



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 120 L

(2015–2016)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

Endringer i ligningsloven  
(land-for-land-rapportering til  
skattemyndighetene)



# Innhold

<b>1</b>	<b>Innledning og sammendrag .....</b>	<b>5</b>	<b>8</b>	<b>Tidspunkt for levering av land-for-land-rapport .....</b>	<b>25</b>
<b>2</b>	<b>Gjeldende rett .....</b>	<b>6</b>	8.1	Høringsnotatets forslag .....	25
			8.2	Høringsinstansenes merknader ...	25
<b>3</b>	<b>Høring .....</b>	<b>6</b>	8.3	Departementets vurderinger og forslag .....	26
<b>4</b>	<b>Behov for land-for-land-rapportering for skatteformål til skattemyndighetene .....</b>	<b>7</b>	<b>9</b>	<b>Taushetsplikt .....</b>	<b>27</b>
4.1	Bakgrunn .....	7	9.1	Gjeldende rett .....	27
4.2	Generelt om behovet for regler om land-for-land-rapportering i ligningsloven .....	8	9.2	Høringsnotatets forslag .....	27
			9.3	Høringsinstansenes merknader ...	27
4.3	Nærmere om forholdet til rapporteringsreglene i ligningsloven § 4-12 .....	9	9.4	Departementets vurderinger og forslag .....	28
4.4	Nærmere om forholdet til rapporteringsreglene i regnskapsloven § 3-3d og verdipapirloven § 5-5a .....	10	<b>10</b>	<b>Nærmere om skattemyndighetenes bruk av land-for-land-rapporten .....</b>	<b>30</b>
4.5	Om forholdet til ny skatteforvaltningslov .....	11	10.1	Høringsnotatets forslag .....	30
			10.2	Høringsinstansenes merknader ...	30
<b>5</b>	<b>Hvem som skal levere land-for-land-rapport .....</b>	<b>12</b>	10.3	Departementets vurderinger og forslag .....	30
5.1	Innledning .....	12	<b>11</b>	<b>Administrative reaksjoner .....</b>	<b>31</b>
5.2	Primær rapporteringsplikt .....	12	11.1	Høringsnotatets forslag .....	31
5.3	Sekundær rapporteringsplikt .....	15	11.2	Høringsinstansenes merknader ...	32
5.4	Varslingsplikt etter ligningsloven § 4-13 nr. 3 .....	16	11.3	Departementets vurderinger og forslag .....	32
5.5	Avgrensning av rapporteringsplikten etter inntekt .....	17	<b>12</b>	<b>Ikrafttredelse .....</b>	<b>34</b>
			12.1	Høringsnotatets forslag .....	34
<b>6</b>	<b>Nærmere om innholdet i land-for-land-rapporten .....</b>	<b>19</b>	12.2	Høringsinstansenes merknader ...	35
6.1	Høringsnotatets forslag .....	19	12.3	Departementets vurderinger og forslag .....	35
6.2	Høringsinstansenes merknader ...	19	<b>13</b>	<b>Økonomiske og administrative konsekvenser .....</b>	<b>35</b>
6.3	Departementets vurderinger og forslag .....	21	13.1	Høringsnotatets forslag .....	35
			13.2	Høringsinstansenes merknader ...	36
<b>7</b>	<b>Språk .....</b>	<b>24</b>	13.3	Departementets vurderinger og forslag .....	36
7.1	Høringsnotatets forslag .....	24		<b>Forslag til lov om endringer i ligningsloven (land-for-land-rapportering til skattemyndighetene) .....</b>	<b>39</b>
7.2	Høringsinstansenes merknader .....	24			
7.3	Departementets vurderinger og forslag .....	25			
			<b>Vedlegg</b>		
			1	Forslag til forskrift til ligningsloven § 4-13 .....	40



# Prop. 120 L

(2015–2016)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

## Endringer i ligningsloven (land-for-land-rapportering til skattemyndighetene)

*Tilråding fra Finansdepartementet 11. mai 2016,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Solberg)*

### 1 Innledning og sammendrag

---

Finansdepartementet legger fram forslag til regler som innebærer at store flernasjonale konsern får plikt til å levere en land-for-land-rapport for skatteformål til skattemyndighetene.

Rapporteringsplikten skal som hovedregel påhvile morselskapet i konsernet. Andre foretak i konsernet enn morselskapet kan også få rapporteringsplikt i nærmere bestemte tilfeller. Land-for-land-rapporten skal inneholde opplysninger om fordeling av inntekter og skatt mv. i de landene der konsernet har foretak. Rapporten skal i tillegg inneholde en skjematisk beskrivelse av den økonomiske aktiviteten i hvert foretak i konsernet og i hvilket land foretaket er hjemmehørende eller etablert.

Formålet med reglene er at Skatteetaten skal få et bedre grunnlag for å utarbeide risikoanalyser til bruk i kontrollvirksomheten sin. Land-for-land-rapportene vil være særlig nyttige i saker der skattemyndighetene skal vurdere kontroll av om priser og vilkår i kontrollerte transaksjoner er fastsatt på armlengdes vilkår (saker om internprising). Rapportene skal også kunne brukes til statistiske formål.

Land-for-land-rapporter som Skatteetaten mottar, skal utleveres til skattemyndighetene i de andre landene der konsernene har foretak gjennom avtaler om automatisk informasjonsutveks-

ling. Skattemyndighetene vil til gjengjeld få oversendt land-for-land-rapporter fra utlandet som utenlandske konsern med datterforetak i Norge, har levert i sine hjemland på samme grunnlag.

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 BEPS-prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting). De foreslåtte reglene følger i stor grad den modellovgivningen som deltakerlandene i BEPS-prosjektet har utarbeidet til bruk ved implementering av regelverk for land-for-land-rapportering i hvert enkelt lands nasjonale rettsystem. Opplysningene skal gis i skjema som følger en mal fastsatt i BEPS-prosjektet. Innføring av regler om land-for-land-rapportering er en minimumsstandard i prosjektet. Det vil si at deltakerlandene på dette området har forpliktet seg til en rapporteringsløsning som skal sikre konsistent rapportering for alle berørte selskaper i alle relevante land.

Departementet foreslår at reglene gis i form av nye bestemmelser i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 4-13 og en tilhørende forskrift.

Et utkast til forskrift følger som vedlegg til denne proposisjonen til orientering. Innholdet i forskriftsbestemmelsene vil omtales i redegjørelsen for lovforslaget.

## 2 Gjeldende rett

Det finnes i dag ulike regler som har som formål å synliggjøre og dokumentere konserninterne transaksjoner mv. på tvers av landegrensene.

Ligningsloven § 4-12 har regler om oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender mellom nærstående foretak mv. Reglene ble innført fra og med inntektsåret 2008 og skal bidra til at skattemyndighetene kan kontrollere at priser og vilkår i kontrollerte transaksjoner (saker om internprising) er fastsatt på armlengdes vilkår etter skatteloven § 13-1.

Oppgaveplikten innebærer at foretakene skal gi skattemyndighetene en oppgave som gir en oversikt over transaksjoner og mellomværender med nærstående foretak mv. i løpet av inntektsåret. Skattemyndighetene bruker opplysningene i arbeidet med å velge ut hvilke transaksjoner mv. de skal kontrollere nærmere. Opplysningene skal gis på et eget skjema (RF-1123) som leveres sammen med selvangivelsen.

Dokumentasjonsplikten innebærer at foretakene etter nærmere pålegg fra skattemyndighetene, skal utarbeide og levere mer detaljert dokumentasjon om priser og vilkår i transaksjoner mv. med nærstående parter. Dokumentasjonen skal gi skattemyndighetene et best mulig grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i de kontrollerte transaksjonene mv. som de har valgt å undersøke nærmere, er fastsatt på armlengdes vilkår etter skatteloven § 13-1. Dokumentasjonen skal både inneholde opplysninger om konsernets globale og lokale virksomhet, og en redegjørelse for grunnlaget for prisene som er satt i de kontrollerte transaksjonene.

Regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandelloven § 5-5a gir regler om at enkelte regnskapspliktige og utstedere av noterte verdipapirer, som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog, skal utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport om sine betalinger til myndigheter på land- og eventuelt prosjektnivå. Dette regelverket for land-for-land-rapportering skal bidra til å skape åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke-fornybare naturressurser. Hovedformålet med reglene er å ansvarliggjøre myndighetene for forvaltningen av inntektene fra landets naturressurser. Reglene skal også bidra til å synliggjøre uønsket skattetilpasning hos foretakene. Selv om også dette regelverket har et skatterelevant formål, må det ses adskilt fra rapporteringen som behandles i denne proposisjonen. Forslaget her gjelder rapportering til skattemyndighetene som

ledd i dokumentasjon av internprising i konsernforhold. Se nærmere om forholdet mellom de to regelverkene i kapittel 4.4 nedenfor.

## 3 Høring

Finansdepartementet sendte 2. desember 2015 på høring et forslag om innføring av land-for-land-rapportering for skatteformål. Forslaget bygger i all hovedsak på en modellovgivning utarbeidet av landene som deltok i OECD og G20-landenes BEPS-prosjekt. Høringsnotatet ble sendt til 48 høringsinstanser.

Disse høringsinstansene avga realitetsuttalelser:

- Den norske Revisorforening
- Finans Norge
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Norges Rederiforbund
- Norsk Øko-Forum
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Skattedirektoratet
- Statistisk sentralbyrå
- Storbedriftenes skatteforum

I tillegg har følgende instanser avgitt realitetsuttalelser:

- Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS (PwC)
- Attac Norge
- Changemaker
- Dr. K. Olsen Global Tax Consultants
- Forum for utvikling og miljø
- KLP Kapitalforvaltning AS (KLP)
- Norsk olje og gass
- Publish What You Pay Norge
- Redd Barna
- Skatteetatens Landsforbund
- Språkrådet
- Tax Justice Network – Norge og Transparency International Norge
- Unit4 AS

Disse høringsinstansene uttalte at de ikke har merknader:

- Arbeids- og sosialdepartementet
- Arbeids- og velferdsetaten
- Brønnøysundregistrene
- Finanstilsynet
- Helse- og omsorgsdepartementet
- Justis- og beredskapsdepartementet
- Klima- og miljøverndepartementet
- Norges Bank
- Utenriksdepartementet

Alle høringsinstansene som har uttalt seg om forslaget, er positive til at det innføres regler om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene. Mange av disse instansene mener det er en fordel at forslaget bygger på en standard fra OECD.

*Tax Justice Network – Norge og Transparency International Norge* uttaler for eksempel:

«Det sterke internasjonale presset for økt åpenhet om selskapers skattestrategier og skattebetaling har ført til at etableringen av LLR-standarder har skutt fart. Dette har også økt behovet for felles standarder. Standardisering av rapporteringen vil gjøre det enklere for selskapene selv, og gir myndigheter i ulike land en plattform til å lære av hverandre. Det er derfor svært positivt at OECD nå har foreslått en standard.»

NHO gir uttrykk for et lignende synspunkt. Fra denne instansen høringsuttalelse hitsettes:

«NHO støtter i hovedsak forslaget som er en oppfølging av Skatteutvalgets anbefalinger i NOU 2014: 13 og tiltak 13 i BEPS-prosjektet. Vi synes det er positivt at departementet fremhever nødvendigheten av at denne typen regler harmoniseres.»

Selv om ingen høringsinstanser er negative til at det innføres regler om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene, er det mange instanser som mener at reglene bør utformes på en annen måte enn det departementet går inn for i høringsnotatet.

Én gruppe høringsinstanser er av den oppfatning at den foreslåtte rapporteringsplikten vil bli for byrdefull for næringslivet. De foreslår derfor ulike unntak fra rapporteringsplikt, overgangsregler eller andre ordninger som vil redusere rapporteringsbyrden. Flere av instansene i denne gruppen uttaler at de foreslåtte reglene må sees i sammenheng med rapporteringsreglene som allerede finnes i ligningsloven § 4-12. Disse instansene reiser blant annet spørsmål om land-for-land-rapporteringen kan erstatte deler av dagens rapporteringsordning og om det er mulig å samordne fristene for å oppfylle de ulike rapporteringskravene. Noen av disse instansene understreker også at det er viktig at opplysningene i land-for-land-rapporten ikke gjøres offentlig kjent for andre enn skattemyndighetene.

En annen gruppe høringsinstanser mener forslagene i høringsnotatet ikke går langt nok i å pålegge foretakene å gi opplysninger, at opplys-

ningene ikke gis på et tidlig nok tidspunkt og at forslaget innebærer at opplysningene ikke vil bli publisert for offentligheten og utenlandske skattemyndigheter på en slik måte som de burde. Flere av instansene i denne gruppen mener departementet må utvikle et helhetlig rammeverk omkring land-for-land-rapportering og at de nye reglene må sees i sammenheng med de regler om land-for-land-rapportering som allerede finnes i regnskapsloven og verdipapirhandeloven. Noen av instansene viser til at Stortinget i juni 2015 anmodet regjeringen om å vurdere effekten av regnskaps- og verdipapirhandellovgivningens regler om land-for-land-rapportering, målt mot Stortingets målsetting om å synliggjøre uønsket skattetilpasning og sikre at relevante opplysninger fra datterselskap og støttefunksjoner i tredjeland fremkommer i regnskapet.

Departementet vil i kapittel 4 behandle spørsmålet om forholdet mellom de nye reglene om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene som foreslås i proposisjonen her, og reglene i henholdsvis ligningsloven § 4-12 og regnskapsloven og verdipapirloven. I kapitlene som følger deretter vil det vil bli gitt en mer utførlig redegjørelse for høringsinstansenes merknader. Samtidig vil departementet beskrive de enkelte delene av forslaget.

NHO gir i sin høringsuttalelse generell støtte til uttalelsene fra Norsk olje og gass og Storbedriftenes skatteforum. Redegjørelsen for disse instansenes merknader må leses med dette som utgangspunkt.

## 4 Behov for land-for-land-rapportering for skatteformål til skattemyndighetene

### 4.1 Bakgrunn

OECD utarbeidet i 2013 en rapport om overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag, *OECD (2013) Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS-rapporten). Rapporten pekte på en rekke områder der det var behov for tiltak, både i form av å harmonisere nasjonale regler og å oppdatere det internasjonale regelverket om fordeling av skattegrunnlag mellom land når en inntekt eller skattyter har tilknytning til flere jurisdiksjoner.

I rapporten ble det pekt på at tilgang til relevant informasjon om inntekter, skatt og virksomhet er helt sentralt for at skattemyndighetene i de ulike landene skal kunne fastsette riktig skatte-

grunnlag for den enkelte skattyter. Det ble også vist til at skattemyndighetenes ressurser er begrenset og at det derfor er svært viktig at de har verktøy som setter dem i stand til å foreta mest mulig presise risikovurderinger for å sikre effektiv ressursbruk. Behovet for slike verktøy gjelder særlig ved kontroll av transaksjoner mellom nærstående foretak (saker om internprising).

Rapporten ble fulgt opp med en 15 punkters handlingsplan i regi av OECD og G20-landene benevnt BEPS-handlingsplanen. I BEPS-handlingsplanens tiltak 13 om internprisingsdokumentasjon, anbefales det at deltakerlandene innfører regler om at flernasjonale konsern skal ha plikt til å rapportere nøkkeldata om fordelingen av inntekt, skatt og den økonomiske aktiviteten i de landene konsernene har virksomhet (land-for-land-rapport).

Tiltaket er nærmere utredet i rapporten *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report* (oktober 2015) som er vedtatt i OECDs organer og støttet av G20-landenes statsledere og finansministre.

Det framgår av denne rapporten at land-for-land-rapporten er ett av flere virkemidler landene kan bruke for å behandle internprisingssaker. Rapporteringen innebærer at foretakene både skal gi opplysninger på overordnet nivå om konsernet og foretaket som sådan (land-for-land-rapport), og på et mer detaljert nivå om den enkelte transaksjon mv. som skattemyndighetene mener det er grunn til å kontrollere nærmere (internprisingsdokumentasjon).

Rapporten inneholder en anbefalt modellgivning om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene, samt en veiledning til landene om hvordan anbefalingene bør gjennomføres i deres nasjonale rettssystemer. I proposisjonen her vil departementet gjennomgående referere til disse anbefalingene som «*modellgivningen*». Som nevnt er innføring av land-for-land-rapportering etter den malen som er utarbeidet i BEPS-prosjektet for lovgivning og rapporteringsskjema, en del av minimumsstandardene i prosjektet. Det foreligger dermed en standardisert rapporteringsform som skal sikre konsistent rapportering for alle berørte selskaper i alle relevante land.

Deltakerlandene i BEPS-prosjektet ble enige om at landenes kompetente myndigheter skal inngå avtaler som legger til rette for at land-for-land-rapporter kan utveksles automatisk mellom skattemyndighetene i landene der det enkelte konsern har foretak, enten i medhold av en bilateral skatteavtale eller OECD/Europarådets konvensjon for administrativt samarbeid i skattesaker.

Norge v/Finansdepartementet undertegnet en slik avtale tilknyttet OECD/Europarådskonvensjonen sammen med 30 andre land 27. januar 2016. Pr. 25. april 2016 har 33 land sluttet seg til denne avtalen.

#### 4.2 Generelt om behovet for regler om land-for-land-rapportering i ligningsloven

Arbeidet i BEPS-prosjektet har avdekket at det er behov for regler som gir skattemyndighetene tilgang til overordnet informasjon om flernasjonale konserns virksomhet, eiendeler, ansatte, inntekter og skatter i de landene de driver økonomisk aktivitet. En slik sammenstilling av informasjon på konsernnivå kan være svært nyttig for skattemyndighetene når de gjennomfører risikoanalyser og velger ut hvilke transaksjoner mv. de skal kontrollere nærmere.

Departementet foreslår på bakgrunn av dette at det gis egne regler i ligningsloven om at foretak som er en del av store flernasjonale konsern skal levere land-for-land-rapport til norske skattemyndigheter. Rapporteringsplikten skal i første rekke påhvile norske morselskap, men den vil på nærmere bestemte vilkår også kunne gjelde for norske datterforetak i utenlandske konsern. Etter departementets vurdering bør noen opplysninger i land-for-land-rapporten gis om konsernets samlede virksomhet i det enkelte land, mens andre opplysninger bør gis på foretaksnivå. Forslaget fremmes for å oppfylle anbefalingene i BEPS-prosjektet. Forslaget gjennomfører en av handlingsplanens minimumsstandarder som Norge har vært med på å utvikle. Tiltaket skal gjennomføres i perioden fram til 2020, og gjennomføringsprosessen vil bli overvåket for å undersøke om deltakerlandene oppfyller standarden.

Oppgave- og dokumentasjonsplikten etter ligningsloven § 4-12 gjelder i første rekke opplysninger om foretak i Norge og de transaksjoner og mellomværende det har med andre foretak. For skatteformål finnes det i dag ikke rapporteringsregler som pålegger norske foretak å gi en samlet framstilling av viktige opplysninger om konsernet som foretaket er en del av aggregert på landnivå, herunder hvor enhetene i konsernet er hjemmehørende og hvilken virksomhet de ulike enhetene driver, samt opplysninger om konsernets inntekter og skatteforhold. Det finnes heller ikke rapporteringsregler som pålegger foretak å gi samlede opplysninger til skattemyndighetene om hvor mange ansatte konsernet har i hvert enkelt land og i hvilke land viktige fysiske eiendeler befinner seg. Slike opplysninger kan være til stor nytte for



skattemyndighetene når de skal lage overordnede risikoanalyser til bruk i kontrollarbeidet.

Reglene om land-for-land-rapportering i regnskapsloven og verdipapirhandelloven er etter departementets vurdering ikke tilstrekkelig godt egnet til å ivareta *skattemyndighetenes* kontrollbehov. Disse reglene gjelder, som nevnt i kapittel 2, for regnskapspliktige foretak av en viss størrelse, samt utstedere av noterte verdipapirer, som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog. Selv om disse reglene har som formål å synliggjøre uønsket skattetilpasning, er hovedformålet med reglene å bidra til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke-fornybare naturressurser, for på denne måten å ansvarliggjøre myndighetene i landet hvor slik virksomhet drives for forvaltningen av inntektene fra landets naturressurser.

Ved å innføre regler om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene i Norge, samt å ta del i det internasjonale samarbeidet om oppfølging av tiltakene i BEPS-prosjektet, vil norske skattemyndigheter få tilgang til land-for-land-rapporter for skatteformål fra utenlandske skattemyndigheter med opplysninger om norske foretak i utenlandske konsern. Opplysningene i disse rapportene vil være relevante i Skatteetatens kontrollarbeid.

Departementet foreslår at reglene om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene gis i form av nye bestemmelser i ligningsloven § 4-13. I tillegg er det behov for å gi utfyllende forskriftsregler som nærmere beskriver rapporteringsplikten på en mer detaljert måte enn det er hensiktsmessig å gjøre i loven. Skatteetaten skal lage et skjema som skal brukes ved levering av land-for-land-rapporten som bygger på en mal i modellovgivningen. Skatteetaten skal også lage retningslinjer som foretakene kan bruke når de utarbeider og leverer land-for-land-rapportene sine. Også disse vil være basert på modellovgivningen.

Departementet viser til forslag til nye regler i ligningsloven § 4-13.

#### **4.3 Nærmere om forholdet til rapporteringsreglene i ligningsloven § 4-12**

Som nevnt i kapittel 3 har *flere høringsinstanser* uttalt at det er behov for å se de nye reglene om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene i sammenheng med de reglene som allerede finnes i ligningsloven. Instansene reiser blant annet spørsmål om land-for-land-rapporteringen kan erstatte deler av de rapporteringsordningene som

finnes i dag, om det er mulig å samordne kretsen av subjekter som skal gi opplysninger etter de ulike reglene og om det er mulig å samordne fristene for når rapporteringskravene skal oppfylles.

Departementet bemerker til dette at regelverket for land-for-land-rapportering til skattemyndighetene er ment som et tillegg til, ikke en erstatning for, den oppgave- og dokumentasjonsplikten som følger av ligningsloven § 4-12. Departementet viser i denne forbindelse til at det i BEPS-prosjektet anbefales at landene har en flerleddet tilnærming til internprisingssaker der det både gis opplysninger på overordnet, generelt nivå om konsernet og foretaket som sådan, og på et mer detaljert nivå om de enkelte transaksjoner som foretaket deltar i.

Det er flere grunner til at det er vanskelig å gjennomføre en fullstendig harmonisering av reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt i ligningsloven § 4-12 og de nye reglene om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene.

For det første tilsier hensynet til en likeartet implementering av regelverket for land-for-land-rapportering at alle landene følger modellovgivningen uten store endringer, heller ikke endringer som skyldes ønsket om å tilpasse regelverket til allerede gjeldende rapporteringskrav. Dersom landene følger modellovgivningen på en god måte, vil kretsen av rapporteringspliktige og hvilke opplysninger som skal gis bli lik i alle land som gjennomfører reglene. En likeartet implementering er en stor fordel, både for foretakene og skattemyndighetene. Foretakene vil da møte de samme rapporteringsforpliktelsene i alle land og land-for-land-rapporten som utarbeides av det foretaket som konsernet utpeker, kan brukes til å oppfylle forpliktelsene i alle land. Dette vil redusere de administrative byrdene og kostnadene ved å levere land-for-land-rapporten. For skattemyndighetene vil likeartet rapportering øke informasjonens troverdighet og gi et bedre grunnlag for risikoanalyse.

For det andre har reglene om land-for-land-rapportering og reglene i ligningsloven § 4-12 til dels forskjellig formål og det er ulike opplysninger som skal rapporteres.

Land-for-land-rapporten skal inneholde overordnede opplysninger om konsernet som sådan og skal først og fremst brukes til overordnede risikoanalyser. Dokumentasjonsplikten etter ligningsloven § 4-12 nr. 2 skal på den annen side sikre at skattemyndighetene får mer detaljert informasjon for å vurdere om priser mv. i transaksjoner mv. de har bestemt seg for å undersøke nærmere, er fastsatt på armlengdes vilkår. Det går

klart fram av BEPS-prosjektet at land-for-land-rapporten og internprisingsdokumentasjonen utgjør to selvstendige deler av grunnlaget skattemyndighetene bør ha tilgjengelig i sitt kontrollarbeid.

Land-for-land-rapporten har til dels også et annet formål og innehold enn oppgaveplikten som følger av § 4-12 nr. 1. Land-for-land-rapporten skal i samsvar med dette inneholde opplysninger om konsernet som sådan aggregert på landnivå, mens oppgaveplikten i første rekke gjelder transaksjoner og mellomværender som det enkelte foretak har med nærstående parter, altså på transaksjonsnivå.

Reglens formål og innhold legger altså begrensninger på hvor langt det er mulig å samordne rapporteringsforpliktelsene i ligningsloven § 4-12 og den nye § 4-13. Samtidig er det viktig at næringslivets rapporteringsbyrde samlet sett ikke blir mer omfattende enn det som er nødvendig. Regelverkene bør derfor utformes på en slik måte at det ikke er ubegrunnede forskjeller mellom dem og at det klart framgår hvem som har rapporteringsplikt etter hver enkelt bestemmelse. I den grad det er mulig å samordne frister for levering av opplysninger etc., bør dette gjøres. Departementet har lagt vekt på disse hensynene i proposisjonen her og de vil også bli vektlagt i det påfølgende arbeidet med forskriften og retningslinjene som skal utfylle loven. Departementet foreslår blant annet at varselet som foretakene skal gi om at de er omfattet av regelverket for land-for-land-rapportering, skal leveres samtidig med skjemaet som leveres for å oppfylle oppgaveplikten etter ligningsloven § 4-12 nr. 1, se kapittel 5.4.

#### **4.4 Nærmere om forholdet til rapporteringsreglene i regnskapsloven § 3-3d og verdipapirloven § 5-5a**

Som nevnt i kapittel 3 har *flere høringsinstanser* også uttalt at det er behov for å se de nye reglene om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene i sammenheng med reglene for land-for-land-rapportering som finnes i regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandelloven § 5-5a. Disse høringsinstansene er også opptatt av at opplysningene i land-for-land-rapporter til skattemyndighetene må gjøres tilgjengelig for offentligheten og at slike rapporter skal synliggjøre uønsket skatte-tilpasning.

Departementet bemerker til dette at behovet for å følge opp intensjonene i modellovgivningen på en god og lojal måte legger begrensninger på hvor langt det er mulig å samordne de nye reglene for land-for-land-rapportering til skatte-

myndighetene med regelverket for land-for-land-rapportering som allerede finnes i regnskapsloven og verdipapirhandelloven.

Deltakerlandene i BEPS-prosjektet har gjennom den enigheten som er oppnådd, forutsatt at det ikke skal fastsettes regler som avviker fra modellovgivningen og ved dette satt begrensninger i det enkelte lands mulighet til å fastsette avvikende regler. Dersom det enkelte deltakerland likevel skulle fastsette avvikende regler, vil dette kunne resultere i at skattemyndigheter i andre deltakerland ikke vil utveksle land-for-land-rapporter de selv har mottatt nasjonalt til det deltakerlandet som har avvikende gjennomføring. Dette vil kunne være alvorlig, ettersom det vil rokke ved grunnpilaren i systemet med automatisk utveksling av land-for-land-rapporter som er utviklet gjennom BEPS-prosjektet. Det vil også være alvorlig for Skatteetatens mulighet til å innrette kontrollarbeidet på en effektiv og god måte, særlig vil dette gjelde kontroll av flernasjonale konsern.

Land-for-land-rapporter som skattemyndighetene mottar direkte fra norske morselskap vil være til stor nytte for norske skattemyndigheters kontrollarbeid, men etter departementets vurdering vil mottakelse av land-for-land-rapporter fra skattemyndighetene i andre deltakerland være vel så viktig for norske skattemyndigheter i kontrollarbeidet rettet mot flernasjonale konsern. Mottak av slike rapporter kan bidra til at norske skattemyndigheter får verifisert opplysninger de allerede besitter, og vil også kunne gi skattemyndighetene samlet tilgang til relevante skatteopplysninger de ikke tidligere har hatt samlet tilgang til for sitt kontrollarbeid.

Gjennomføring i samsvar med modellovgivningen er viktig for å sikre en harmonisert implementering av tiltaket.

En harmonisert gjennomføring er videre viktig for å øke forståelsen og troverdigheten av opplysningene som gis og mottas gjennom de ulike rapportene. For skattemyndighetene, som etter reglene er riktig mottaker av rapportene, er det hensiktsmessig at land-for-land-rapportene som mottas fra utlandet er utarbeidet på grunnlag av et regelverk som er tilnærmet likt som det vi har i Norge. Utenlandske skattemyndigheter er på tilsvarende måte avhengig av at norske rapporter følger de internasjonale standardene.

Harmonisert gjennomføring er også viktig for at den administrative byrden ved å oppfylle rapporteringsplikten ikke skal bli for omfattende for de rapporteringspliktige.

Etter departementets syn tilsier disse momentene at det bør utvises varsomhet med å fastsette

regler om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene som avviker fra modellovgivningen, herunder regler som innebærer at reglene om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene samordnes eller tilpasses rapporteringsreglene i regnskapsloven og verdipapirhandelloven.

På denne bakgrunn mener departementet at modellovgivningen bør gjennomføres på en tydelig, lojal, og harmonisert måte i Norge. Slik gjennomføring vil sikre at Norge blir del av samarbeidet internasjonale skattemyndigheter har inngått om automatisk utveksling av land-for-land-rapporter til skattemyndighetene, og i tillegg bidra til at andre land slutter opp under tiltaket om å etablere det internasjonale regelverket og systemet det er lagt opp til under BEPS-prosjektet. Desto større oppslutning, desto sterkere vil gjennomslagskraften og effekten av de vedtatte lovregler bli, både nasjonalt og internasjonalt.

Departementet viser også til at deltakerlandene i BEPS-prosjektet er enige om at gjennomføring og etterlevelsen av modellovgivningen skal vurderes i 2020 i en felles internasjonal evalueringssprosess. Eventuelle nasjonale ønsker om å styrke modellovgivningen bør etter departementets vurdering søkes fremmet i forbindelse med denne evalueringen.

Departementet har, på bakgrunn av ovennevnte, lagt vesentlig vekt på at de norske reglene om land-land-rapportering til skattemyndighetene skal følge modellovgivningen. Reglene om hvilke foretak som har rapporteringsplikt og hvilke opplysninger som skal gis, er derfor i samsvar med modellovgivningen. Modellovgivningen har også i stor grad påvirket forslaget om hvordan Skatteetaten skal kunne bruke land-for-land-rapportene, herunder når de skal utveksles med andre lands myndigheter, om rapportene kan offentliggjøres nasjonalt og når opplysningene skal gis.

Da reglene om land-for-land-rapportering i regnskapsloven og verdipapirhandelloven ble innført, 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) kapittel 30. Departementet fulgte opp anmodningen i forskriften om land-for-land-rapportering, hvor det blant annet ble fastsatt krav om at det i rapporten skal opplyses om foretakets rentekostnad til andre foretak i samme konsern som er hjemmehørende i andre jurisdiksjoner enn foretaket. Dette kan gi en indikasjon på eventuell overskuddsflytting i konsernet.

Stortinget fattet 19. juni 2015 følgende anmodningsvedtak:

«Stortinget ber regjeringen 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. Stortinget ber regjeringen også vurdere hvordan det kan etableres et tilsyn med rapporteringspliktige etter LLR-regelverket.»

Departementet arbeider for tiden med oppfølgingen av dette anmodningsvedtaket. Departementet tar sikte på at arbeidet vil kunne munne ut i et forslag til nødvendige regelverksendringer i løpet av 2016.

Departementet er kjent med at EU-kommisjonen 12. april 2016 fremmet forslag som vil gjøre tilsvarende land-for-land-rapportering som foreslås i denne proposisjonen, med noen modifikasjoner, offentlig ved å innta slik rapportering som en del av EUs regnskapsdirektiv. Dette forslaget kommer i tillegg til EU-kommisjonens forslag om å endre EUs bistandsdirektiv for å sikre land-for-land-rapportering til skattemyndighetene. I og med at departementet som nevnt er i ferd med å følge opp Stortingets anmodningsvedtak av 19. juni 2015 knyttet til reglene om land-for-land-rapportering i regnskapsloven og verdipapirhandelloven, er departementets oppfatning at en vurdering av offentliggjøring av opplysninger som finnes i land-for-land-rapporten til skattemyndighetene, hører mest naturlig hjemme innenfor rammen av dette arbeidet, se nærmere drøftelse i kapittel 9.4.

#### 4.5 Om forholdet til ny skatteforvaltningslov

Stortinget vedtok 28. april 2016 en ny skatteforvaltningslov. Den nye loven skal blant annet erstatte reglene som i dag står i ligningsloven. Dersom forslaget om land-for-land-rapportering i proposisjonen her vedtas, må reglene tas inn i skatteforvaltningsloven før denne trer i kraft. Departementet vil sørge for at det fremmes et forslag til en endringslov om dette. Flere steder i proposisjonen drøftes regelverket for land-for-land-rapportering i lys av reglene i den nye skatteforvaltningsloven, se kapittel 10 om bruken av land-for-land-rapporten og kapittel 11 om administrative reaksjoner.

## 5 Hvem som skal levere land-for-land-rapport

### 5.1 Innledning

Det framgår av modellovgivningen at plikten til å levere land-for-land-rapport skal gjelde for nærmere bestemte flernasjonale konsern. Som «*flernasjonalt konsern*» regnes enhver sammenslutning av foretak som enten har plikt til å avgi konsolidert regnskap for regnskapsformål, eller som ville hatt slik plikt dersom eierandeler i noen av konsernets foretak hadde vært omsatt på en offentlig børs. Departementet foreslår at de norske reglene om hvem som har rapporteringsplikt skal uformes med utgangspunkt i regnskapslovens regler om konsern og plikten til å utarbeide konsernregnskap. Det er imidlertid behov for å gjøre enkelte tilpasninger og presiseringer sammenlignet med det som følger av regnskapslovgivningen for at reglene skal passe inn i ligningsloven og fullt ut oppfylle anbefalingene fra modellovgivningen.

Det følger av modellovgivningen at plikten til å levere land-for-land-rapport som hovedregel skal påhvile konsernets morselskap. Departementet foreslår på bakgrunn av dette en regel om såkalt primær rapporteringsplikt for slike foretak, se kapittel 5.2. Andre foretak i konsernet kan på nærmere vilkår få sekundær rapporteringsplikt, se kapittel 5.3. Også dette er i samsvar med modellovgivningen. Uavhengig av om et foretak har primær rapporteringsplikt eller kan få sekundær rapporteringsplikt, skal det varsle skattemyndighetene om hvorvidt det omfattes av regelverket for land-for-land-rapportering og hvilket foretak i konsernet som kommer til å levere rapport, se kapittel 5.4.

I kapittel 5.5 behandles spørsmålet om noen foretak skal være unntatt fra rapporteringsplikt som følge av konsernets samlede inntekt. Departementet foreslår der at plikten til å utarbeide land-for-land-rapport ikke skal gjelde for foretak i konsern som har en samlet inntekt på 6 500 000 000 kroner eller mer i året før regnskapsåret. Denne beløpsgrensen er i samsvar med terskelverdien fastsatt i modellovgivningen.

### 5.2 Primær rapporteringsplikt

#### 5.2.1 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet at rapporteringsplikten som hovedregel skal påhvile «*mors-*

*selskap*» som er hjemmehørende i Norge og har foretak i utlandet.

Som morselskap regnes for det første regnskapspliktige som er morselskap etter regnskapsloven § 1-3 annet ledd. For det andre skal også regnskapspliktige som har fast driftssted i et annet land regnes som morselskap. Avslutningsvis omfatter høringsnotatets morselskapsdefinisjon også regnskapspliktige som ville hatt plikt til å utarbeide konsernregnskap dersom eierandelene i noen av foretakene i konsernet hadde vært omsatt på offentlig børs.

Vilkåret om at morselskapet må være «*hjemmehørende i Norge*» skal ifølge høringsnotatet forstås slik at det omfatter selskap som er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2. Dersom et foretak er hjemmehørende både i Norge og i et annet land etter dette landets interne lovgivning, og det foreligger skatteavtale, skal spørsmålet om hvor foretaket er hjemmehørende avgjøres etter skatteavtalen. Dersom et foretak er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 og i et annet land etter dette landets interne lovgivning, og det ikke foreligger skatteavtale, anses foretaket ifølge forslaget som hjemmehørende i Norge.

Vilkåret om at morselskapet må ha «*foretak i utlandet*» er ifølge høringsnotatet oppfylt i to tilfeller. For det første omfatter vilkåret foretak som er et datterselskap etter regnskapsloven § 1-3 fjerde ledd. For det andre skal også et fast driftssted i utlandet som er en del av selskap med regnskapsplikt etter regnskapsloven, ansees som foretak i utlandet.

#### 5.2.2 Høringsinstansenes merknader

Flere høringsinstanser har uttalt seg om forslaget om hvem som skal ha rapporteringsplikt etter hovedregelen om land-for-land-rapportering. I uttalelsene gis det blant annet uttrykk for at det er behov for unntak fra rapporteringsplikt for enkelte foretak og det må avklares hvem som har rapporteringsplikt i en del tilfeller hvor dette er uklart.

*Finans Norge* uttaler at skadeforsikrings-selskap, banker, finansieringsforetak og morselskap for slike foretak bør være unntatt reglene om land-for-land-rapportering dersom de er unntatt fra plikten til å utarbeide konsernregnskap. Høringsinstansen viser til at det er fastsatt unntak fra konsernregnskapsplikt for finansstiftelser som kun har som formål å forvalte eierinteresser i ett datterselskap fordi et konsernregnskap ville hatt liten informasjonsverdi i slike tilfeller. Instansen viser også til at hensynet til å redusere den administrative byrden for de rapporteringspliktige til-

sier at plikten til å levere land-for-land-rapport i disse tilfellene bør påhvile det selskapet som avlegger konsernregnskap.

*Norsk olje og gass* er skeptisk til at reglene om hvem som skal levere land-for-land-rapport knyttes opp mot definisjonen av hvem som skal levere årsregnskap. Denne høringsinstansen uttaler at bruken av begrepene morselskap, konsern og foretak kan føre til at norske selskap får rapporteringsplikt selv om de er en del av et større multinasjonalt konsern med utenlandsk konsernspiss. Instansen uttaler at dette vil være i strid med modellovgivningen og at den har vanskelig for å tro at det er meningen å innføre en særskilt norsk rapporteringsplikt for den norske delen av slike konsern. Norsk olje og gass ber om at lovforslaget bringes i samsvar med modellovgivningen og uttaler at dette best kan gjøres ved å ta bort tilknytningen til regnskapsloven og innføre begrepet konsernspiss i det norske regelverket.

*Storbedriftenes skatteforum* viser til at høringsnotatets definisjon av begrepet morselskap kan føre til at mange foretak som regnskapsmessig konsoliderer tallene hos ett morselskap, samtidig kan bestå av flere underkonsern med egne morselskap etter regnskapslovens definisjon. Denne høringsinstansen forstår forslaget slik at det da er det ultimate morselskapet som skal levere land-for-land-rapport, men mener dette ikke er en hensiktsmessig løsning. Instansen anmoder om at morselskapet i hvert enkelt underkonsern skal levere rapport som bare gjelder dette underkonsernet. *Storbedriftenes skatteforum* viser til at underkonsernene i slike tilfeller operasjonelt fungerer som uavhengige parter og at selskapene etter ligningslovens regler om utarbeidelse av internprisingsdokumentasjon, ikke ansees som nærstående parter.

### 5.2.3 Departementets vurderinger

Departementet opprettholder i all hovedsak forslaget fra høringsnotatet om hvilke foretak som skal ha plikt til å levere land-for-land-rapport etter regelen om såkalt primær rapporteringsplikt. Forslaget er i samsvar med modellovgivningen og tar utgangspunkt i regnskapslovens regler om hvem som har plikt til å utarbeide konsernregnskap.

Etter departementets vurdering er det ikke grunn til å unnta foretak som ikke har plikt til å utarbeide konsernregnskap fra reglene om land-for-land-rapportering, slik Finans Norge går inn for i sin høringsuttalelse. Rapporten i tiltak 13 i BEPS-prosjektet sier ikke noe om at enkelte typer

selskap eller selskap innenfor bestemte sektorer skal unntas fra land-for-land-rapportering. Derimot framgår det av punkt 55 i rapporten at det ikke er hensikten å unnta særskilte selskapstyper eller næringer fra rapporteringsplikt. Modellovgivningen inneholder derfor regler som skal sikre at rapporteringsplikten også gjelder for foretak som ikke skulle ha plikt til å utarbeide konsernregnskap, dersom de øvrige vilkårene for rapporteringsplikt er oppfylt.

Departementet foreslår nærmere bestemt at rapporteringsplikten skal påhvile morselskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge og har foretak i utlandet.

Som «*morselskap*» regnes for det første regnskapspliktige som er morselskap etter regnskapsloven § 1-3 annet ledd.

For det andre regnes regnskapspliktige som har fast driftssted i utlandet som morselskap. Bakgrunnen for denne utvidelsen av morselskapsbegrepet sammenlignet med det som følger av regnskapslovens alminnelige regler, er at det også er behov for land-for-landrapport fra norske selskap som bare har faste driftssteder (organisert etter en integrert selskapsmodell), og som dermed ikke har datterselskap i utlandet.

For det tredje omfatter morselskapsdefinisjonen også regnskapspliktige som ville hatt plikt til å utarbeide konsernregnskap dersom eierandelen i noen av foretakene i konsernet hadde vært omsatt på offentlig børs. Bakgrunnen for denne utvidelsen sammenlignet med det som følger av regnskapsloven, er at deltakerlandene i BEPS-prosjektet er enige om at alle flernasjonale konsern i utgangspunktet skal omfattes av rapporteringsplikten, uavhengig av organisering eller virksomhetsområde. Utvidelsen innebærer blant annet at det er rapporteringsplikt etter ligningsloven § 4-13 for selskap som er unntatt fra plikten til å utarbeide konsernregnskap etter regelen i regnskapsloven § 3-7.

Morselskapet må være «*skattemessig hjemmehørende*» i Norge for å ha plikt til å levere land-for-land-rapport. Skatteloven § 2-2 har regler om hvilke selskap mv. som er hjemmehørende i Norge etter norsk intern rett. Dersom et selskap både er hjemmehørende i Norge etter skatteloven og i et annet land etter dette landets interne rett, er det skatteavtalens regler om skattemessig bosted som skal avgjøre spørsmålet om hvor selskapet er hjemmehørende etter § 4-13. Dersom det ikke foreligger noen skatteavtale, er det bestemmelsen om hvor selskapet er hjemmehørende etter OECDs mønsteravtale, som skal legges til grunn ved vurderingen.

Det grunnleggende kravet om at rapporteringsplikten bare gjelder for konsern med virksomhet i flere land er forankret i lovtekstens vilkår om at morselskapet må ha foretak «i utlandet». Rapporteringsplikten gjelder dermed ikke for konsern som bare har virksomhet i Norge.

Vilkåret om at morselskapet må ha «foretak» i utlandet skal være oppfylt i to tilfeller. For det første omfatter vilkåret foretak som er et datterselskap etter regnskapsloven § 1-3 tredje ledd. For det andre skal også faste driftssteder i utlandet som er en del av selskap med regnskapsplikt etter regnskapsloven, ansees som foretak i utlandet. Det innebærer at det i utgangspunktet er det tilstrekkelig for å ha rapporteringsplikt at et selskap hjemmehørende i Norge har ett fast driftssted i utlandet. Når det foreligger skatteavtale, er det avgjørende om det foreligger fast driftssted etter avtalen ved vurderingen av om betingelsene for rapporteringsplikt er oppfylt. 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 den betydningen begrepet fast driftssted har i forskriften om utfyller dokumentasjonsplikten etter ligningsloven § 4-12.

Det følger av modellovgevingen at faste driftssteder bare skal omfattes i den grad de utarbeider regnskap for regnskapsformål, regulatoriske formål, skatteformål eller interne forhold. Departementet legger til grunn at for faste driftssteder i Norge er vilkåret oppfylt dersom det utarbeides regnskapsutdrag (såkalt «Extract of Accounts», RF-1045) for skatteformål. Slikt regnskapsutdrag skal leveres som vedlegg til selvangivelsen av selskap og innretning som er begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 1. ledd bokstav b, jf. ligningsloven § 4-4. nr. 1.

Det at et morselskap «har» foretak i utlandet, skal forstås slik at opplysninger om disse foretakene skal inngå i land-for-land-rapporten for den perioden de er en del av konsernregnskapet. Dette innebærer at foretak eller underkonsern som er solgt eller på annen måte opphørt å være enheter i konsernet, skal inngå i rapporten, selv om de ikke er en del av konsernet på det tidspunktet rapporten skal leveres.

Både Norsk olje og gass og Storbedriftenes skatteforum har i sine høringsuttalelser synspunkter på hvem som bør ha rapporteringsplikt i tilfeller hvor et selskap er morselskap i regnskapslovens forstand, men samtidig en del av et større konsern. Departementet legger til grunn at regelverket i slike tilfeller så langt det er mulig, bør utformes og tolkes på en slik måte at det skal leveres én land-

for-land-rapport som omfatter fordelingen av inntekt og skatt mv. i hele den sfæren av foretak som kontrolleres av det ultimate morselskapet. Den primære rapporteringsplikten bør ligge hos det ultimate morselskapet i hovedkonsernet. Dette er i tråd med anbefalingene i modellovgevingen og de hensynene som ligger bak denne.

Norsk olje og gass er av den oppfatning at et norsk foretak som er morselskap i regnskapslovens forstand ikke bør ha rapporteringsplikt dersom det er en del av et større multinasjonalt konsern med utenlandsk konsernspiss. Departementet er enig i dette. Den primære plikten til å levere land-for-land-rapport bør her ligge hos det utenlandske selskapet etter reglene som gjelder i dette selskapets hjemland. Det norske foretaket vil først kunne få rapporteringsplikt etter den særlige regelen om sekundær rapporteringsplikt i nærmere bestemte tilfeller, se kapittel 5.3. Departementet er videre enig i at det er behov for å presisere i regelverket at det ikke skal være primær rapporteringsplikt for det norske selskapet i det nevnte eksempelet. Departementet er imidlertid i motsetning til Norsk olje og gass av den oppfatning at fordelen ved å knytte land-for-land-rapporteringsreglene opp mot regnskapslovgivningen er så stor at det ikke er hensiktsmessig å fravike utgangspunktet om dette. Departementet går i stedet inn for at unntaket gis i en egen bestemmelse i forskriften.

Storbedriftenes skatteforum har tatt opp spørsmålet om hvilken enhet som er rapporteringspliktig dersom et konsern består av flere underkonsern som hver for seg har et morselskap i regnskapslovgivningens forstand. Denne høringsinstansen mener rapporteringsplikten i slike tilfeller bør ligge hos morselskapet i hvert enkelt underkonsern. Departementet er her av den oppfatning at rapporteringsplikten bare bør ligge hos det selskapet som er det ultimate morselskapet i hovedkonsernet. Dette selskapet har dermed plikt til å utarbeide én land-for-land-rapport som må omfatte alle foretakene i hovedkonsernet. En slik løsning er etter departementets vurdering best egnet til å synliggjøre fordelingen av inntekt og skatt mv. i hele sfæren av kontrollerte foretak. En oppsplitting av rapporteringsplikten på et større antall underkonsern kan også føre til at noen enheter faller utenfor rapporteringsplikten som følge av inntektsgrensen på 6 500 000 000 kroner. Departementet legger derfor til grunn at regelverket skal tolkes i samsvar med den nevnte oppfatningen.

Departementet viser til forslag til ny regel i ligningsloven § 4-13 nr. 1 første punktum.

### 5.3 Sekundær rapporteringsplikt

#### 5.3.1 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet en regel om at plikten til å levere land-for-land-rapport også skal gjelde for andre konsernforetak i Norge enn morselskap som er hjemmehørende i Norge. Denne såkalte sekundære rapporteringsplikten skal inntre i tre bestemte tilfeller, for det første dersom morselskapet i utlandet ikke har plikt til å levere land-for-land-rapport etter lovgivningen i hjemstaten, for det andre dersom morselskapets hjemstat ikke i tide har inngått en avtale om automatisk utveksling av slike rapporter med Norge eller endelig dersom norske skattemyndigheter har varslet det norske foretaket om at morselskapets hjemstat ikke overholder plikten til å utveksle av land-for-land-rapport eller av andre grunner ikke sender land-for-land-rapport til Norge.

Departementet foreslo i høringsnotatet at det i enkelte tilfeller kan gjøres unntak fra den sekundære rapporteringsplikten, nærmere bestemt dersom et annet foretak i konsernet har plikt til å levere land-for-land-rapport etter reglene i sitt hjemland og det faktisk har levert land-for-land-rapport til skattemyndighetene i dette landet innen leveringsfristen for det aktuelle regnskapsåret. I tillegg må det aktuelle 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 inntre etter § 4-13 nr. 2. Det stilles i høringsnotatet 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 reglene som foreslås i § 4-13 nr. 3, se kapittel 5.4.

#### 5.3.2 Høringsinstansenes merknader

*PwC* mener at det bør innføres et unntak fra sekundær rapporteringsplikt for foretak som ikke er dokumentasjonspliktige etter ligningsloven § 4-12 nr. 2, nærmere bestemt foretak som i inntektsåret har kontrollerte transaksjoner med en virkelig verdi på mindre enn 10 millioner kroner og ved utgangen av inntektsåret har mindre enn 25 millioner i mellomværender med nærstående selskap eller innretninger.

*Den norske Revisorforening* uttaler i samme retning at det bør være begrensninger i sekundær rapporteringsplikt basert på størrelsen på det norske foretaket.

Flere høringsinstanser uttaler at den sekundære rapporteringsplikten bør gjøres gjeldende på et senere tidspunkt enn det som følger av høringsnotatets forslag. Disse uttalelsene gjengis i kapittel 12 som gjelder spørsmålet om når regelverket skal tre i kraft.

Flere høringsinstanser uttaler at de økonomiske og administrative konsekvensene av å ha sekundær rapporteringsplikt vil bli større enn konsekvensene av å ha primær rapporteringsplikt. Disse uttalelsene gjengis i kapittel 13 som gjelder spørsmålet om forslaget økonomiske og administrative konsekvenser.

#### 5.3.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at andre foretak enn morselskap skal ha plikt til å levere land-for-land-rapport på nærmere bestemte vilkår. Forslaget er i samsvar med modellovgivningen og har som formål at norske skattemyndigheter skal få land-for-land-rapporter med opplysninger om norske datterforetak i tilfeller hvor de ikke mottar rapporten fra landet der konsernets morselskap er hjemmehørende. Departementet foreslår likevel enkelte endringer i forslaget sammenlignet med det som følger av høringsnotatet.

Det er enighet blant landene som deltok i BEPS-prosjektet om at land-for-land-rapporteringen skal implementeres så snart som mulig og at automatisk utveksling av rapporter mellom morselskapslandet og datterselskapslandet skal være hovedkilden for datterselskapslandenes tilgang til rapportene. Deltakerlandene har imidlertid erkjent at landene har forskjellige lovgivningsprosedyrer og at dette kan påvirke tidspunktet for implementeringen av regelverket. Videre vil det kunne variere sterkt hvor mange folkerettslige avtaler som kan gi grunnlag for utveksling av rapporter hvert enkelt land har inngått. For at skattemyndighetene i alle land likevel skal ha mulighet til å få tilgang til land-for-land-rapporter som er relevante for dem, ble deltakerlandene enige om å innføre en sekundær rapporteringsplikt for andre foretak i konsernet enn morselskapet.

Den sekundære rapporteringsplikten skal gjelde i tre forskjellige tilfeller: For det første dersom morselskapet i utlandet ikke har plikt til å levere land-for-land-rapport etter lovgivningen i hjemlandet, for det andre dersom morselskapets hjemstat ikke i tide har inngått en avtale om automatisk utveksling av slike rapporter med Norge og for det tredje dersom norske skattemyndigheter har varslet det norske foretaket om at mor-

selskapets hjemland ikke overholder plikt til utveksling av land-for-land-rapport eller av andre grunner ikke sender land-for-land-rapport til Norge.

Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å fastsette et generelt unntak fra rapporteringsplikt for små datterforetak. Det er ikke størrelsen på det enkelte foretaket i konsernet som avgjør om det er av interesse å få land-for-land-rapport, men betydningen av konsernets globale virksomhet. Derfor er rapporteringsplikten avgrenset etter konsernets globale inntekter, se nærmere om dette i kapittel 5.5. Det enkelte foretak i Norge har selv ansvar for å avklare om det vil få sekundær rapporteringsplikt. Foretaket kan skaffe seg en slik avklaring på et tidlig tidspunkt ved å henvende seg til morselskapet, blant annet ved å vise til den rapporteringsplikten som vil inntre for foretaket dersom morselskapet ikke leverer rapport i sitt hjemland.

Departementet er på den annen side av den oppfatning at det bør være et unntak fra sekundær rapporteringsplikt i de tilfellene hvor et norsk datterforetak får rapporteringsplikt fordi morselskapet faller utenfor den beløpsgrensen som gjelder etter regelverket for land-for-land-rapportering i dette foretakets hjemland, se kapittel 5.5. Videre foreslår departementet at den sekundære rapporteringsplikten først skal gjelde fra og med regnskapsåret 2017. Dette forslaget er omtalt i kapittel 12 som gjelder spørsmålet om når regelverket skal tre i kraft.

Departementet opprettholder også forslaget fra høringsnotatet om at det i visse tilfeller skal gjelde et unntak fra den sekundære rapporteringsplikten for andre foretak i konsernet enn morselskapet. Forslaget er i samsvar med modellovgivningen, og ingen høringsinstanser har hatt merknader til denne delen av høringsnotatet. Unntaket skal gjelde dersom et foretak i Norge har sekundær rapporteringsplikt, men det morselskap som ikke selv har plikt til å utarbeide land-for-land-rapport etter lovgivningen i sitt hjemland, ikke ønsker å levere land-for-land-rapport gjennom sine foretak i Norge. I slike tilfeller kan morselskapet utpeke et annet foretak i konsernet som skal oppfylle rapporteringsplikten. Det norske foretaket vil likevel ha varslingsplikt etter § 4-13 nr. 3, se kapittel 5.4.

Nærmere bestemt skal vilkårene for unntak for det første være at et annet foretak i konsernet har plikt til å levere land-for-land-rapport etter reglene i sitt hjemland og det faktisk har levert land-for-land-rapport til skattemyndighetene i dette landet innen leveringsfristen for det aktuelle regnskaps-

året. For det andre må det aktuelle 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 til slutt også vilkår om at det utenlandske foretaket som skal levere rapporten, 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 reglene som foreslås i § 4-13 nr. 3, se kapittel 5.4.

Departementet foreslår at unntaket fra sekundær rapporteringsplikt fastsettes i forskriften som skal gis til utfylling av § 4-13.

Departementet viser til forslag til ny regel i ligningsloven § 4-13 nr. 2.

#### **5.4 Varslingsplikt etter ligningsloven § 4-13 nr. 3**

##### *5.4.1 Høringsnotatets forslag*

Departementet foreslo i høringsnotatet en regel om 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, skal opplyse skattemyndighetene om hvilket foretak i konsernet som skal levere rapport og i hvilket land dette foretaket er hjemmehørende. Opplysningene skal ifølge forslaget gis innen utgangen av det regnskapsåret land-for-land-rapporten kommer til å omfatte.

##### *5.4.2 Høringsinstansenes merknader*

*NHO* er skeptisk til at det innføres en egen plikt til å varsle om hvilket foretak i konsernet som skal levere land-for-land-rapport. Denne høringsinstansen viser til at rapporteringsplikten medfører administrative byrder og uttaler at departementet bør vurdere om ikke skattemyndighetene kan påta seg varslingsoppgaven.

*Skattedirektoratet* uttaler at fristen for å varsle om hvilket foretak som skal levere land-for-land-rapport bør være den samme som fristen for å levere selvangivelse. Denne høringsinstansen uttaler at varslingen da kan skje i en post i selvangivelsen, noe som vil gi foretakene en lengre svarfrist enn det som følger av departementets forslag.

*PwC* uttaler at fristen for å varsle om hvilket foretak som skal levere rapport bør være den samme som fristen for å sende inn rapporten, nærmere bestemt 31. desember i året etter regnskapsåret.



### 5.4.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om 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, skal opplyse skattemyndighetene om hvilket foretak i konsernet som skal levere rapport og i hvilket land dette foretaket er hjemmehørende. Departementet går imidlertid som følge av Skattedirektoratets høringsuttalelse, inn for at varselet skal gis senest i forbindelse med levering av selvangivelsen, ikke ved utløpet av regnskapsåret slik det var lagt opp til i høringsnotatet.

Skattemyndighetene har behov for å få oversikt over hvilke foretak som vil omfattes av reglene om land-for-land-rapport på et tidlig tidspunkt. Oversikten vil gi myndighetene anledning til å planlegge det fremtidige kontrollarbeidet og etterlyse rapporter som ikke leveres innen fristen. Det er foretaket selv og det konsernet det er en del av, som er i stand til å vurdere hvilket foretak i konsernet som er rapporteringspliktig. Departementet foreslår derfor 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, skal varsle skattemyndighetene om hvilket foretak i konsernet som skal levere rapport og i hvilket land dette foretaket er hjemmehørende.

Behovet for oversikt er særlig stort i tilfeller der et norsk datterselskaps morselskap er hjemmehørende i utlandet og det kan oppstå sekundær rapporteringsplikt for det norske foretaket etter regelen i ligningsloven § 4-13 nr. 2. Varslingsplikten etter § 4-13 nr. 3 er imidlertid ikke begrenset til å gjelde i dette tilfellet. Den gjelder også når det norske foretaket er morselskap med rapporteringsplikt etter § 4-13 nr. 1, herunder også når det ikke er noen andre foretak i konsernet som har rapporteringsplikt, jf. at varslingsplikten inntrer for foretak i konsern der «ett eller flere» foretak har plikt til å levere land-for-land-rapport. Departementet legger til grunn at skattemyndighetene også i disse tilfellene har behov for oversikt over hvilke foretak som inngår i flernasjonale konsern der det kan oppstå spørsmål om kontroll av internprising og andre metoder som benyttes for overskuddsflytting.

Dersom det er flere foretak som har plikt til å levere land-for-land-rapport, skal konsernet som nevnt i kapittel 5.3.3 selv kunne bestemme hvilket av foretakene som skal levere rapporten. I slike tilfeller skal likevel alle foretakene som isolert sett har rapporteringsplikt, opplyse om hvilket

foretak som kommer til å levere land-for-land-rapport.

I modellovgivningen er det lagt opp til at varselet om hvilket foretak som skal levere land-for-land-rapport skal gis innen utgangen av regnskapsåret, og departementet foreslo i høringsnotatet en bestemmelse i samsvar med dette. Departementet har imidlertid etter en ny vurdering kommet til at varslingsfristen kan forskyves slik at den blir den samme som fristen for å levere selvangivelse, slik Skattedirektoratet foreslår i sin høringsuttalelse. Forslaget avviker som nevnt fra modellovgivningen, men departementet legger til grunn at det ikke påvirker norske skattemyndigheters eget kontrollarbeid eller muligheten til oppfylle forpliktelsen til å utlevere rapportene med andre land. Forslaget legger til rette for at foretaket kan gi varselet samtidig med at det leverer selvangivelsen for det året det skal rapporteres om, for eksempel i en egen post i selvangivelsen. Det vil dermed redusere foretakenes byrder ved å oppfylle varslingsplikten etter regelverket for land-for-land-rapportering.

Departementet viser til forslag til ny regel i ligningsloven § 4-13 nr. 3.

## 5.5 Avgrensning av rapporteringsplikten etter inntekt

### 5.5.1 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet at plikten til å levere land-for-land-rapport skal gjelde for foretak som inngår i et konsern med en samlet inntekt på 6 500 000 000 kroner eller mer i året før regnskapsåret. Forslaget var basert på modellovgivningen som fastsetter en beløpsgrense på enten 750 millioner Euro eller et tilsvarende beløp i nasjonal valuta pr. januar 2015.

### 5.5.2 Høringsinstansenes merknader

*Attac Norge* uttaler at det er bekymringsverdig at konsern med samlet inntekt under 6 500 000 000 kroner unntas fra rapporteringsplikt. Denne instansen mener alle foretak som er hjemmehørende i eller opererer i Norge bør levere land-for-land-rapport. Høringsinstansen uttaler at flernasjonale selskap ofte finner kreative løsninger på hvordan man kan rapportere skatteopplysninger og at det er fare for at selskap som faller under beløpsgrensen, kan bedrive kapitalflukt. *Attac Norge* viser i tillegg til at foretak kan operere i Norge med en samlet inntekt under rapporte-

ringsgrensen uten at dette reflekterer selskapets inntekt globalt.

*Norges Rederiforbund* uttaler at for konsern som har annen funksjonell valuta enn norske kroner, kan det at beløpsgrensen er angitt i norske kroner medføre at de blir rapporteringspliktige som følge av kurssvingninger, ikke som følge av vekst i inntekten. Denne høringsinstansen foreslår derfor at inntektsgrensen på 750 millioner Euro omregnes til funksjonell valuta ved hjelp av sluttkurs år for år.

*PwC* viser til at den foreslåtte grenseverdien i praksis vil avvike fra modellovgivningens grense på 750 millioner Euro og beløpsgrenser som andre stater oppgir i lokal valuta. Denne høringsinstansen uttaler at det vil kunne oppstå tilfeller der et konsern ikke har inntekt over 750 millioner Euro eller grenseverdien fastsatt i lokal valuta, men har en inntekt over 6 500 000 000 norske kroner. I slike tilfeller vil det oppstå sekundær rapporteringsplikt i Norge selv om morselskapet eller andre foretak i konsernet ikke er rapporteringspliktige i henhold til beløpsgrensen i sine hjemland. Etter denne instansens vurdering bør det legges inn en sikkerhetsventil slik at sekundær rapporteringsplikt ikke inntreffer dersom årsaken til at morselskapet ikke leverer land-for-land-rapport, er at konsernets inntekt ikke overstiger beløpsgrensen i landet der det er hjemmehørende.

*Norsk olje og gass* viser til at modellovgivningen bruker begrepet «*revenue*» ved angivelsen av hvilke foretak som skal unntas fra rapporteringsplikt. Denne høringsinstansen mener departementet bør vurdere om begrepet «*omsetning*» skal brukes i det norske regelverket i stedet for «*inntekt*» som høringsnotatet legger opp til. *NHO* reiser også spørsmål ved begrepsbruken i forslaget på dette punktet.

### 5.5.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at plikten til å levere land-for-land-rapport skal gjelde for foretak som inngår i konsern med en samlet inntekt på 6 500 000 000 kroner eller mer i året før regnskapsåret.

De nye reglene for land-for-land-rapportering vil påføre foretakene nye rapporteringsplikter. Ved utforming av regelverket må hensynet til den nytten skattemyndighetene har av opplysningene som leveres inn, avveies mot hensynet til ikke å påføre de næringsdrivende for store rapporteringsbyrder. Deltakerlandene i BEPS-prosjektet har derfor lagt til grunn at antall rapporteringspliktige konsern bør begrenses, samtidig som rap-

porteringsplikten omfatter så mye som mulig av selskapsinntekten i flernasjonale konsern på verdensbasis. Landene har antatt at dersom rapporteringsplikten begrenses til konsern med en konsolidert inntekt på 750 millioner Euro eller mer, vil dette omfatte flernasjonale konsern som kontrollerer mer enn 90 prosent av selskapsinntekten på verdensbasis. I modellovgivningen er det foreslått en slik beløpsgrense og at beløpet i det enkelte lands interne rett kan oppgis i Euro eller konverteres til nasjonal valuta pr. januar 2015. Det er altså ikke en grense som vil variere årlig som er fastsatt, men en grense fastsatt på en gitt dato, 31. januar 2015, som kan omregnes til lokal valuta.

Departementet foreslår i samsvar med dette at plikten til å levere land-for-land rapport – som hovedregel – ikke skal gjelde for konsern med en samlet inntekt under 6 500 000 000 kroner. To høringsinstanser har foreslått at begrepet «*omsetning*» skal brukes i stedet for «*inntekt*», men «*inntekt*» er etter departementets vurdering et bedre alternativ. Årsaken til dette er at ikke bare ordinære salgsinntekter skal omfattes ved beregningen, men også ekstraordinære inntekter i virksomheten som for eksempel royalty og renter. Det er inntektsbegrepet slik dette er definert i retningslinjene til rapporteringsskjemaet utarbeidet i BEPS-prosjektet, som skal legges til grunn ved vurderingen av om beløpsgrensen er overskredet.

Modellovgivningen åpner som nevnt for at beløpsgrensen enten kan oppgis i Euro eller norske kroner. Uansett hvilket av de to alternativene man velger, vil det som følge av valutavendinger kunne oppstå tilfeller hvor et foretak har eller ikke har rapporteringsplikt bare fordi konsernets funksjonelle valuta må omregnes til den valutaen som brukes i loven. Departementet antar imidlertid at dette spørsmålet ikke vil komme på spissen for mange foretak og fastholder forslaget fra høringsnotatet om at det er norske kroner som skal benyttes.

Departementet foreslår et unntak fra sekundær rapporteringsplikt for foretak i et konsern med inntekt på 6 500 000 000 kroner eller mer dersom årsaken til at morselskapet ikke leverer land-for-land-rapport, er at konsernets omsetning ikke overstiger beløpsgrensen i regelverket i det landet det er hjemmehørende. Forslaget er i samsvar med det *PwC* går inn for i sin høringsuttalelse. Departementet legger til grunn at det er i tråd med deltakerlandenes intensjon om at det er morselskapet i konsern som skal levere land-for-land-rapport dersom morselskapets hjemland har innført regler om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene. Det presiseres at unntaket

ikke kommer til anvendelse i de tilfellene hvor morselskapets manglende levering av land-for-land-rapport skyldes andre årsaker enn at den nevnte beløpsgrensen i hjemlandet ikke er overskredet. Dette innebærer for eksempel at det foreligger rapporteringsplikt for datterforetak i Norge dersom morselskapets hjemland ikke har regler om land-for-land-rapportering eller morselskapet unnlater å levere pliktig rapport. Det er opp til det norske foretaket å sannsynliggjøre at vilkåret for fritak fra rapporteringsplikt er oppfylt dersom det oppstår tvil om dette er tilfelle.

Departementet foreslår at regelen om unntak fra rapporteringsplikt for konserner med inntekt under 6 500 000 000 kroner bør fastsettes i loven. Den særlig om regelen om at den sekundære rapporteringsplikten ikke gjelder dersom konsernet ikke har en inntekt som overstiger beløpsgrensen i morselskapets hjemland, bør derimot fastsettes i forskrift.

Departementet viser til forslag til ny regel i ligningsloven § 4-13 nr. 4.

## 6 Nærmere om innholdet i land-for-land-rapporten

### 6.1 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet en lovregel om at land-for-land-rapporten skal inneholde opplysninger om inntekt og skatt mv. i de landene der konsernet har foretak. Rapporten skal ifølge forslaget også ha en beskrivelse av konsernets virksomhet i hvert enkelt land, samt opplysninger om hvert foretak i konsernet og den økonomiske aktiviteten foretakene driver. Forslaget er basert på modellovgivning.

I høringsnotatet er innholdet i rapporteringsplikten presisert i form av et forslag til forskriftsregler der det framgår mer detaljert hvilke opplysninger som skal gis aggregert på landnivå og hvilke opplysninger som skal gis på foretaksnivå. Opplysninger som skal gis på landnivå er inntekt, resultat før skattekostnad, betalt inntektsskatt, påløpt inntektsskatt, bokført kapital, akkumulert fortjeneste, antall ansatte og fysiske eiendeler utenom kontanter og eiendeler tilvarende kontanter. Opplysninger som skal gi på foretaksnivå er hvor foretaket er skattemessig hjemmehørende og hvilken type økonomisk virksomhet foretaket driver.

Høringsnotatet inneholdt i tillegg en mer detaljert redegjørelse for hvilke foretak som skal inngå i rapporten og hva som skal inngå i de ulike kategoriene av opplysninger som skal oppgis.

Departementet foreslo at land-for-land-rapporten skal inneholde opplysninger knyttet til regnskapsåret for den rapporteringspliktige. I de tilfellene hvor foretak i konsernet har regnskapsår som avviker fra kalenderåret, skal den rapporteringspliktige ifølge forslaget selv kunne 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. Departementet uttalte imidlertid at rapporteringen skal skje på samme grunnlag fra år til år og at endringer i grunnlaget skal begrunnes i rapporteringsskjemaet.

Departementet foreslo at de rapporteringspliktige skal kunne velge hvilke kilder som benyttes til rapporteringen som for eksempel konsoliderte regnskap, årsregnskap eller interne regnskap. Departementet uttalte imidlertid at kilden til opplysningene må brukes konsekvent fra år til år og at alle beløp må konverteres til funksjonell valuta for den rapporteringspliktige.

### 6.2 Høringsinstansenes merknader

En rekke høringsinstanser har hatt merknader til forslaget om rapporteringspliktens innhold. Noen høringsinstanser mener at rapporteringskravene er for omfattende, mens andre instanser er av den oppfatning at forslaget ikke går langt nok i hvilke opplysninger som skal gis. Noen høringsinstanser uttaler at det på enkelte punkter er behov for nærmere avklaring av rapporteringspliktens innhold.

*Attac Norge* uttaler at det er uheldig at foretakene kan velge hvilke datakilder som skal brukes som grunnlag for land-for-land-rapporten. Denne høringsinstansen mener dette fører til at foretakene kan forme rapporten på en måte de selv ønsker. Instansen mener det vil være enklere for selskapene og skattemyndighetene med en felles mal, som samtidig sikrer at mest mulig relevante skatteopplysninger blir rapportert.

*Attac Norge* anbefaler at foretak skal rapportere hvilke land de opererer i og under hvilket navn, hva de selger eller kjøper, finansieringskostnader, arbeidskraftkostnader, antall ansatte (hel- og deltidsansatte og innleide konsulenter), inntekt før skatt og skatteinnbetalinger til de landene de operer i.

*Dr. K. Olsen Global Tax Consultants* uttaler at forslaget om at bruken av eksterne konsulenter skal inkluderes i antallet heltidsansatte i den

utstrekning de deltar i foretakets ordinære drift, vil kreve store ressurser for de rapporteringspliktige. Denne høringsinstansen mener det bør være tilstrekkelig at foretakene rapporterer det totale beløpet de bruker på eksterne konsulenter, eventuelt hvor mange konsulenter som benyttes.

Dr. K. Olsen Global Tax Consultants uttaler videre at det er uklart hva som ligger i kravet om at det skal gis opplysninger om hvert enkelt foretaks økonomiske virksomhet. Denne høringsinstansen reiser spørsmål ved om en risikoanalyse på skatteområdet omfattes av rapporteringsplikten. Instansen mener også det er behov for en avklaring av hva som ligger i begrepene «*akkumulert fortjeneste*» og «*fysiske eiendeler*». I tillegg bør det avklares hva kravet om at opplysninger skal gis på aggregert landnivå innebærer.

*Finans Norge* reiser spørsmål om det ved angivelsen av «*påløpt*» skatt skal opplyses om beløpet før eller etter kreditfradrag. Høringsinstansen mener nærmere bestemt at det bør presiseres om påløpt skatt tilsvarende skatt etter fradrag for den skatt som er pådratt utenlandske filialer og som det vil kreves kreditfradrag for.

*Norsk olje og gass* påpeker at det er brukt forskjellig ordlyd i lov- og forskriftsforslaget ettersom det i loven kreves at det skal gis en «*beskrivelse av konsernets økonomiske aktivitet*», mens forskriften krever «*opplysninger om hvert enkelt foretaks økonomiske aktivitet*». Denne høringsinstansen viser til at modellovgivningen stiller krav om en avkryssing av hvilket virksomhetsområde hvert enkelt foretak driver innenfor, men ingen beskrivelser utover dette. Instansen mener også det er behov for å avklare hva som ligger i begrepet «*inntekt*» og hva som menes med faktisk betalt skatt.

*Norges Rederiforbund* reiser spørsmål om transaksjoner mellom to konsernforetak innenfor samme land skal inngå i rapporteringen på aggregert landnivå eller om det kun skal gis opplysninger om grenseoverskridende konserntransaksjoner. Denne høringsinstansen uttaler videre at en rekke rederier driver virksomhet gjennom korte prosjekter i ulike land og at skip med mannskap dermed kan være gjenstand for rapportering i flere land i løpet av et år. Instansen mener høringsnotatet ikke gir svar på hvordan rapportering skal skje slike tilfeller.

Norges Rederiforbund bemerker at et konsern i ett og samme land kan drive ulike typer virksomhet som ikke har noe med hverandre å gjøre eller er underlagt ulike skatteregimer. Denne høringsinstansen mener det i slike tilfeller hadde vært mer hensiktsmessig at rapporteringen

skjedde på segmentnivå, ikke landnivå slik departementets forslag legger opp til.

Norges Rederiforbund uttaler til slutt at et rederi kan drive virksomhet i et land uten at det etableres fast driftssted, men hvor det likevel må betale lokale skatter i form av kildeskatt på salgsmatte mv. Instansen synes det er uklart om en slik virksomhet skal rapporteres som et fast driftssted i land-for-land-regelverkets forstand ettersom det ikke utarbeides eget resultatregnskap for virksomhetene i dette landet.

*NHO* reiser spørsmål om begrepet «*inntekt*» bør erstattes med begrepet «*omsetning*» der loven og forskriften angir hvilke opplysninger som skal tas inn i rapporten. Høringsinstansen viser til at det regnskapsmessige og skattemessige inntektsbegrepet kan ha ulikt innhold og at inntekt ofte forstås som nettoinntekt eller overskudd.

*NHO* mener videre det er uklart hva som menes med aggregert landinntekt, slik begrepet er benyttet i høringsnotatet. Høringsinstansen viser til at et konsern kan ha selskap der omsetningen foregår i en kjede der summert samlet omsetning kan bli svært høy sammenlignet med den samlede landomsetningen uten interne salg.

Avslutningsvis mener *NHO* også at begrepet «*akkumulert fortjeneste*» bør defineres bedre. Høringsinstansen reiser spørsmål om begrepet omfatter balanseført tilbakeholdt egenkapital. Instansen uttaler at akkumulert fortjeneste kan være distribuert som utbytte og man vil da ikke ha noe beløp å rapportere.

*Norsk Øko-Forum* uttaler at det ikke er noe i veien for at norske myndigheter går lenger enn det som følger av modellovgivningen. Denne høringsinstansen mener det er reelle regnskapstall som bør rapporteres, herunder også kostnader og immaterielle rettigheter. Instansen er bekymret for verdien av tallene når rapportene mangler slike sentrale elementer i en risikoanalyse.

*Publish What You Pay Norge* uttaler at det for det første er en svakhet ved forslaget at det ikke skal gis opplysninger om kostnader, det vil si at resultat før skattekostnad kan være et skattetall og ikke et regnskapstall. For det andre er det ifølge denne høringsinstansen en svakhet at det ikke skal gis informasjon om immaterielle verdier, noe som innebærer at opplysninger om grunnlaget for en god del inntekter vil være fraværende. Instansen mener derfor at de foreslåtte reglene mangler helt elementære elementer for å kunne fungere i en risikoanalyse.

*Publish What You Pay Norge* er kritisk til at en del opplysninger skal gis på landnivå i stedet for på foretaksnivå. Høringsinstansen gir uttrykk for

at rapportering på landnivå ikke kan benyttes i en risikoanalyse for det enkelte foretak.

Publish What You Pay Norge er videre negativ til forslaget angivelse av hvilke foretak det skal gis opplysninger om. Høringsinstansen viser til at de foreslåtte formuleringene åpner for tolkningstil og at de juridiske og revisjonstekniske mulighetene er store. Instansen viser til at departementet har lagt til grunn at vilkåret om fast driftssted er oppfylt dersom det utarbeides et såkalt «*Extract of accounts*» for skatteformål, men mener det er et problem med dette at man kan opprette et fast driftssted i et skatteparadis uten rapportering fordi det ikke eksisterer rapporteringsplikt eller skatteplikt der.

Publish What You Pay Norge mener avslutningsvis at foretakene ikke bør få velge hvilken datakilde de skal bruke som grunnlag for rapporteringen. Valgmuligheten vil i følge denne høringsinstansen føre til at selskapene kan lage helt egne regnskap til bruk ved land-for-land-rapporteringen. Instansen mener departementet forslag på dette punktet er så svakt at det bør legges til side alene av denne grunnen.

*Storbedriftenes skatteforum* uttaler at det er uheldig at regnskapsforståelsen av begrepet nærstående legges til grunn ved vurderingen av hvilke foretak som skal omfattes av land-for-land-rapporten. Denne høringsinstansen viser til at denne definisjonen avviker fra definisjonen av nærstående i ligningsloven § 4-12 og mener det er ligningslovens løsning som bør gjelde også etter regelverket for land-for-land-rapportering.

Storbedriftenes skatteforum uttaler videre i likhet med Norsk olje og gass, at det er behov for å klargjøre hvilke opplysninger som skal gis om hvert enkelt foretaks økonomiske aktivitet. Høringsinstansen mener opplysningsplikten bør begrenses til en avkryssing for hvert enkelt foretaks hovedaktivitet, med eventuell tilleggsinformasjon på frivillig basis. Instansen viser til at det er en slik løsning modellovgivningen legger opp til og uttaler at norske konsern ikke bør pålegges mer arbeidskrevende rapportering enn landene som deltar i BEPS-prosjektet har sett behov for.

Storbedriftenes skatteforum mener det er behov for en generell presisering av at det er regnskapsmessige størrelser som skal tas inn i land-for-land-rapportene. Dette innebærer for eksempel at det er det regnskapsmessige inntektsbegrepet som skal benyttes i de tilfellene hvor det avviker fra det skattemessige inntektsbegrepet. Høringsinstansen uttaler at det i den forbindelse bør klargjøres hvordan rapportering av inntekt for faste driftssteder der kreditmetoden kommer til anvendelse, skal

foretas. Storbedriftenes skatteforum ber også om at det presiseres hva som menes med «*bokført egenkapital*». Det bør ifølge instansen presiseres om skjemaet skal angi aksjekapital, innskutt egenkapital eller total egenkapital.

*Skattedirektoratet* uttaler at det forstår forslaget slik at inntekter på aggregert landnivå skal omfatte inntekter fra både nærstående og ikke-nærstående, med andre ord slik at inntekt som oppstår som følge av transaksjoner mellom to foretak i konsernet skal inngå i aggregeringen. Denne høringsinstansen uttaler at det først og fremst er opplysninger om inntekter på tvers av landegrensene som er av interesse for skattemyndighetene, men ber om at det presiseres at inntekter mellom nærstående foretak i samme land skal inngå i aggregeringen.

To høringsinstanser har synspunkter på høringsnotatets forslag om bruken av funksjonell valuta. *Norges Rederiforbund* mener det bør framgå eksplisitt av regelverket at rapportering skal skje i funksjonell valuta. *Skattedirektoratet* viser til at det i et konsern fastsettes en funksjonell valuta for morselskapet og hvert enkelt datterselskap. I slike tilfeller skal konsernregnskapet vises i en felles presentasjonsvaluta. Etter direktoratets oppfatning er det behov for å presisere om det da er morselskapets eller konsernets funksjonelle valuta som skal benyttes.

## 6.3 Departementets vurderinger og forslag

### 6.3.1 Innledning

Departementet opprettholder i det alt vesentlige forslaget fra høringsnotatet om hvilke opplysninger som skal gis i land-for-land-rapporten.

Forslaget er i samsvar med modellovgivningen. Modellovgivningen gir uttrykk for det deltakerlandene i BEPS-prosjektet er enige om at bør være innholdet i land-for-land-rapporten. Modellovgivningen representerer en avveining mellom hensynet til skattemyndighetenes behov for opplysninger til bruk i skattekontrollen og hensynet til ikke å pålegge de rapporteringspliktige uforholdsmessig store administrative byrder.

Som departementet påpeker i kapittel 4.4 forutsetter deltakelsen i BEPS-prosjektet at Norge følger modellovgivningen på en god og lojal måte. En likeartet gjennomføring av regelverket for land-for-land-rapportering i alle land innebærer en stor fordel for både for foretakene og skattemyndighetene. Foretakene vil møte de samme rapporteringsforpliktelsene i alle land og

land-for-land-rapporten som utarbeides av det foretaket som konsernet utpeker, kan brukes til å oppfylle forpliktelsene i alle land. Dette vil redusere de administrative byrdene og kostnadene ved å utarbeide land-for-land-rapporten. For skattemyndighetene vil likeartet rapportering øke informasjonens troverdighet og gi et bedre grunnlag for risikoanalysene. Fordelen ved likeartet gjennomføring gjør seg etter departementets vurdering særlig gjeldende ved utformingen av reglene om hvilke foretak som skal inngå i rapporten og hvilke opplysninger som skal gis. Som nevnt i kapittel 3 mener mange høringsinstanser at det er en fordel at forslaget bygger på modellov-givningen.

Departementet legger til grunn at kommentarer til modellov-givningen og det tilhørende utkastet til skjema for rapportering i rapporten til tiltak 13 vil være retningsgivende for tolkningen av kravene til innholdet i rapporteringskravene, med mindre norske regler og retningslinjer fraviker fra disse,

Departementet foreslår at kravene til land-for-land-rapportens innhold skal angis på overordnet nivå i ligningsloven, med en nærmere presisering i forskrift.

Enkelte høringsinstanser har påpekt at det er en forskjell mellom høringsnotats forslag til lov- og forskriftstekst i den forstand at det i loven står at det skal gis en «*beskrivelse av konsernets økonomiske aktivitet i hvert enkelt land*», mens forskriften krever «*opplysninger om hvert enkelt foretaks økonomiske aktivitet*». Instansene viser også til at modellov-givningen bare stiller krav om en avkrysning for hvilket virksomhetsområde det enkelte foretaket driver innenfor. Departementet bemerker til dette at lovteksten er ment som en overordnet beskrivelse av de opplysningene som skal gis på aggregert landnivå. Det er forskriften og det endelige formatet som Skatteetaten skal utarbeide, som vil presisere hva som skal til for å oppfylle opplysningsplikten. De opplysningene som skal gis på landnivå i henhold til dette utfyllende regelverket, vil samlet sett utgjøre den beskrivelse av konsernets økonomiske aktivitet som loven krever.

På tilsvarende måte vil kravene i forskriften og det endelige skjemaet være avgjørende for hva som skal til for at foretakene har gitt opplysninger om den økonomiske aktiviteten hvert enkelt foretak driver.

OECD har utarbeidet et skjema som alle landene vil legge til grunn for rapporteringen. Dermed sikres en likeartet rapportering.

Departementet vil i det følgende gjøre nærmere rede for rapporteringsplikten innhold.

Kapittel 6.3.2 gjelder hvilke foretak som skal omfattes av land-for-land-rapporten. I kapittel 6.3.3 og 6.3.4 gjøres det rede for hvilke opplysninger som skal gis på henholdsvis aggregert landnivå og på foretaksnivå. Kapittel 6.3.5 og 6.3.6 gjelder hvilken periode det skal rapporteres for og hvilket datagrunnlag som skal benyttes som grunnlag for rapporteringen. I kapittel 6.3.7 behandles spørsmålet om hvilken valuta som skal brukes i rapporten.

Departementet viser til forslag til nye regler i ligningsloven § 4-13 nr. 1 annet og tredje punktum.

### 6.3.2 Hvilke foretak det skal gis opplysninger om

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om hvilke foretak som skal inngå i land-for-land-rapporten. Den aktuelle gruppen av foretak bør angis på overordnet nivå i lovteksten, med en nærmere definisjon i forskriften.

Forslaget innebærer for det første at rapporteringsplikten omfatter opplysninger om alle foretak som skal inkluderes i konsernregnskapet etter regnskapsloven § 3-6. Rapporteringsplikten gjelder dermed opplysninger om ethvert virksomhetsområde i konsernet som inkluderes for konsernregnskapsformål.

For det andre skal land-for-land-rapporten også omfatte foretak som utelates fra konsernregnskapet for regnskapsformål på grunn av størrelse eller materiell betydning,

For det tredje skal faste driftssteder tas med i land-for-land-rapporten 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 i Norge er vilkåret oppfylt dersom det skal utarbeides regnskapsutdrag, såkalt «*Extract of Accounts*» for skatteformål.

Opplysninger om faste driftssteder skal i land-for-land-rapporten knyttes til det landet der det faste driftsstedet befinner seg, ikke hjemlandet til det foretaket det faste driftsstedet er en del av. Dette innebærer at det er spørsmålet om det foreligger et fast driftssted som blir avgjørende for hvor i rapporten omsetning, skatt, antall ansatte og fysiske eiendeler mv., skal inntas. For eksempel skal skatt som betales i utlandet uten at virksomheten der oppfyller kravet til fast driftssted, som en følge av dette rapporteres i selskapets hjemland.

Departementet viser til forslag til ny regel i ligningsloven § 4-13 nr. 1.

### 6.3.3 Opplysninger som skal gis aggregert på landnivå

Departementet foreslår at opplysninger om inntekt, resultat før skattekostnad, betalt inntektsskatt i regnskapsåret og påløpt inntektsskatt i regnskapsåret skal gis aggregert på landnivå. Det skal også gis aggregert informasjon på landnivå om bokført egenkapital, akkumulert fortjeneste, antall ansatte og fysiske eiendeler for alle foretak.

At opplysningene skal gis aggregert på landnivå innebærer at beløpene skal oppgis som en samlet sum for alle foretakene selskapet har i landet. Dette innebærer at hver enkelt transaksjon mellom foretak i et konsern (omsetning i kjede) skal inngå i beregningen av den samlede omsetningen mv. Beløpet skal oppgis samlet selv om konsernet har flere foretak eller underkonsern som driver virksomhet uavhengig av hverandre eller er omfattet av forskjellige skatteregimer. Rapportering skal dermed ikke skje på såkalt segmentnivå.

Departementet fastholder forslaget fra høringsnotatet om at «*inntekt*» skal rapporteres aggregert på landnivå. Inntekten skal oppgis i form av tre størrelser; inntekt fra transaksjoner med nærstående selskap, inntekt fra transaksjoner med ikke-nærstående selskap, og samlet inntekt fra transaksjoner med både nærstående og ikke-nærstående selskap.

Det er spørsmålet om et selskap er datterselskap etter regnskapsloven § 1-3 tredje ledd som avgjør om et selskap er nærstående selskap eller ikke etter den nevnte inndelingen.

Begrepet «*inntekt*» inkluderer alle typer inntekter som for eksempel vederlag fra salg av varer, tjenester og eiendeler, samt inntekter som royalty og renter. Fordi opplysningene skal knyttes til virksomhet, skal beløp som behandles som utbytte i det utdelende foretakets hjemstat ikke inkluderes. Ettersom land-for-land-rapporten skal omfatte opplysninger om alle typer inntekter, også inntekter fra annet enn ordinært salg, mener departementet at inntekt er et mer hensiktsmessig begrep enn «*omsetning*» som enkelte høringsinstanser har tatt til orde for å bruke. Det er inntektbegrepet slik dette er definert i modellovgivningen som avgjør hva som skal oppgis i land-for-land-rapporten.

«*Resultat før skattekostnad*» skal rapporteres som summen av fortjeneste eller tap før skatt. Både ordinære og ekstraordinære inntekter og kostnader skal tas med ved beregningen.

Begrepet «*inntektsskatt*» omfatter både den skatten som foretaket betaler selv, og skatt som

tilbakeholdes og betales av andre parter, både nærstående og ikke-nærstående, på vegne av foretaket. Begrepet inntektsskatt omfatter både skatt foretaket har betalt til det landet det er hjemmehørende, og inntektsskatt betalt til andre land. Dette medfører blant annet at kildeskatter skal inkluderes.

Med «*betalt*» inntektsskatt menes den skatten som faktisk er betalt i det aktuelle året. For etterskuddspliktige foretak forfaller skatten som hovedregel til betaling i året etter inntektsåret. Det er da betalingstidspunktet som avgjør i hvilket år betalingen skal inntas i land for land-rapporten. Det faktiske betalingstidspunktet er også avgjørende for rapporteringen til etterskuddspliktige som i løpet av inntektsåret betaler deler av skatten ilagt i medhold av petroleumsskatteloven. Skatt som betales som følge av endring av ligningen for et tidligere inntektsår, skal tas med i land-for-land-rapporten i det året skatten betales.

Med «*påløpt*» inntektsskatt menes skatt som er påløpt i inntektsåret det skal rapporteres om. Påløpt skatt skal bare reflektere skatt knyttet til virksomheten i det aktuelle inntektsåret, ikke inkludere utsatt skatt eller avsetninger til skatt.

Enkelte høringsinstanser har reist spørsmål om påløpt skatt skal angis før eller etter at det er gitt fradrag for skatt knyttet til et fast driftssted i utlandet. Departementet legger her til grunn at det er beløpet etter fradrag som skal benyttes. En slik løsning hindrer dobbelrapportering ettersom det skal gis opplysninger om skatten for det faste driftsstedet i det landet der dette befinner seg.

«*Akkumulert fortjeneste*» og «*bokført egenkapital*» skal som nevnt også oppgis på aggregert nivå. Med begrepet «*akkumulert fortjeneste*» menes tilbakeholdt fortjeneste med fradrag for utdelinger. Begrepet «*bokført egenkapital*» er den størrelsen som framgår av selskapets balanse i rapporteringsåret. 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.

Med «*antall ansatte*» menes antallet heltidsansatte eller tilsvarende heltidsansatte konsernet har i det enkelte land. Oppdragstakere, som for eksempel konsulenter, skal inkluderes i land-for-land-rapporten i den utstrekning de deltar i foretakenes ordinære virksomhet. Opplysninger om eksterne oppdragstakere er viktig for å gi et inntrykk av hvilken innsats som er nødvendig for den virksomheten som drives i det landet rapporterin-

gen knytter seg til. Antall ansatte kan baseres på årets gjennomsnitt ved årets slutt.

Land-for-land-rapporten skal inneholde aggregerte opplysninger om «fysiske eiendeler» basert på deres netto bokførte verdi. Kravet om å opplyse om fysiske eiendeler omfatter alle driftsmidler som ikke er kontanter, andre likvider eller immaterielle eller finansielle eiendeler.

Enkelte høringsinstanser er negative til at opplysninger om immaterielle eiendeler og kostnader ikke skal tas inn i land-for-land-rapporten. Departementet viser i den forbindelse til redegjørelsen i kapittel 6.3.1 der det framgår at det er modellov-givningen som har dannet utgangspunkt for forslaget om hvilke opplysninger som skal gis og at det er hensiktsmessig at Norge følger denne.

#### 6.3.4 Opplysninger som skal gis på foretaksnivå

På foretaksnivå skal rapporten inneholde opplysninger om hvor hvert enkelt foretak i konsernet er hjemmehørende. Dersom foretaket er underlagt selskapslovgivningen i et annet land enn det landet det er skattemessig hjemmehørende, skal det opplyses om hvilket land dette er. Faste driftsteder skal rapporteres i tilknytning til de landene de befinner seg.

I tillegg skal det gis opplysninger om den økonomiske aktiviteten hvert enkelt foretak driver. Det følger av modellov-givningen at opplysningene skal kunne gis i form av avkryssing for hvilket virksomhetsområde foretaket befinner seg innenfor.

#### 6.3.5 Tidsperioden opplysningene skal knytte seg til

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at rapporten skal inneholde opplysninger knyttet til regnskapsåret for den rapporteringspliktige. Det kan forekomme at foretak i konsernet har regnskapsår som avviker fra kalenderåret. Departementet opprettholder også her forslaget fra høringsnotatet om at rapporteringspliktige i slike tilfeller selv kan 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 månederperiode forut for denne datoen, eller om den vil rapportere i samsvar med eget regnskapsår for alle foretak.

Rapporteringen skal som hovedregel skje på samme grunnlag fra år til år. Eventuelle endringer i grunnlaget skal begrunnes i skjemaet som brukes til rapporteringen. Ingen hørings-

instanser har hatt merknader til denne delen av høringsnotatet.

Foretak som selges etc. i løpet av regnskapsåret, skal som nevnt i kapittel 5 inngå i land-for-land-rapporten i den utstrekning de skal inngå i konsernregnskapet.

#### 6.3.6 Datagrunnlag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at rapporteringspliktige skal kunne velge hvilke kilder som benyttes til rapporteringen, som for eksempel konsoliderte regnskap, årsregnskap, interne regnskap. Kilden til opplysningene må imidlertid brukes konsekvent fra år til år. Forslaget er i samsvar med modellov-givningen. Den rapporteringspliktige bør opplyse om hvilken regnskapsstandard som er benyttet.

#### 6.3.7 Bruk av funksjonell valuta

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at alle beløp som rapporteres må konverteres til funksjonell valuta. Departementet er enig med Norges Rederiforbund og Skattedirektoratet i at det er hensiktsmessig på regelfeste dette og foreslår at det skal lages en egen forskriftsbestemmelse om valuta. Departementet legger til grunn at det er konsernets funksjonelle valuta som bør benyttes i tilfeller hvor den avviker fra morselskapets valuta.

## 7 Språk

### 7.1 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet at land-for-land-rapporten skal utarbeides på engelsk.

### 7.2 Høringsinstansenes merknader

To høringsinstanser er negative til forslaget om at land-for-land-rapporten skal utarbeides på engelsk.

*Språkrådet* mener kravet om engelsk språk er svært betenkelig og ikke i samsvar med norsk språkpolitikk. *Språkrådet* viser til at det i St.meld. nr. 35 (2007–2008) står at det er et «overordna målet for språkpolitikken må difor vera å sikre det norske språkets posisjon som eit fullverdig, samfunnsberande språk i Noreg.» Denne høringsinstansen viser videre til at en sentral premiss for norsk språkpolitikk er å hindre at norsk blir byttet ut med engelsk



innenfor bestemte samfunnsområder. Språkrådet uttaler at det norske språket på sikt vil kunne miste sin uttrykkskraft innenfor sentrale fagområder, at man står i fare for at det ikke blir utviklet og brukt norskspråklig terminologi, og at norsk i siste instans må gi tapt som fullverdig bruksspråk. Høringsinstansen påpeker at St.meld. nr. 35 (2007–2008) uttrykker en særlig bekymring for posisjonen til norsk språk i arbeids- og næringslivet.

*PwC* uttaler at departementets forslag, så langt denne høringsinstansen kjenner til, er det første tilfellet der norske myndigheter fastsetter regler som ikke åpner for rapportering på norsk. Denne høringsinstansen mener forslaget er betenkelig sett i lys av norsk språkpolitikk. Instansen mener departementet bør vurdere om engelskkravet er lovlig og hensiktsmessig. *PwC* foreslår at skattemyndighetene skal oversette rapportene fra norsk til engelsk i de få tilfellene der dette vil være aktuelt.

### 7.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at land-for-land-rapporten skal utarbeides på engelsk.

Departementet er enig i at det er viktig å bevare det norske språkets posisjon i Norge. Den klare hovedregelen er at opplysninger kan gis til skattemyndighetene på norsk. Dette gjelder også oppgaven og dokumentasjonen som skal gis om transaksjoner og mellomværender med nærstående foretak i andre land etter ligningsloven § 4-12 og tilhørende forskrift.

Etter departementets vurdering er det likevel tilstrekkelig sterke hensyn som tilsier at det skal være et krav at land-land-rapporten utarbeides på engelsk.

Land-for-land-rapporten inneholder opplysninger om fordeling av blant annet inntekter og skatt i de landene konsernet har foretak. Rapporten skal benyttes av norske skattemyndigheter ved risikoanalyser mv., men også utveksles automatisk med skattemyndighetene i utlandet for tilsvarende bruk der. Bruken av rapporten skiller seg dermed fra den dokumentasjonen som utarbeides etter ligningsloven § 4-12 mv. som først og fremst skal benyttes ved ligningsarbeidet i Norge. Hensynet til en effektiv gjennomføring av land-for-land-rapporteringen tilsier at den utarbeides på et språk som er forståelig i alle eller de fleste av mottakerlandene.

Departementet viser også til at utkastet til skjema for land-for-land-rapportering også inneholder et felt hvor den rapporteringspliktige kan gi utfyllende kommentarer. Departementet antar at det ofte vil være aktuelt for konsernet å benytte

seg av dette. Departementet antar videre at det er særlig hensiktsmessig at kommentarer utarbeides på engelsk av konsernet selv i stedet for at norske eller utenlandske skattemyndigheter står for oversettelsen, siden det er konsernet som kjenner virksomheten best. Dette øker både effektiviteten av rapporteringen og troverdigheten i opplysningene i land-for-land-rapporteringen.

Land-for-land-rapporten skal som hovedregel bare utarbeides av konsern med foretak i flere land og en samlet inntekt på 6 500 000 000 kroner eller mer. Etter departementets vurdering er det ikke uforholdsmessig byrdefullt å pålegge de rapporteringspliktige foretakene å utarbeide rapporten på engelsk.

Departementet viser til forslag til ny regel i ligningsloven § 4-13 nr. 5.

## 8 Tidspunkt for levering av land-for-land-rapport

### 8.1 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet at land-for-land-rapporten skal leveres senest 31. desember i året etter regnskapsåret.

### 8.2 Høringsinstansenes merknader

Fem høringsinstanser har uttalt seg om den foreslåtte fristen for å levere land-for-land-rapport. Tre av dem gir på ulike måter uttrykk for at fristen er satt for sent, mens to mener fristen for å levere internprisingsdokumentasjon etter de reglene som allerede finnes i ligningsloven, må samordnes med den fristen som skal gjelde for land-for-land-rapporten.

*Norsk Øko-Forum* uttaler at informasjon fra norske morselskap vil komme relativt raskt, men forstår forslaget slik at norske skattemyndigheter må vente relativt lenge før de får oversendt rapporter fra utlandet. Denne høringsinstansen mener dette vil svekke tallenes relevans for skattemyndighetene. Instansen viser til at land-for-land-rapportering etter regnskapsloven og verdipapirhandeloven skal skje samtidig med konsernregnskapsrapporteringen.

*Publish What You Pay Norge* mener også rapporteringssystemet innebærer at skattemyndighetene ikke tidnok får land-for-land-rapporter med informasjon om norske datterselskap. Denne høringsinstansen viser til at rapportene først skal leveres til utenlandske myndigheter, og så sendes til Norge via automatiske utvekslingsavtaler. Der-

som slik avtale ikke foreligger, vil det inntre sekundær rapporteringsplikt for det norske daterselskapet. Høringsinstansen mener dette vil føre til at det kan gå både to og tre år fra regnskapsåret er over til skattemyndighetene har rapportene, et tidspunkt da kontrollarbeidet til norske skattemyndigheter normalt er avsluttet. Publish What You Pay Norge uttaler at tregheten i det foreslåtte regelverket medfører at informasjonen er noe irrelevant når den mottas.

*Statistisk sentralbyrå* har vurdert forslaget til regler om land-for-land-rapportering ut i fra om rapportene, eventuelt på litt sikt, kan erstatte oppgaver Statistisk sentralbyrå innhenter til statistikkformål. Denne høringsinstansen uttaler at den foreslåtte leveringsfristen er for sen for at den skal kunne overholde sine internasjonale rapporteringsfrister.

*Den norske Revisorforening* støtter forslaget om at det bør være en romslig frist for rapportering. Denne høringsinstansen mener imidlertid dette hensynet må veies mot brukernes behov for opplysninger og andre frister for rapportering. Instansen viser til at fristen for rapportering til Statistisk sentralbyrå er kortere enn fristen som foreslås i regelverket land-for-land-rapportering og ber om at man gjør en ny vurdering av hvor lang fristen bør være.

*Storbedriftenes skatteforum* uttaler at den foreslåtte fristen passer dårlig sammen med fristen for å ferdigstille internprisingsdokumentasjon og å levere oppgave (RF-1123) etter ligningsloven § 4-12. Denne høringsinstansen mener at fristen for å levere oppgave og dokumentasjon etter § 4-12 bør endres til 31. desember i året etter regnskapsåret, med andre ord den samme fristen som skal gjelde for å levere land-for-land-rapport.

### 8.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at land-for-land-rapporten skal leveres senest 31. desember i året etter regnskapsåret.

Flere hensyn må veies mot hverandre ved fastsetting av fristen for å levere land-for-land-rapport og annen internprisingsdokumentasjon. Hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier isolert sett at rapporten bør gis på et tidlig tidspunkt. På den annen side må det legges vekt på at det krever tid og ressurser for foretakene å skaffe til veie opplysningene som skal til for å oppfylle rapporteringsplikten. Den foreslåtte leveringsfristen 31. desember i året etter regnskapsåret er senere enn fristen for å levere selvangivelse etter lig-

ningsloven § 4-7 og årsregnskap etter regnskapsloven § 8-3. Fristen er imidlertid i samsvar med det som er foreslått i modellovgivning. Det framgår av modellovgivningen at fristen er satt fordi rapporten i noen tilfeller skal inneholde opplysninger som ikke er tilgjengelige på det tidspunktet foretaket skal levere selvangivelse.

Departementet bemerker at fristen for å levere land-for-land-rapport er 31. desember i året etter regnskapsåret også i de tilfellene det foreligger sekundær rapporteringsplikt for andre konsernforetak enn morselskap etter ligningsloven § 4-13 nr. 2. Det enkelte foretaket i Norge er selv ansvarlig for å klarlegge om det har rapporteringsplikt etter denne regelen og at fristen overholdes.

Det er saksbehandlingstiden hos utenlandske skattemyndigheter som i praksis vil avgjøre når Skatteetaten kommer til å motta land-for-land-rapporter som er levert i utlandet. I avtalen som Norge har undertegnet sammen med 32 andre land, er det fastsatt at landene skal utveksle rapportene så raskt som mulig og senest 18 måneder etter utløpet av regnskapsåret. Det vil si at utenlandske skattemyndigheter har en frist på seks måneder til å oversende land-for-land-rapporten etter å ha mottatt rapporten fra den rapporteringspliktige. Dersom denne fristen ikke overholdes, kan det foreligge en slik feil i overholdelse av avtaleforpliktelsen som innebærer at den sekundære rapporteringsplikten blir aktuell.

Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å samordne fristene for å levere internprisingsdokumentasjon etter ligningsloven § 4-12 med den fristen som i proposisjonen her foreslås for å levere land-for-land-rapport. Skattemyndighetene har behov for opplysningene som gis etter disse reglene på forskjellige tidspunkter og det vil variere hvor tidkrevende det er å frem-skaffe opplysningene som skal gis.

Fristen for å levere land-for-land-rapport er som nevnt satt til 31. desember i året etter regnskapsåret fordi rapporten i noen tilfeller skal inneholde opplysninger som ikke er tilgjengelige på det tidspunktet foretaket skal levere selvangivelse.

Oppgaveplikten etter ligningsloven § 4-12 nr. 1 skal oppfylles samtidig med at foretaket leverer selvangivelsen eller selskapsoppgave. Det fremgår av forarbeidene til regelen, Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) kapittel 6.6.2, at det er mulig å gi de opplysningene som omfattes av oppgaveplikten før årsregnskapet er ferdig og at opplysningene som skal gis, er opplysninger foretaket vil kunne få oversikt over kort tid etter nyttår. Hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier da at fristen ikke bør forskyves.

Dokumentasjonsplikten etter § 4-12 nr. 2 skal bare oppfylles når skattemyndighetene krever det og da senest innen en frist på 45 dager etter at kravet er framsatt. Etter departementets vurdering er det for denne dokumentasjonsplikts del mer hensiktsmessig med en såpass kort frist som først starter å løpe når skattemyndighetene ber om informasjonen, enn én generell frist som gjelder for alle kontrollerte transaksjoner mv. Fristen på 45 dager er såpass kort fordi foretakene til enhver tid må forventes å ha analyser og informasjon som gjør det mulig å sammenstille informasjon som viser at avtaler om transaksjoner er inngått på armlengdevilkår. I realiteten kreves det at foretakene kontinuerlig arbeider med internprisings-spørsmål og har rutiner for dette, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) kapittel 6.7.3.3. Det at dokumentasjonen bare skal legges fram i de tilfellene skattemyndighetene ber om det, sikrer at arbeidet med å fullføre dokumentasjonen bare må gjøres i de tilfellene skattemyndighetene har bestemt seg for å gjennomføre nærmere undersøkelser av et bestemt forhold. Fristen på 45 dager vil utløpe før eller etter 31. desember i året etter regnskapsåret, alt avhengig av når skattemyndighetene ber om at dokumentasjonen fremlegges i den konkrete saken.

## 9 Taushetsplikt

### 9.1 Gjeldende rett

Ligningsloven § 3-13 nr. 1 fastsetter at ansatte i Skatteetaten skal hindre at uvedkommende får tilgang til noens formues- og inntektsforhold eller andre økonomiske, helsemessige eller personlige forhold. Taushetsplikten omfatter ikke opplysninger som er alminnelig kjente eller offentlig tilgjengelig andre steder. I ligningsloven § 3-13 nr. 2 til 8 er det regler om at taushetsplikten ikke er til hinder for at skattemyndighetene gir opplysninger til andre offentlige myndigheter mv. når nærmere bestemte vilkår er oppfylt.

### 9.2 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet en regel om særskilt taushetsplikt om land-for-land-rapporten. Regelen skal ifølge forslaget gjelde i tillegg til den ordinære taushetsplikten som følger av ligningsloven § 3-13. Den innebærer at land-for-land-rapporten bare kan gis til andre lands myndigheter og at utlevering kun skal skje når det foreligger folkerettslig avtale om dette.

### 9.3 Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har forskjellig syn på spørsmålet om land-for-land-rapporten bør være underlagt skattemyndighetenes taushetsplikt eller gjøres offentlig.

En gruppe høringsinstanser, bestående av *Attac Norge, Changemaker, Forum for utvikling og miljø, KLP, LO, Norsk Øko-Forum, Publish What You Pay Norge, Redd Barna, Tax Justice Network – Norge og Transparency International Norge*, ønsker større åpenhet om rapporten enn det som følger av høringsnotatets forslag. Disse høringsinstansene viser til at offentlighet er viktig i arbeidet med å hindre kapitalflukt, korrupsjon og internasjonale selskapers mulighet til å redusere sitt skattebidrag. Flere av høringsinstansene viser til at opplysningene som rapporteres etter regelverket om land-for-land-rapportering for utvinnings- og skogsindustrien, er offentlige.

Som et eksempel uttaler Changemaker at land-for-land-rapportering har som hensikt å synliggjøre selskapsstrukturene og den økonomiske aktiviteten i de landene et selskap opererer. Instansen uttaler at rapportene må være åpne for at offentligheten skal kunne holde selskapene ansvarlig for kapitalflukt og aggressiv skatteplanlegging. Changemaker mener adgangen til innsyn i og bruk av rapportene bør hjemles i lov.

Changemaker påpeker at land-for-land-rapportene som utarbeides av foretak innen utvinnings- og skogsindustrien, er offentlig tilgjengelige. Høringsinstansen uttaler videre at EU har innført åpen land-for-land-rapportering som et krav for banker og at andre sektorer følger etter.

Denne høringsinstansen mener det er viktig at Norge ikke hindrer at små og fattige land får tilgang til skatteinformasjon. Instansen uttaler at land-for-land-rapporten bør deles med alle landene der konsernet har virksomhet, herunder også når det ikke foreligger informasjonsutvekslingsavtale.

Publish What You Pay Norge uttaler at forslaget strider mot Norges forpliktelser om å sørge for at opplysninger er tilgjengelige i det offentlige rom. Denne høringsinstansen viser til at utviklingsland og fremvoksende industriland tappes for store beløp som følge av ulovlig kapitalflukt. Dette har ført til at FN har vedtatt å redusere omfanget av ulovlig kapitalflukt signifikant, returnere stjålne verdier og bekjempe alle former for økonomisk kriminalitet.

Publish What You Pay Norge mener taushetsplikten strider mot Stortingets mål om å styrke land-for-land-regelverket. Høringsinstansen viser

til Stortingets anmodningsvedtak 19. juni 2015 som ble fattet under evalueringen av regelverket for land-for-land-rapportering i regnskapsloven og verdipapirloven.

Publish What You Pay Norge uttaler at land-for-land-rapporten skal inneholde historisk informasjon som det ikke er grunn til å hemmeligholde. Høringsinstansen fremhever at hemmelighold opprettholder ulike konkurranseforhold mellom selskap og at det først er når informasjonen er offentlig at konkurransen skjer på like vilkår. Instansen mener derfor at norske selskap er tjent med at land-for-land-rapporten gjøres kjent for allmenheten.

Tax Justice Network – Norge og Transparency International Norge uttaler at presse og sivilsamfunn trenger informasjonen i land-for-land-rapporten for å kunne holde egne myndigheter og selskap ansvarlige. De to høringsinstansene uttaler videre at investorer trenger informasjonen for å være i bedre stand til å vurdere den reelle økonomiske situasjonen i selskapene, og at forskere trenger informasjonen for å produsere ny kunnskap om overskuddsflytting.

Tax Justice Network – Norge og Transparency International Norge mener åpenhet er særlig viktig for aktører i utviklingsland ettersom de i enda mindre grad enn innbyggere i rikere land har tilgang til informasjon om selskap. De to høringsinstansene mener mekanismen med avtaler om informasjonsutveksling er unødvendig omstendelig og at den i praksis vil hindre at andre land, særlig små land og utviklingsland, får tilgang til opplysningene. Instansene stiller seg uforstående til at land-for-land-rapportene skal være taushetsbelagte når de allerede er bestemt at rapportene fra utvinnings- og skogsindustrien skal være offentlige.

Norsk Øko-Forum ser ingen motsetning mellom det angitte formålet om å gi skattemyndighetene bedre grunnlag for å utarbeide risikoanalyser og å gi allmenheten innsyn i tallene som rapporteres.

Både LO og Tax Justice Network – Norge og Transparency International Norge foreslår en todeling av informasjonen av i land-for-land-rapporten, der en del med overordnede opplysninger gjøres offentlig og en annen del med mer detaljerte opplysninger er taushetsbelagt.

En annen gruppe høringsinstanser, bestående av *Finans Norge*, *NHO*, *PwC* og *Storbedriftenes skatteforum*, støtter departementets forslag om en egen regel om taushetsplikt for land-for-land-rapporten.

Finans Norge, NHO og Storbedriftenes skatteforum uttaler at land-for-land-rapporten inneholder

mye sensitiv dokumentasjon og at det derfor er viktig at opplysningene som gis ikke blir publisert.

NHO uttaler at en spredning av opplysningene vil kunne ha alvorlige konkurransemessige effekter for de foretak som rammes og bidra til at rapporten får anvendelse utover sitt formål.

PwC mener at offentliggjøring ikke er nødvendig for å oppnå formålet om å gi skattemyndighetene et bedre grunnlag for å utarbeide risikoanalyser. Denne høringsinstansen viser til at skattemyndighetenes generelle taushetsplikt og mener at det ikke er noen forhold ved land-for-land-rapporteringen eller den kretsen av skattytere som omfattes av den, som tilsier at opplysningene i rapporten skal stå i en særstilling sammenlignet med annen skatterapportering.

PwC er bekymret for at opplysninger skal komme på avveie når de utleveres til utlandet. Denne høringsinstansen uttaler at departementet bør være lydhøre for innspill fra skattytere om at andre land bryter taushetsplikten og iverksette umiddelbare tiltak ved brudd på taushetsplikten eller mistanke om dette.

Storbedriftenes skatteforum stiller spørsmål ved om det ikke bør presiseres i lovteksten at andre lands skattemyndigheter skal ha taushetsplikt når de mottar land-for-land-rapporten og at denne taushetsplikten bør framgå klart av den folkerettslige avtalen. Denne høringsinstansen uttaler at det er svært viktig at opplysninger som gis, og som er gjenstand for automatisk og elektronisk utveksling, ikke blir publisert.

*Skattedirektoratet* uttaler at det i lovteksten bør presiseres at opplysninger bare kan utleveres til utenlandske *skattemyndigheter*. *Skatteetatens Landsforbund* reiser også spørsmål om lovforslagets utforming på dette punktet.

#### 9.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at det bør gis en særskilt regel om taushetsplikt for opplysningene i land-for-land-rapporten. Regelen som foreslås i proposisjonen her innebærer at land-for-land-rapporten bare kan gis til andre i medhold av ligningsloven § 3-13 nr. 2 til 8 og til andre lands myndigheter når det foreligger folkerettslig avtale om dette.

Ligningsloven § 3-13 fastsetter en streng taushetsplikt for skattemyndighetene. Taushetsplikten gjelder blant annet alle økonomiske og bedriftsmessige forhold, uavhengig av om det er av konkurransemessig betydning å unnta dem fra offentlighet. Taushetsplikten er nødvendig for at skattyterne skal ha tillit til at opplysninger de er pålagt å gi

til skattemyndighetene, ikke kommer på avveie. I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978–79) s. 73, er det understreket at skattemyndighetene har en særdeles utstrakt og varig kontaktflate til allmenheten, og er svært avhengig av et åpent og tillitsfullt forhold til den enkelte skattyter. Det er viktig for skattemyndighetene at skattyterne oppfyller rapporteringsplikten dersom formålet med reglene om land-for-land-rapportering skal oppnås. Dette taler mot at opplysningene i rapporten skal være offentlig tilgjengelig.

Departementet legger med utgangspunkt i dette til grunn at formålet med land-for-land-rapporteringen til skattemyndighetene tilsier at rapportene skal være taushetsbelagt på en annen måte enn det som gjelder for den særlige rapporteringen etter regnskapsloven og verdipapirloven. Som nevnt i kapittel 2 er formålet med reglene i disse lovene å gjøre myndighetene ansvarlig for forvaltningen av inntektene fra landets naturressurser og å synliggjøre uønsket skattetilpasning hos foretakene. De gjelder opplysninger om betalinger til myndighetene og omfatter til dels svært ulike opplysninger enn dem som omfattes av forslaget i denne proposisjonen. Behovet for offentlighet er derfor et annet enn når hovedformålet er at skattemyndighetene skal bruke opplysningene til å fastsatte riktig skatt.

Hensynet til den internasjonale oppfølgingen av regelverket tilsier også at opplysningene i land-for-land-rapporten bør være taushetsbelagte. For deltakerlandene i BEPS-prosjektet er det en viktig forutsetning at rapporten skal være undergitt taushetsplikt. Oppslutningen om land-for-land-rapporteringen er avhengig av at landene oppfyller denne forutsetningen på en lojal måte. I modellovgivningen er det foreslått en egen regel om taushetsplikt om land-for-land-rapporten. Regelen fastsetter at opplysningene i rapporten skal være underlagt den samme eller en strengere taushetsplikt enn det som følger av OECD/Europarådets multinasjonale konvensjon om administrativ bistand i skattesaker.

Departementet foreslår en egen regel i ligningsloven § 4-13 nr. 6 om taushetsplikt for opplysninger i land-for-land-rapporten. Regelen fastsetter at land-for-land-rapporten bare kan utleveres til andre etter reglene i ligningsloven § 3-13 nr. 2 til 8 og til utenlandske myndigheter når det foreligger folkerettslig avtale om dette. Skatteetaten kan ikke gi ut opplysninger fra rapportene i andre tilfeller enn dette. Regelen gjelder uavhengig av om det er en land-for-land-rapport som er levert direkte til norske skattemyndigheter eller en rapport som er mottatt fra utlandet.

Som nevnt i kapittel 4.4 fremmet EU-kommisjonen 12. april 2016 et forslag om endringer i EUs regnskapsdirektiv som innebærer at opplysningene i land-for-land-rapporten for skatteformål, med noen modifikasjoner, skal inntas som et rapporteringskrav etter dette direktivet. Dersom dette forslaget vedtas, vil opplysningene bli offentlige slik en rekke høringsinstanser har tatt til orde for. Det vil da være det enkelte selskap som selv offentliggjør opplysningene, og offentliggjøringen gjennomføres på en koordinert måte i regnskapslovgivningen for alle land som omfattes av direktivet. Departementet legger til grunn at det er mest hensiktsmessig at spørsmålet om i hvilken grad opplysningene i land-for-land-rapporten til skattemyndighetene også bør gjøres tilgjengelige for offentligheten, vurderes som en del av utredningen om land-for-land-rapporteringen etter regnskapsloven og verdipapirhandeloven eller som en oppfølging til denne, se kapittel 4.4.

Dersom land-for-land-rapporter er utvekslet i medhold av internasjonale avtaler som har strengere taushetspliktregler enn det som følger av den foreslåtte regelen, er det taushetsplikten som følger av disse avtalene som er bestemmende for i hvilken grad opplysningene kan gis ut.

Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å ta inn en presisering om at det bare er utenlandske *skattemyndigheter* som skal kunne få opplysninger fra Norge. Departementet legger til grunn at det vil bli klart mest praktisk at rapportene leveres til skattemyndighetene, men prinsipielt sett bør det være den til enhver tid gjeldende utvekslingsavtale som regulerer hvem som kan få opplysningene.

Etter departementets vurdering er det heller ikke hensiktsmessig å ta inn en regel i ligningsloven om at utenlandske skattemyndigheter har taushetsplikt om opplysninger i land-for-land-rapporter mottatt fra Norge. Utenlandske skattemyndigheters bruk av opplysningene er et spørsmål som etter sin art bør reguleres i landenes egen lovgivning, og en bestemmelse om taushetsplikt for utenlandske myndigheter ville uansett vært vanskelig for norske myndigheter å håndheve i intern norsk rett. Departementet viser til bestemmelsene om taushetsplikt som er inntatt i modellene for kompetent myndighetsavtale om utveksling av land-for-land-rapporter i den endelige rapporten til tiltak 13 i BEPS-prosjektet. Konsekvensen av brudd på slike bestemmelser vil være at norske skattemyndigheter kan stoppe utvekslingen av land-for-land-rapporter med det aktuelle landet.

Den foreslåtte regelen om taushetsplikt er ikke til hinder for at foretakene selv gir ut land-for-

land-rapporten, for eksempel ved å publisere dem på sine nettsider.

Departementet viser til forslag ny regel i ligningsloven § 4-13 nr. 6.

## 10 Nærmere om skattemyndighetenes bruk av land-for-land-rapporten

### 10.1 Høringsnotatets forslag

Departementet uttalte i høringsnotatet at deltakerlandene er enige om at land-for-land-rapporten skal brukes til overordnede risikoanalyser i internprisingssaker og andre saker med risiko for overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag. Det ble også vist til at landene er enige om at inntektsjusteringer ikke skal forekomme utelukkende basert på opplysninger i land-for-land-rapporten og at modellovgivningen har egen en bestemmelse som presiserer dette.

Departementet antok i høringsnotatet at opplysningene i land-for-land-rapporten ikke alene vil være egnet til å danne grunnlag for endring av ligning. Departementet foreslo likevel ikke en egen bestemmelse om dette i norsk rett ettersom ligningsloven allerede har etablerte regler for når skattemyndighetene kan fravike skattyters selvangivelse. Det ble også vist til at terskelen for skjønnsligning i saker om internprising i praksis vil styres av hvorvidt skattemyndighetene klarer å godtgjøre at det foreligger en inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 første ledd og at denne er en følge av interessefellesskapet, eventuelt at det er grunn til å anta at inntekten er redusert, jf. skatteloven § 13-1 annet ledd.

Departementet uttalte at opplysningene i land-for-land-rapporten kan benyttes i enkeltsaker sammen med andre opplysninger som skattemyndighetene har tilgang til.

### 10.2 Høringsinstansenes merknader

Tre høringsinstanser, nærmere bestemt *NHO*, *Norsk olje og gass* og *Storbedriftenes skatteforum*, er negative til at det ikke lovfestes at land-for-land-rapporten ikke kan foranledige justering av inntekten. Disse høringsinstansene mener modellovgivningen bør følges.

Norsk olje og gass uttaler at det er store mengder opplysninger som etterspørres og som skal hentes ut fra systemer tilrettelagt for bruk i ulike land. Opplysningene overlappes ifølge denne høringsinstansen helt eller delvis av opplysninger i andre rapporter med betydelig usikkerhet

omkring kvaliteten på endelig rapport og analyse. Denne høringsinstansen antar at dette er en årsak til at modellovgivningen spesifikt har foreslått at rapporten ikke skal kunne brukes til inntektsjustering. Norsk olje og gass frykter at dersom modellovgivningen anbefalte regel ikke inntas i norsk lov, vil det etter noe tid bli argumentert med at manglende lovregulering tilsier at anbefalingen i modellovgivningen i realiteten blir satt til side.

NHO synes departementet er uklar i sin uttalelse om hvorvidt opplysningene i land-for-land-rapporten kan brukes til endring av ligning. Denne høringsinstansen mener departementet bør klargjøre om meningen er å fravike modellovgivningen ved å åpne for at feil i rapporteringen kan bidra til endring av ligning. Klargjøring bør etter NHOs vurdering skje ved at det inntas en presisering i lovforslaget i tråd med modellovgivningen anbefaling.

*Norsk Øko-Forum* uttaler at det er positivt at høringsnotatet åpner for at opplysningene i land-for-land-rapporten kan benyttes i enkeltsaker, sammen med andre opplysninger.

*Skattedirektoratet* mener departementets uttalelse om bruken av land-for-land-rapporten er uklar og kan medføre usikkerhet med hensyn til om opplysningene i rapporten skal kunne danne grunnlag for endring av ligningen til skattyter. Denne høringsinstansen viser til at utgangspunktet for vurderingen av endringsadgangen ellers i ligningsforvaltningen er de opplysninger skattyter har gitt eller unnlatt å gi, uavhengig av i hvilken sammenheng de fremkommer.

*PwC* viser i sin høringsuttalelse til at det i den nye skatteforvaltningsloven er foreslått en bestemmelse om endring av ligning fem år tilbake i tid, som gjelder uavhengig av om endringen er til fordel eller ulempe for skattyteren og uavhengig av om skattyteren har gitt mangelfulle opplysninger. Denne høringsinstansen uttaler at spørsmålet om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i land-for-land-rapporten dermed vil få mindre betydning etter skatteforvaltningsloven enn det har etter dagens regler.

### 10.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet viser til at hovedformålet med land-for-land-rapporten er at skattemyndighetene skal kunne bruke den til overordnede risikoanalyser i internprisingssaker. Rapportene skal også kunne brukes til statistiske formål når de passer til dette. I modellovgivningen er det fastsatt at inntektsjusteringer ikke skal kunne skje basert på land-for-land-rapporten.

Departementet legger i tråd med det angitte hovedformålet til grunn at opplysningene i land-for-land-rapporten først og fremst vil bli brukt i det innledende arbeidet med å vurdere hvilke saker skattemyndighetene bør undersøke nærmere. Departementet opprettholder imidlertid forslaget fra høringsnotatet om at det ikke skal gis en egen regel som forbyr at opplysningene i land-for-land-rapporten alene kan danne grunnlag for endring av ligning. Departementet legger til grunn at opplysninger i rapporten etter omstendighetene kan inngå i skattemyndighetenes vurdering av om ligningen skal endres, men da bare dersom de øvrige opplysningene i saken også tas i betraktning.

Opplysningene i land-for-land-rapporten har prinsipielt sett betydning for skattemyndighetenes arbeid med enkeltsaker på to måter. For det første kan opplysningene være bestemmende for lengden på lovens frist for å endre ligningen. For det andre kan opplysningene påvirke om og i tilfelle hvordan ligningen skal fastsettes i de tilfelle fristreglene i loven åpner for endring.

Etter gjeldende rett har spørsmålet om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger stor betydning for hvor lenge skattemyndighetene kan foreta endring av ligning. Hovedregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 er at ligningen kan endres ti år tilbake i tid. Fristen for endring til ulempe for skattyter er imidlertid to år dersom han eller hun ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. § 9-6 nr. 2. I den nye skatteforvaltningsloven er disse bestemmelsene erstattet med én generell frist for endring av skattefastsettingen fem år tilbake i tid, jf. § 12-6 nr. 1. Bare i de tilfellene hvor vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt eller skattyteren anmeldes for brudd på straffeloven §§ 378 og 379 vil de det foreligge ti års endringsadgang. Spørsmålet om skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i land-for-land-rapporten vil dermed ha begrenset betydning for spørsmålet om hvor lenge skattemyndighetene har endringsadgang, slik PwC påpeker i sin høringsuttalelse.

Når det gjelder spørsmålet om hvordan opplysningene skal kunne brukes i den konkrete sak, opprettholder departementet som nevnt standpunktet om at det ikke gis en egen regel som forbyr at opplysningene i land-for-land-rapporten alene kan danne grunnlag for endring av ligning. Ligningsloven §§ 8-1 og 8-2 har regler om når skattemyndighetene kan fravike skattyters selvangivelse. Etter den nye skatteforvaltningsloven skal de alminnelige ulovfestede bevisreglene gjelde i skattesaker, i tillegg til en særskilt regel om skjønnsfastsetting av det faktiske grunnlaget for ligningen der dette ikke fremgår av opplysningene i saken.

Forslaget innebærer samlet sett at skattemyndighetene skal foreta en fri bevisbedømmelse av alle opplysningene i saken og legge til grunn det mest sannsynlige faktum, jf. Prop. 38 L (2015–2016) kapittel 18.6.3.1. I skatteloven § 13-1 er det fastsatt egne regler om når formue og inntekt kan fastsettes ved skjønn som følge av interessefelleskap mellom skattyteren og andre personer, selskap mv. Disse reglene vil gjelde også etter at skatteforvaltningsloven er vedtatt, og det er i praksis de som vil bestemme terskelen for når det foreligger adgang til skjønnsfastsetting i internprisingssaker.

Alle de nevnte reglene bygger på et utgangspunkt om at målet med ligningen er å komme fram til en så riktig skattefastsetting som mulig. Skattyters selvangivelse kan ikke fravikes uten at skattemyndighetene med tilstrekkelig grad av sannsynlighet kan godtgjøre at den oppgitte inntekten mv. er uriktig. Reglene forutsetter at det skal foretas en bred bevisvurdering basert på alle tilgjengelige bevismomenter i saken. Etter departementets vurdering bør det fortsatt være slik, også for skattytere som omfattes av regelverk for land-for-land-rapportering. Det er derfor ikke hensiktsmessig at det inntas særregler som regulerer betydningen av ulike bevismomenter i skatteforvaltningsregelverket. Opplysningene i land-for-land-rapporten skal dermed kunne inngå som en del av det samlede bevismaterialet som ligger til grunn for endring av ligning i en enkelt sak.

Flere steder i proposisjonen her er det fremhevet at hovedformålet med land-for-land-rapporten er at den skal danne grunnlag for overordnede risikoanalyser og utarbeide statistikk. Rapporten inneholder opplysninger om inntekt og skatt fordelt på land, i tillegg til en beskrivelse av aktiviteten i hvert enkelt land og det enkelte foretaket i landene. Det er snakk om opplysninger på et i denne sammenheng nokså overordnet plan, og det skal svært mye til for at disse opplysningene – alene – kan gi skattemyndighetene adgang til å fravike en skattyters selvangivelse. Departementet legger derfor til grunn at opplysningene i land-for-land-rapporten *i praksis* ikke vil være egnet til å danne grunnlag for endring av ligning uten at det har støtte i andre bevismomenter i saken.

## 11 Administrative reaksjoner

---

### 11.1 Høringsnotatets forslag

Departementet uttalte i høringsnotatet at de generelle reglene om tilleggsskatt kommer til anvendelse dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i saken.

dige opplysninger i land-for-land-rapporten. Departementet viste videre til at det i den nye skatteforvaltningsloven er foreslått en regel om tvangsmulkt som også vil gjelde for skattytere som ikke har levert land-for-land-rapport. Det ble ikke foreslått regler om reaksjoner for brudd på rapporteringsreglene utover dette.

## 11.2 Høringsinstansenes merknader

To høringsinstanser har synspunkter på bruken av tvangsmulkt i saker om land-for-land-rapportering.

*Norsk olje og gass* mener det bør vurderes nærmere hva som ligger i vilkåret om at rapporten ikke er levert, herunder om det skal gis overgangsregler til en har fått tilstrekkelig oversikt, kunnskap og erfaring med bruk av de nye rapporteringsreglene.

*Skattedirektoratet* mener tvangsmulkten er for lav og mener det bør vurderes nærmere hva som er riktig nivå på mulkten. Direktoratet viser til at samlet tvangsmulkt ikke kan overstige 50 ganger rettsgebyrer (i dag 51 250 kroner), mens grensen for tvangsmulkt er en million kroner ved manglende regnskapsføring.

Flere høringsinstanser er negative til at tilleggsskatt skal kunne ilegges for manglende levering eller feil i land-for-land-rapporteringen eller stiller spørsmål ved om denne reaksjonsformen er hensiktsmessig ved overtredelser av dette regelverket.

*Norsk olje og gass* uttaler at tilleggsskatt er en uegnet sanksjon i disse tilfellene.

*Storbedriftenes skatteforum* uttaler at det har forståelse for at det må være sanksjoner ved manglende levering av land-for-land-rapport. Denne høringsinstansen mener imidlertid tilleggsskatt er en lite egnet reaksjon ved manglende levering eller feil i rapporten som sådan. Instansen har vanskelig for å se at det skal være noen sammenheng mellom manglende eller uriktig levering av rapporten og vilkårene om at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen som har eller kan ha ført til skattemessige fordeler. Storbedriftenes skatteforum viser i denne forbindelse særlig til at det i høringsnotatet er presisert at inntektsjusteringer ikke skal kunne baseres utelukkende på land-for-land-rapporten.

*NHO* stiller spørsmål om tilleggsskatt egner seg som sanksjonsmiddel i denne typen saker. Denne høringsinstansen viser til at brudd på leveringsplikten ikke i seg selv skal være tilstrekkelig grunnlag for endring av ligning og mener at det derfor i beste fall fremstår som uklart i hvilke til-

feller tilleggsskatt skal benyttes. Instansen mener tvangsmulkt og gebyr fremstår som mer egnede sanksjoner.

*Skattedirektoratet* mener det er viktig at å ha hjemmel for effektiv sanksjonering ved manglende eller uriktig levering av land-for-land-rapport når regelverket trer i kraft. Direktoratet uttaler at det ikke vil foreligge noen effektiv sanksjonsmulighet ved uriktige opplysninger i land-for-land-rapporten. Denne høringsinstansen viser til at ligningen ikke skal kunne endres utelukkende på bakgrunn av opplysningene i land-for-land-rapporten og mener, i likhet med Storbedriftenes skatteforum og NHO, at sammenhengen mellom reglene om endring av ligning og sanksjonsreglene, innebærer at tilleggsskatt ikke fremstår som en hensiktsmessig reaksjon mot manglende oppfyllelse av rapporteringsplikten. Instansen uttaler også at det kan stilles spørsmål ved om vilkåret om at opplysningssvikten kan medføre skattemessige fordeler vil være oppfylt når land-for-land-rapport ikke er levert slik loven krever.

*PwC* legger i sin høringsuttalelse til grunn at skal kunne ilegges tilleggsskatt uavhengig av om opplysningen er gitt i en land-for-land-rapport fra det norske foretaket eller en rapport fra konsernselskap mottatt fra utenlandske skattemyndigheter. Denne høringsinstansen mener det er urimelig at innrapportering fra andre skattytere skal inngå i vurderingen av om det skal ilegges tilleggsskatt, særlig i de tilfellene der det norske foretaket verken har tilgang til eller har verifisert opplysningene mottatt fra utlandet. Instansen ber departementet vurdere om det er rimelig å bruke tilleggsskatt i saker om land-for-land-rapportering og om tvangsmulkt kan være en tilstrekkelig reaksjon.

*Skattedirektoratet* påpeker at det ikke framgår av høringsnotatet om manglende varsling etter § 4-13 nr. 3 er et forhold som skal kunne sanksjoneres.

## 11.3 Departementets vurderinger og forslag

### 11.3.1 Innledning

Departementet bemerker at administrative reaksjoner er nødvendige for å sikre at de rapporteringspliktige oppfyller opplysningsplikten som følger av loven. Samtidig bør det ikke fastsettes strengere regler enn det som må til for å sikre god etterlevelse av regelverket. Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at det på det nåværende tidspunkt ikke skal gis særlige regler om brudd på plikten til å levere land-for-land-rapport. Det vil dermed være de alminnelige



administrative reaksjonene som kan anvendes også i saker om manglende land-for-rapportering.

Modellovgivningen har ingen anbefalinger om hvilke reaksjoner som bør gjelde ved brudd på land-for-land-regelverket. Deltakerlandene i BEPS-prosjektet har antatt at hvert enkelt land vil ta i bruk det reaksjonsregimet som landet allerede har i skatteforvaltningen.

I den nye skatteforvaltningsloven er det regler om tvangsmulkt, tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ved brudd på plikten til å gi opplysninger til skattemyndighetene. Reglene er generelle i den forstand at de skal gjelde ved alle former for brudd på opplysningsplikter, herunder reglene om land-for-land-rapportering når disse tas inn i loven. Vilkårene for ileggelse av en reaksjon må imidlertid være oppfylt før den kan benyttes i den enkelte sak. I de følgende avsnittene vurderes land-for-land-regelverket som foreslås i proposisjonen her, i lys av skatteforvaltningsloven.

### 11.3.2 Tvangsmulkt

Tvangsmulkt er en reaksjon som skal fremtvinge levering av pliktige opplysninger til skattemyndighetene. Tvangsmulkt ilegges skattytere og andre som ikke har gitt opplysninger innen den fastsatte fristen eller dersom det er åpenbare feil ved opplysningene som gis, jf. skatteforvaltningsloven § 14-1 første ledd første og annet punktum. Mulkten utmåles etter et daglig løpende beløp inntil opplysningsplikten er oppfylt. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret (for tiden 51 250 kroner), jf. § 14-1 annet ledd.

Reglene om tvangsmulkt vil gjelde fullt ut i saker om levering av land-for-land-rapport. Etter departementets vurdering er kravene til rapportens innhold såpass klare til at det ikke er behov for særlig regulering av hva som skal til for at rapporten er levert til skattemyndighetene eller at den inneholder åpenbare feil. Departementet mener på det nåværende tidspunkt at det heller ikke er behov for å gi regler om tvangsmulktens størrelse som avviker fra lovens hovedregel. Spørsmålet om eventuelle lovendringer kan imidlertid bli aktuelt dersom etterlevelsen viser seg ikke å bli tilfredsstillende og en økning i satsene for tvangsmulkt antas å kunne være et hensiktsmessig virkemiddel for å bøte på dette, se kapittel 11.3.6.

### 11.3.3 Tilleggsskatt

Tilleggsskatt er en reaksjon som ilegges skattepliktige og trekkpliktige som gir uriktige eller

ufullstendige opplysninger om egne forhold, jf. skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd første punktum. Det er et vilkår at opplysningssvikten kan ha ført til skattemessige fordeler. Opplysninger i land-for-land-rapporter kan tenkes å ha betydning for bruken av reglene om tilleggsskatt på to måter.

For det første kan land-for-land-rapporten fra skattyteren selv eller andre konsernselskap, typisk morselskap i utlandet, bidra til å kaste lys over spørsmålet om skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i sin selvangivelse, næringsoppgave mv. Opplysningene i land-for-land-rapporten vil her inngå som en del av det samlede tilfanget av opplysninger som skattemyndighetene har til disposisjon når de vurderer om det er grunnlag for å fravike skattyterens selvangivelse mv. Departementet viser i denne forbindelse til redegjørelsen i kapittel 10 om hvordan rapporten kan brukes i saker om endring av ligning.

PwC har i sin høringsuttalelse påpekt at det er urimelig at innrapportering fra andre skal inngå i vurderingen av om det skal ilegges tilleggsskatt, særlig når skattyteren verken har tilgang til eller verifisert opplysningene mottatt fra utlandet. Departementet bemerker til dette at bruken av land-for-land-rapporten fra et annet selskap i konsernet ikke avviker fra det som ellers gjelder når skattemyndighetene får kontrollopplysninger fra tredjeparter. Kontrollopplysninger fra andre enn skattyteren selv er viktig for skattemyndighetenes arbeid med å fastsette riktig skatt. Skattyteren blir forelagt opplysningene mottatt fra tredjeparter og gis anledning til å uttale seg om disse dersom de benyttes i den enkelte sak.

For det andre er det et spørsmål om uriktige eller ufullstendige opplysninger i en land-for-land-rapport som skattyteren selv er pliktig til å levere, skal kunne medføre at skattyteren ilegges tilleggsskatt. Skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd stiller som vilkår for ileggelse av tilleggsskatt at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å gi pliktig opplysning, og at denne opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler.

Skatteforvaltningslovens regel om tilleggsskatt inneholder ikke noe krav om at opplysningsvikten må foreligge i skattemeldingen (selvangivelsen) eller et av vedleggene til denne. Opplysningssvikt etter reglene om land-for-land-rapporten som først skal leveres 31. desember i året etter inntektsåret, vil dermed som et utgangspunkt omfattes av bestemmelsen. I praksis vil det imidlertid bli spørsmål om kravet om at opplysningsvikten kan medføre skattemessige fordeler er

oppfylt. Land-for-land-rapporten skal leveres etter at selvangivelsen er levert og skattefastsettingen gjennomført, og den inneholder opplysninger på et overordnet nivå som skattemyndighetene først og fremst skal bruke når de avgjør hvilke saker de skal kontrollere nærmere. Departementet antar derfor i likhet med flere av høringsinstansene at det i praksis ikke vil oppstå mange tilfeller der det er grunnlag for å ilegge tilleggs-skatt som følge av opplysningssvikt i en land-for-land-rapport. Anvendelsen av vilkåret om at opplysningssvikten kan ha ført til skattemessige fordeler må imidlertid vurderes konkret i de sakene der spørsmålet om tilleggs-skatt oppstår, der det blant annet tas hensyn til hva opplysningssvikten består i, hvilke opplysninger ligningen bygger på og opplysningene i saken for øvrig.

Opplysningene i et foretaks land-for-land-rapport kan kaste lys over spørsmålet om foretaket har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen mv. som har ført til skattemessige fordeler. Opplysningene vil i slike tilfeller inngå i den samlede bevisvurderingen av om vilkårene for tilleggs-skatt er oppfylt.

#### 11.3.4 Overtredelsesgebyr

Overtredelsesgebyr er en reaksjon som anvendes ved brudd på tredjeparters plikt til å gi opplysninger om andre skattytere, jf. skatteforvaltningsloven § 14-7 første ledd bokstav a.

Land-for-land-rapporten skal inneholde en del opplysninger om andre skattytere enn det opplysningspliktige foretaket selv og kan benyttes som utgangspunkt for kontroll av disse. Opplysningene i rapporten har i den forstand karakter av å være tredjepartsopplysninger. Plikten til å levere land-for-land-rapport oppstår imidlertid som følge av at foretaket er en del av et konsern bestående av nærstående foretak og det er opplysninger om dette konsernet som det skal gis opplysninger om. Dette taler for at reglene om land-for-land-rapport bør underlegges de administrative reaksjoner som gjelder brudd på opplysningsplikten om egne forhold.

Som nevnt i kapittel 4.5 er det etter departementets vurdering naturlig at regelen om land-for-land-rapport plasseres i skatteforvaltningsloven kapittel 8 om opplysningsplikt for skattepliktige mv. Regelen om gebyr i skatteforvaltningsloven § 14-7 gjelder ved brudd på plikten til å gi tredjepartsopplysninger etter lovens kapittel 7 som etter sin ordlyd avgrenser mot brudd på opplysningsplikter etter andre kapitler. Den kommer dermed ikke til anvendelse dersom regel-

verket om land-for-land-rapportering tas inn i lovens kapittel 8

#### 11.3.5 Særlig om manglende levering av varsel etter § 4-13 nr. 3

Skattedirektoratet har i sin høringsuttalelse reist spørsmål om manglende varsling etter § 4-13 nr. 3 skal kunne sanksjoneres. Denne regelen pålegger foretak som inngår i et konsern der ett eller flere foretak har plikt til å levere land-for-land-rapport, å opplyse om at hvilket foretak som skal levere rapporten og i hvilket land dette foretaket er hjemmehørende. Til dette bemerker departementet at bestemmelsene om tvangsmulkt og tilleggs-skatt er generelle i den forstand at de gjelder henholdsvis når det foreligger brudd på opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 og 8 mv. og når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det betyr at tvangsmulkt kan ilegges når det opplysningsplikten etter § 4-13 nr. 3 ikke er oppfylt, forutsatt at denne bestemmelsen tas inn i skatteforvaltningsloven kapittel 8.

#### 11.3.6 Behov for spesielle regler om administrative reaksjoner ved brudd plikten til å levere land-for-land-rapport

Regler om administrative reaksjoner er som nevnt nødvendige for å sikre god etterlevelse av opplysningsplikten til skattemyndighetene. I proposisjonen her foreslår departementet ingen endringer i reglene om administrative reaksjoner som følge av at det innføres plikt til å levere land-for-land-rapport. Departementet legger imidlertid til grunn at det på et senere tidspunkt kan bli aktuelt å vurdere behovet for lovendringer, for eksempel å øke den maksimale satsen for tvangsmulkt slik Skattedirektoratet tar til orde for i sin høringsuttalelse eller en egen regel om gebyr for denne typen saker, dersom det viser seg at etterlevelsen ikke er tilstrekkelig god.

## 12 Ikrafttredelse

---

### 12.1 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet at reglene om land-for-land-rapportering skal tre i kraft straks med virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2016 eller senere. For foretak som begynte på et nytt regnskapsår 1. januar 2016, betyr dette at den første land-for-land-rapporten skal leveres senest 31. desember 2017.

## 12.2 Høringsinstansenes merknader

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til at reglene om primær rapporteringsplikt skal gjelde fra og med regnskapsåret 2016. Flere instanser er imidlertid negative til at den sekundære rapporteringsplikten for andre foretak enn morselskapet, skal gjelde fra og med samme tidspunkt.

*PwC* uttaler at mange norske foretak ikke vil få klarlagt om de har sekundær rapporteringsplikt før første rapportering skal finne sted. Høringsinstansen mener derfor at den sekundære rapporteringsplikten tidligst bør gjelde for regnskapsåret 2017 eller at fristen for å levere land-for-land-rapport for regnskapsåret 2016 etter sekundær rapporteringsplikt utsettes til 31. desember 2018.

*Den norske Revisorforening* antar at sekundær rapporteringsplikt vil bli aktuelt for en del norske foretak og at slike foretak kan bli oppmerksom på dette på et sent tidspunkt. Denne høringsinstansen er derfor også av den oppfatning at fristen for rapportering første gang bør utsettes utover 31. desember 2017.

*Norsk olje og gass* uttaler at det ikke bør inntre sekundær rapporteringsplikt for norske datterselskap i tilfeller hvor morselskapets hjemland har fremmet forslag til regler om land-for-land-rapportering, men ikke vedtatt eller gjennomført disse på en slik måte at de omfatter regnskapsåret 2016.

## 12.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet opprettholder utgangspunktet fra høringsnotatet om at plikten til å levere land-for-land-rapport skal gjelde fra og med regnskapsåret som starter 1. januar 2016 eller senere. Dette betyr at den første land-for-land-rapporten skal leveres senest 31. desember 2017. Gjennomføringen av land-for-land-rapportering i deltakerlandene i BEBS-prosjektet skal evalueres i 2020. Det er derfor viktig at leveringen av land-for-land-rapporter starter på det tidspunktet som er forutsatt i prosjekter slik at landene kan evaluere reglene på et godt grunnlag.

Flere høringsinstanser har gitt uttrykk for at innføringen av den sekundære rapporteringsplikten bør utsettes.

Departementet bemerker at den sekundære rapporteringsplikten er viktig for at norske skattemyndigheter skal få land-for-land-rapporter i tilfeller hvor det internasjonale systemet med utveksling av rapporter svikter. Rapporteringsplikten er avgjørende for at skattemyndighetene også i slike tilfeller skal kunne gjennomføre et mer effektivt kontrollarbeid. Prinsipielt sett har det enkelte

foretak i Norge selv har ansvar for å avklare om det vil få sekundær rapporteringsplikt. Foretaket kan skaffe seg en slik avklaring på et tidlig tidspunkt ved å henvende seg til morselskapet, blant annet ved å vise til den rapporteringsplikten som vil inntre for foretaket dersom morselskapet ikke leverer rapport i sitt hjemland.

Samtidig er det slik at deltakerlandene i BEPS-prosjektet innfører land-for-land-regelverket på ulike tidspunkter som følge av at de har forskjellige interne lovgivningsprosedyrer. Det er mulig at et betydelig antall norske datterforetak vil få sekundær rapporteringsplikt for regnskapsåret 2016, kun fordi en del land som har til hensikt å innføre land-for-land-lovgivning i sin interne rett, ikke har rukket å gjøre dette. Departementet er derfor enig med høringsinstansene i at det er behov for en tilpasning av den sekundære rapporteringsplikten det første året. En tilpasningsordning kan utformes på flere måter, for eksempel ved at rapporteringsplikten innføres samtidig som at Skatteetaten instrueres om ikke å ilegge administrative reaksjoner for mislighold det første året, eller ved at det gis et generelt unntak fra sekundær rapporteringsplikt for regnskapsåret 2016. Det må antas at det første alternativet vil bli administrativt krevende for Skatteetaten fordi den i hvert enkelt tilfelle må undersøke om morselskapets hjemland har gitt regler om land-for-land-rapportering. Departementet foreslår derfor at regelen om sekundær rapporteringsplikt ikke skal ha virkning før fra og med regnskapsåret 2017.

Departementet viser til forslag til regel om ikraftsetting i lovforslagets romertall II.

## 13 Økonomiske og administrative konsekvenser

### 13.1 Høringsnotatets forslag

Departementet uttalte i høringsnotatet at reglene om land-for-land-rapportering vil gjøre skattemyndighetenes risikoanalyser mer presise, noe som kan bidra til bedre ressursutnyttelse. Departementet antok at forslaget ikke vil kreve store administrative tilpasninger i Skatteetatens systemer.

Departementet uttalte videre at forslaget innebærer nye rapporteringsforpliktelser for foretakene som omfattes av regelverket og at dette vil medføre økte etterlevelseskostnader. Departementet la imidlertid til grunn at land-for-land-rapporten kan utarbeides på grunnlag av informasjon

som foretakene allerede har tilgjengelig for andre formål, slik at det ikke er nødvendig å frambringe helt nye opplysninger. Departementet uttalte at Skatteetaten vil utarbeide tekniske spesifikasjoner og informasjon til de rapporteringspliktige. Departementet anslo at om lag 70 norske morselskap vil bli rapporteringspliktige etter forslaget hovedregel.

### 13.2 Høringsinstansenes merknader

Flere høringsinstanser gir i sine høringsuttalelser uttrykk for at de foreslåtte reglene vil medføre økte administrative kostnader for de rapporteringspliktige.

*Dr K. Olsen Global Tax Consultants* mener at rapporteringsplikten er omfattende og vil kreve store ressurser for de rapporteringspliktige. Denne høringsinstansen viser til at OECD har bedt landene om å avveie nytteverdien av å få internprisingsdokumentasjon opp mot de kostnadene og administrative byrdene kravene medfører for selskapene. Instansen uttaler at verdien av noen av opplysningene som skal inngis, neppe kan være så stor at de bør rapporteres inn, for eksempel opplysninger om hvor mange eksterne konsulenter selskapene bruker. *Dr. K. Olsen Global Tax Consultants* mener departementet bør vurdere om rapportering bare skal skje annet hvert år fram til den varslede evalueringen av regelverket i 2020.

*NHO* uttaler at det ikke er noen tvil om at land-for-land-rapporteringen vil innebære et betydelig administrativt merarbeid for de konsernene som omfattes av reglene. Denne høringsinstansen framhever derfor at det er viktig at plikter og sanksjoner ved rapporteringsregler harmoniseres. Instansen mener også det er viktig at reglene ikke strekker seg lenger enn det som følger av internasjonale forpliktelser.

*Norges Rederiforbund* uttaler at det har fått tilbakemelding fra sine medlemmer som tyder på at rapporteringen vil medføre et betydelig merarbeid og en betydelig ressursbruk fordi opplysningene skal sammenstilles på en måte som ikke gjøres for andre formål. Opplysningene kan derfor ifølge denne høringsinstansen ikke nødvendigvis hentes direkte ut fra regnskapene. Høringsinstansen ber departementet ta hensyn til den samlede belastningen som ulike rapporteringsbyrder medfører for næringslivet, herunder at det vurderer om noen rapporteringsplikter kan slås sammen eller forenkles.

*Norsk olje og gass* uttaler at de økonomiske og administrative konsekvensene av forslaget er

vurdert i svært liten grad i høringsnotatet, bortsett fra påstanden om at informasjonen allerede er tilgjengelig. Denne høringsinstansen gir uttrykk for at kostnadene vil være særlig store knyttet til de postene som må behandles manuelt og der det er behov for å sammenstille og analysere informasjon. Norsk olje og gass uttaler også at det nødvendigvis vil være store forskjeller mellom de økonomiske og administrative kostnadene avhengig av om det norske foretaket har primær eller sekundær rapporteringsplikt, noe som ifølge instansen ikke er vurdert i høringsnotatet.

*PwC* antar at det i praksis vil medføre en byrde for mange konsern å oppfylle rapporteringsplikten. Høringsinstansen uttaler at det vil oppstå praktiske spørsmål ved konsolideringen, grunnet bruk av ulike regnskapssystemer, valutaomregning og ulike regnskapsprinsipper. Instansen legger til grunn at departementet vil publisere klargjørende retningslinjer for hvordan rapporteringen skal gjennomføres.

*Storbedriftenes skatteforum* uttaler at denne instansens erfaring er at mange eksisterende systemer ikke er tilpasset den nye land-for-land-rapporteringen og at det må gjøres et betydelig arbeid for å tilpasse og kvalitetssikre tallene. Dette medfører ifølge denne høringsinstansen at rapporteringsplikten blir mer ressurskrevende enn det departementet gir uttrykk for i høringsnotatet.

*Unit4 AS* uttaler at ny konteringsinformasjon og rapporteringsstruktur kan bidra til å redusere behovet for manuelt arbeid ved rapporteringen. Denne høringsinstansen ber derfor om at formatet og retningslinjer for rapporteringen blir publisert så raskt som mulig, slik at de som systemleverandør kan bringe på det rene hvilke systemendringer det er nødvendig å iverksette.

### 13.3 Departementets vurderinger og forslag

#### 13.3.1 Provenymessige konsekvenser

Departementet påpeker at de foreslåtte reglene om plikt til å levere land-for-land-rapport inneholder ingen endringer i de materielle skatte-reglene. Forslaget har derfor i utgangspunktet ingen provenymessige konsekvenser. Land-for-land-rapportene vil gjøre Skatteetatens risikoanalyser mer presise. Dette legger til rette for et mer målrettet og effektivt kontrollarbeid, og dermed en noe større reell skatteinngang. Det er imidlertid vanskelig å anslå denne konsekvensen av forslaget.

### 13.3.2 Økonomiske og administrative konsekvenser for Skatteetaten

For skattemyndighetene vil det kreve ressurser å ta i mot og behandle land-for-land-rapportene. Samtidig vil rapportene gjøre kontrollarbeidet mer effektivt. Departementet legger derfor til grunn at de foreslåtte reglene ikke innebærer endringer i behovet for ressurser til Skatteetatens kontrollarbeid. Departementet legger også til grunn at forslaget ikke vil kreve store endringer i skattemyndighetenes datasystemer, men at systemene må legges til rette for mottak av rapporter og automatisk utveksling med andre land. Dette betyr samlet sett at forslaget ikke foranlediger endringer i bevilgningene til Skatteetaten.

### 13.3.3 Økonomiske og administrative konsekvenser for de rapporteringspliktige

For foretakene som omfattes av regelverket, innebærer forslaget en ny rapporteringsplikt som kommer i tillegg til opplysningsplikten som allerede gjelder etter ligningsloven. Departementet anslår at om lag 70 norske morselskap vil få rapporteringsplikt etter hovedregelen i ligningsloven § 4-13 nr. 1. Det er vanskelig å anslå hvor mange norske datterforetak som vil få rapporteringsplikt etter § 4-13 nr. 2, ettersom dette avhenger av om morselskapet i utlandet oppfyller sin rapporteringsplikt og hvor mange land som deltar i samarbeidet om å utveksle land-for-land-rapportene.

Den nye rapporteringsplikten vil medføre økte administrative kostnader for foretakene. Departementet antok i høringsnotatet at land-for-land-rapporten kan utarbeides på grunnlag av informasjon som allerede er tilgjengelig for foretakene for andre formål, slik at det ikke er nødvendig å framskaffe helt nye opplysninger.

De berørte høringsinstansene mener gjennomgående at kostnadene vil bli høyere enn det som er reflektert i høringsnotatet, særlig fordi rapporteringen krever at opplysninger må sammenstilles på en måte som ikke gjøres i dag.

Departementet legger til grunn høringsinstansenes oppfatning om at det er behov for å sammenstille en del informasjon for det særlige formålet å utarbeide land-for-land-rapporten. Departementet mener imidlertid at rapporteringsplikten i stor grad kan oppfylles ved bearbeiding og bruk av opplysninger som foretakene allerede har tilgjengelig for andre formål. Rapporten skal som nevnt flere steder i proposisjonen her inneholde opplysninger på et overordnet nivå, fordelt på

foretakene i konsernet og de landene disse befinner seg i.

I BEPS-prosjektet er det utarbeidet et format for hvordan land-for-land-rapporten skal utformes. Dette formatet vil ligge til grunn for Skatteetatens arbeid med å utforme det formatet norske land-for-land-rapporter skal leveres i. Formatet skal hjelpe foretakene med å begrense kostnadene ved å etterleve regelverket. Skatteetaten vil også utarbeide tekniske spesifikasjoner og regelverksinformasjon som vil bidra til å redusere kostnadene ved å oppfylle rapporteringsplikten.

Departementet legger videre til grunn at det vil bli mest byrdefullt å oppfylle rapporteringsplikten de første årene. Når foretakene har laget egne rutiner og retningslinjer for hvordan rapporten skal utarbeides, vil de administrative konsekvensene ved å følge regelverket bli lavere. Departementet er derfor av den oppfatning at det ikke er hensiktsmessig å innføre en regel om at land-for-land-rapporten bare skal leveres annethvert år. Dette ville også være i strid med den enighet som er oppnådd om land-for-land-rapportering i BEPS-prosjektet og forpliktelsen til å utveksle land-for-land-rapporter som følger av den kompetent myndighetsavtalen om automatisk utveksling av slike rapporter som Norge allerede har sluttet seg til. Hensynene til å slutte opp om modellovgivningen som forutsetter årlig rapportering og å bidra til at grunnlaget for den varslede evalueringen av regelverket i 2020 er best mulig, taler også mot å gi en slik regel.

Norsk olje og gass uttaler at de økonomiske og administrative konsekvensene for de rapporteringspliktige vil bli forskjellig avhengig av om foretaket har såkalt primær rapporteringsplikt i kraft av å være morselskap eller sekundær rapporteringsplikt fordi Skatteetaten ikke mottar land-for-land-rapport fra morselskapets hjemland. Departementet er enig i dette. Det må legges til grunn at det relativt sett vil bli mer byrdefullt for norske datterforetak å levere land-for-land-rapport for det utenlandske konsernet det er en del av enn det vil være for et norsk morselskap å levere rapport for konsernet det står i spissen for.

Departementet bemerker imidlertid at den sekundære rapporteringsplikten er det virkemiddelet modellovgivningen anbefaler ved svikt i det internasjonale systemet for utveksling av land-for-land-rapporter. Slik svikt kan prinsipielt sett enten skyldes at morselskapet ikke har levert rapport til sitt hjemland, eller at dette landet ikke har regler for land-for-land-rapportering eller utvekslingsavtaler som modellovgivningen forutsetter. Det enkelte foretaket i Norge har selv ansvar for å

avklare med sitt morselskap om dette vil levere rapport i sitt hjemland, herunder ved å vise til den sekundære rapporteringsplikten som kan inntre i Norge. Departementet legger videre til grunn at dersom det at morselskapets hjemland ikke har inngått utvekslingsavtale med Norge er årsaken til at Skatteetaten ikke mottar rapporten fra utlandet, vil den rapporten som morselskapet uansett har utarbeidet kunne danne grunnlag for rapporten det norske foretaket skal levere.

Som nevnt i kapittel 12.3 foreslår departementet en regel om den sekundære rapporteringsplikten ikke skal gjelde for regnskapsåret 2016. Formålet med denne regelen er å eliminere de kostnadene en del norske datterforetak ville fått ved å oppfylle rapporteringsplikten fordi morselskapets hjemland ikke har rukket å implementere regler for land-for-land-rapportering i sin interne rett.

Det er samlet sett vanskelig å anslå nærmere hvor store kostnadene ved å oppfylle rapporteringsplikten vil bli for den enkelte rapporteringspliktige. Departementet legger til grunn at dette vil kunne variere, alt etter hvor mange foretak som inngår i det rapporteringspliktige konsernet, hvor mange land det har foretak i og hvordan dets virksomhet er organisert for øvrig.

Flere høringsinstanser har pekt på den samlede byrden som ulike rapporteringskrav medfø-

rer for næringslivet. Departementet viser i denne forbindelse til redegjørelsen i kapittel 4. Departementet uttaler der blant annet at de ulike reglenes formål og innhold legger begrensninger på hvilke muligheter det er å samordne reglene om land-for-land-rapportering med allerede gjeldende rapporteringsforpliktelser. Samtidig framhever departementet at regelverkene bør utformes på en slik måte at det framgår klart hvem som har rapporteringsplikt og at det ikke fastsettes ubegrunnede forskjeller mellom dem. I den grad det er mulig å samordne frister for levering av opplysninger etc., bør dette gjøres. Departementet har som nevnt lagt vekt på dette i proposisjonen her og det vil også bli vektlagt i det påfølgende arbeidet med forskriften og retningslinjene som skal utfylle loven. Det vil bidra til å redusere de administrative byrdene ved å følge regelverket.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om endringer i ligningsloven (land-for-land-rapportering til skattemyndighetene).

---

**Vi HARALD,** Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i ligningsloven (land-for-land-rapportering til skattemyndighetene) i samsvar med et vedlagt forslag.

---

## Forslag

### til lov om endringer i ligningsloven (land-for-land-rapportering til skattemyndighetene)

#### I

I lov 13. juni 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) Det utenlandske 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-land-rapporter 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 og 2 skal samtidig som det leverer selvangivelse for det året rapporteringen gjelder, 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-land-rapport 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 skal utarbeides på engelsk.

6. Ligningsmyndighetene kan bare utlevere land-for-land-rapporten for skatteformål til andre etter reglene i § 3-13 nr. 2 til 8 og til utenlandske myndigheter etter folkerettslig avtale.

7. Departementet kan fastsette forskrifter og retningslinjer til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen, herunder fastsette skjema for innrapportering av opplysninger og fastsette unntak fra plikten til å levere land-for-land-rapport.

#### II

Loven trer i kraft straks med virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2016 og senere. § 4-13 nr. 2 skal likevel bare ha virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2017 eller senere.

## Vedlegg 1

# Forslag til forskrift til ligningsloven § 4-13

Utkast til forskrift om plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål

## § 1 Definisjoner

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

- a) 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 offentlig børs.
  - b) Konsern: Gruppe av foretak som er et konsern etter regnskapsloven § 1-3. Regnskapspliktig som har fast driftssted i utlandet skal også regnes som konsern.
  - c) Foretak: Regnskapspliktig som er morselskap eller datterselskap etter regnskapsloven § 1-3. Fast driftssted i utlandet som er en del av selskap med regnskapsplikt etter regnskapsloven og utenlandske foretak som har skatteplikt etter skatteloven § 2-3 første ledd b. eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, skal også regnes som foretak.
  - d) Hjemmehørende: Foretak som er skattepliktig i Norge etter skatteloven § 2-2 anses hjemmehørende i Norge. I tilfeller 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.
  - e) Modellovgivningen: Lovgivningen som anbefales i rapporten: 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.
- (2) Uttrykket «andre foretak i Norge» i § 4-13 nr. 2 omfatter også utenlandsk foretak som skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 første 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:

- a)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.
- b) 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.
- c) Foretak som skal inngå i rapporteringen er
  1. enhver virksomhet i et konsern som inkluderes i konsernregnskapet eller ville vært inkludert dersom eierandeler i slike enheter ble omsatt på offentlig børs,
  2. enhver virksomhet som utelates fra konsernregnskapet utelukkende av hensyn til størrelse eller materiell karakter, og
  3. ethvert fast driftssted i en virksomhet i konsernet som nevnt i 1 og 2 dersom virksomheten utarbeider eget regnskap for det faste driftsstedet for finansiell rapportering, lovpålagt rapportering, skatteregnskap eller intern kontroll.

## § 3 Funksjonell valuta

Alle tall i land-for-land-rapporten for skatteformål skal oppgis i funksjonell valuta. Dersom konsernet har en annet funksjonell valuta enn foretaket som leverer land-for-land-rapporten for skatteformål, skal konsernets valuta brukes.



#### § 4 Flere rapporteringspliktige

Dersom det i et konsern er flere foretak som har plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter ligningsloven § 4-13 nr. 1 og 2, kan konsernet bestemme at ett av foretakene skal oppfylle rapporteringsplikten. Land-for-land-rapporten for skatteformål fra dette foretaket må utføres 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.

#### § 5 Unntak fra plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål for morselskap

Plikten for morselskap til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter ligningsloven § 4-13 nr. 1 gjelder ikke for morselskap som er del av et konsern der et annet foretak, i kraft av å være morselskap, skal levere land-for-land-rapport etter lovgivningen i sitt hjemland.

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

(1) 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-land-rapport for skatteformål, og
- e) norske ligningsmyndigheter har fått varsel som nevnt i ligningsloven § 4-13 nr. 3.

(2) 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 årsaken til at morselskapet i utlandet ikke leverer rapport, er at inntekten i konsernet ikke overstiger den beløpsgrensen som hjemlandets interne lovgivning har satt på bakgrunn av modellovgivningen artikkel 1 nr. 3.

#### § 7 Ikraftsetting

Forskriften trer i kraft straks med virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2016 og senere. § 6 skal likevel bare ha virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2017 eller senere.







