. Skatteetaten vil utarbeide tekniske spesifikasjoner og informasjon til rapporteringspliktige.

6 LOVENDRINGER

I

I lov 13.06.1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endring:

Ny § 4-13 skal lyde:

§ 4-13 *Plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål*

1. Morselskap som er hjemmehørende i Norge og har foretak i utlandet, skal innen 31. desember i året etter regnskapsåret levere en rapport med opplysninger om fordelingen av inntekt og skatt i de landene konsernet har foretak (land-for-land-rapport for skatteformål). Rapporten skal også inneholde en beskrivelse av konsernets økonomiske aktivitet i hvert enkelt land, samt opplysninger om hvert foretak i konsernet og den økonomiske aktiviteten foretakene driver.
2. Rapporteringsplikten etter nr. 1 gjelder tilsvarende for andre foretak i Norge enn morselskap som er hjemmehørende i Norge, dersom:
 - a) utenlandsk morselskapet ikke har plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål i landet der det er hjemmehørende,

- b) landet der morselskapet er hjemmehørende ikke har avtale med Norge om automatisk utveksling av land-for-land-rapporter for skatteformål med virkning ved utløpet av rapporteringsåret etter nr. 1, eller
 - c) ligningsmyndighetene har varslet foretaket i Norge om at landet der morselskapet er hjemmehørende, ikke overholder avtale som nevnt i bokstav b eller av andre grunner ikke sender land-for-landrapporter for skatteformål til Norge.
3. 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, 2 og 4, skal innen utgangen av regnskapsåret opplyse ligningsmyndighetene om hvilket foretak i konsernet som skal levere land-for-land-rapport for skatteformål, og i hvilket land dette foretaket er hjemmehørende.
 4. Plikten til å levere land-for-landrapport for skatteformål etter nr. 1 og 2 og til å gi opplysninger etter nr. 3 gjelder ikke dersom konsernet hadde en samlet inntekt under 6 500 000 000 kroner i året før regnskapsåret.
 5. Land-for-land-rapporten kan ikke utleveres til andre enn andre lands myndigheter i medhold av folkerettslig avtale.
 6. Departementet kan fastsette forskrifter og retningslinjer til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen, herunder fastsette skjema for innrapportering av opplysninger og å fastsette unntak fra plikten til å levere land-for-landrapport.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for regnskapsår påbegynt 1. januar 2016 og senere.

7 FORSKRIFTSENDRINGER

Forslag til ny forskrift til ligningsloven § 4-13:

Forskrift xx. xxxxxx 2016 nr. xxx om plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål

§ 1 Definisjoner

I ligningsloven § 4-13 og denne forskriften har følgende ord og uttrykk denne betydning:

Morselskap: Regnskapspliktig som er morselskap etter regnskapsloven § 1-3 annet ledd. Regnskapspliktig som har fast driftssted i et annet land skal også regnes som morselskap. Det samme gjelder regnskapspliktig som ville hatt plikt til å utarbeide konsernregnskap dersom eierandelene i foretaket hadde vært omsatt på en offentlig børs.

Konsern: Gruppe av foretak som er et konsern etter regnskapsloven § 1-3 tredje ledd. Regnskapspliktig som har fast driftssted i utlandet skal også regnes som konsern.

Foretak: Regnskapspliktig som er morselskap eller datterselskap etter regnskapsloven § 1-3 fjerde ledd. Fast driftssted i utlandet som er en del av selskap med regnskapsplikt etter regnskapsloven og utenlandske foretak som har skatteplikt etter skatteloven § 2-3 1. ledd b. eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, skal også regnes som foretak.

Hjemmehørende: Foretak som er skattepliktig i Norge etter skatteloven § 2-2 anses hjemmehørende i Norge. I tilfelle hvor et foretak samtidig anses hjemmehørende i Norge etter foregående punktum og i et annet land etter dette landets interne lovgivning, skal bestemmelse i foreliggende skatteavtale om bosted være avgjørende.

Uttrykket «*andre foretak i Norge*» i § 4-13 nr. 2 omfatter også utenlandsk foretak som skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 1. ledd eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2. Dersom det foreligger skatteavtale, skal skatteavtalens bestemmelse om etablering av fast driftssted være avgjørende.

§ 2 Land-for-land-rapportens innhold

Land for land-rapport for skatteformål skal inneholde opplysninger om:

- (i) Inntekt, resultat før skattekostnad, betalt inntektsskatt, påløpt inntektsskatt, bokført egenkapital, akkumulert fortjeneste, antall ansatte og fysiske eiendeler utenom kontanter og eiendeler tilsvarende kontanter.

Opplysningene nevnt i første punktum skal gis samlet i hver kategori for alle foretak i hvert enkelt land der konsernet har økonomisk aktivitet.

- (ii) Hvert enkelt foretak i konsernet og hvor dette er hjemmehørende, Dersom foretaket er underlagt selskapslovgivningen i et annet land enn det landet det er hjemmehørende, skal det opplyses om hvilket land dette er.

Rapporten skal også inneholde opplysninger om hvert enkelt foretaks økonomiske virksomhet.

§ 3 Flere rapporteringspliktige

Dersom det i et konsern er flere foretak som har plikt til å levere land-for-land-rapport etter ligningsloven § 4-13 nr. 1 til 4, kan konsernet bestemme at ett av foretakene skal oppfylle rapporteringsplikten. Land-for-land-rapporten for skatteformål fra dette foretaket i konsernet må utformes på en slik måte at rapporteringsplikten oppfylles for alle foretak som hver for seg har plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter § 4-13 nr. 1 til 4.

§ 4 Unntak fra plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål for andre enn morselskapet

Plikten for andre foretak i konsernet enn morselskapet til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter ligningsloven § 4-13 nr. 2, gjelder ikke dersom et annet foretak i konsernet har levert land-for-land-rapport for skatteformål til ligningsmyndighetene i landet der foretaket er hjemmehørende innen tolv måneder etter utløpet av regnskapsåret, og

- a) dette landet har regler som krever at foretaket skal levere tilsvarende land-for-land-rapport for skatteformål,

- b) dette landet har en avtale med Norge om automatisk utveksling av land for land-rapporter for skatteformål, med virkning ved utløpet av rapporteringsåret etter ligningsloven § 4-13 nr. 1,
- c) dette landet ikke har varslet norske ligningsmyndigheter om at dette landet har suspendert avtale som nevnt i bokstav b) eller dette landet av andre grunner ikke sender land for land-rapporter for skatteformål til Norge,
- d) dette foretaket har varslet ligningsmyndighetene i landet det er hjemmehørende eller etablert om at det er et foretak som skal levere land-for-landrapport for skatteformål, og
- e) norske ligningsmyndigheter har fått varsel som nevnt i ligningsloven § 4-13 nr. 3.

§ 5 Språk

Land-for-land-rapporten skal utarbeides på engelsk.

§ 6 Ikraftsetting

Forskriften trer i kraft straks med virkning for regnskapsår påbegynt 1. januar 2016 og senere.