

Land-for-land-rapportering for skatteformål

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Lars Walby
Partner Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers



Advokat
Eivind Falck-Ytter
Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers

Norge innfører land-for-land-rapportering for skatteformål med virkning fra 2016. I artikkelen redegjør vi for og kommenterer hovedpunktene i det fremlagte høringsforslaget.

Regelverket er aktuelt for de største norske konsern og for datterselskaper og faste driftssteder i Norge som er del av et internasjonalt konsern. Finansdepartementet sendte 2. desember 2015 utkast til regelverk på høring med høringsfrist 25. januar 2016.

Nye Transfer Pricing Guidelines

Økt fokus på interne transaksjoner og utveksling av informasjon til skattemyndighetene er en viktig side av BEPS-prosjektet og tiltakene mot uønsket skattetilpasning. I denne forbindelse er OECD Transfer Pricing Guidelines kapittel V «Transfer Pricing Guidelines on Documentation» i sin helhet erstattet av nye retningslinjer. Land-for-land-rapportering inngår som en sentral del av de vedtatte tiltakene for å bedre transfer pricing-dokumentasjonen og øke skattemyndighetenes tilgang på relevant og oversiktlig informasjon.

Nye OECD Transfer Pricing Guidelines kapittel V inkluderer en standardisert trellags tilnærming til transfer pricing-dokumentasjon. For det første skal multinasjo-

nale konsern utarbeide en «master file» som beskriver den globale virksomheten til konsernet og konsernets retningslinjer for transfer pricing. For det andre skal det utarbeides en «local file» som identifiserer og dokumenterer interne transaksjoner på landnivå. For det tredje skal store konsern utarbeide land-for-land-rapport. Land-for-land-rapporten skal inneholde aggregert informasjon om inntekt, skatt og forretningsvirksomhet pr. land, samt hovedaktivitet for alle selskaper og faste driftssteder i konsernet.

Formålet med land-for-land-rapporteringen er å gi skattemyndighetene bedre grunnlag for å utarbeide risikoanalyser til bruk i sin kontrollvirksomhet.

Det er det ultimate morselskapet i konsernet som er pliktig til å utarbeide og levere land-for-land-rapportering for hele konsernet. Det introduseres imidlertid en sekundær rapporteringsplikt som vil utvide kretsen av rapporteringspliktige vesentlig. Rapporteringen skal som hovedregel skje til myndighetene i morselskapets hjemstat. Rapporteringen skal utveksles automatisk mellom myndighetene i alle land hvor konsernet har selskaper eller faste driftssteder.

Høringsnotat

Oversikt

Den 2. desember 2015 publiserte Finansdepartementet «Høringsnotat – land-for-land-rapportering for skatteformål».

Høringsnotatet inneholder få overraskelser og følger modellovgivningen for implementering av land-for-land-rapportering i tiltak 13 i BEPS-prosjektet.

Handlingsrommet for avvik fra modellovgivningen er begrenset, men det bør være mulig å implementere regelverket i Norge slik at det ivaretar sentrale hensyn knyttet til bl.a. opplysningsplikt og selskapsrettslige kompetanseregler. Det vises til nærmere redegjørelse nedenfor.

Det er i høringsnotatet foreslått endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) slik at morselskap får plikt til å levere land-for-land-rapportering med opplysninger blant annet om fordeling av inntekter og skatt i de landene der konsernet har foretak. Reglene foreslås inntatt i en ny bestemmelse § 4–13 i ligningsloven og i en ny tilhørende forskrift.

Forholdet til foreslåtte endringer i forvaltningsreglene på skatteområdet er ikke nærmere vurdert og omtalt i høringsnotatet. Dette er overraskende og ikke overbevisende saksbehandling. Det vises til at forslaget til ny skatteforvaltningslov som skal erstatte ligningsloven ble sendt på høring 21. november 2014 og at Regjeringen la frem lovforslaget for Stortinget 11. desember 2015.¹ Fremleggelsen skjedde således knappe én uke etter at høringsnotatet for land-for-land-rapportering ble sendt ut den 2. desember 2015.

Land-for-land-rapportering vil komme i tillegg til eksisterende regler om oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner etter ligningsloven § 4–12/ skatteforvaltningsloven § 8–11 og gjeldende regler for land-for-land-rapportering (LLR) for foretak innen utvinningsindustrien og skogsdrift innen ikke-beplantet skog. Departementet har tidligere uttalt at grunnet oppdaterte OECD Transfer Pricing Guidelines kapittel V vil det i løpet av 2016 bli publisert et høringsnotat om oppdaterte regler for oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner.

Rapporteringsplikt

Forslaget om innføring av land-for-land-rapportering innebærer en primær rapporteringsplikt for morselskap som er hjemmehørende i Norge og som har foretak i utlandet. Både selskaper, andre innretninger og faste driftssteder vil være foretak i regelverkets forstand. Konsern som kun har virksomhet i Norge, vil ikke omfattes av forslaget.

¹ Prop. 38 L (2015–2016).

Som «morselskap» regnes for det første regnskapspliktige som er morselskap etter regnskapsloven § 1–3 annet ledd. For det andre regnes også «[r]egnskapspliktige som har fast driftssted i et annet land som morselskap etter § 4–13». Bakgrunnen for denne utvidelsen av morselskapsbegrepet sammenlignet med det som følger av regnskapslovens alminnelige regler, er at det er behov for land-for-land-rapportering fra norske selskaper som kun har faste driftssteder i utlandet.

Det følger videre av forslaget at som morselskap regnes også regnskapspliktige som ville hatt plikt til å utarbeide konsernregnskap dersom eierandelene i noen av foretakene i konsernet hadde vært omsatt på børs. Bakgrunnen for denne utvidelsen er at alle flernasjonale konsern i utgangspunktet skal omfattes av rapporteringsplikten, uavhengig av organisering eller virksomhetsområde. Dette innebærer blant annet at det vil bli rapporteringsplikt for selskaper som er unntatt fra plikten til å utarbeide konsernregnskap etter unntaksregelen i regnskapsloven § 3–7.

Når morselskapet er hjemmehørende i utlandet, er det ifølge departementet behov for å sikre at land-for-land-rapporten blir tilgjengelig for norske skattemyndigheter. Derfor er det foreslått at en sekundær rapporteringsplikt skal innføres dersom morselskapet i utlandet enten ikke er rapporteringspliktig etter lovgivningen i hjemstaten, dersom morselskapets hjemstat ikke i tide har inngått en avtale om automatisk utveksling av slike rapporter med Norge, dersom norske skattemyndighetene har varslet foretaket om at morselskapets hjemstat ikke overholder plikt til utveksling av land-for-land-rapportering eller at morselskapets hjemstat av andre grunner ikke har utvekslet land-for-land-rapporter med norske myndigheter.

Den sekundære rapporteringsplikten vil typisk omfatte norske foretak i internasjonale konsern der morselskapet pr. 31. desember 2017 ikke har plikt til å levere land-for-land-rapportering i sin hjemstat eller er hjemmehørende i en stat som ikke har inngått avtale om automatisk utveksling av land-for-land-rapportering med Norge. Sekundær rapporteringsplikt vil blant annet være aktuelt for norske selskaper som er notert på Oslo børs, men hvor hovedkontoret ligger i et land som ikke er et OECD/G20-land, og derfor selv ikke foretar primærrapportering.

For å lette skattemyndighetenes kontroll med rapporteringsplikten er det foreslått en plikt for foretak til å varsle myndighetene om at foretaket er rapporteringspliktig. Dersom det norske foretaket ikke selv skal forstå rapporteringen, skal det opplyse om hvilket foretak i konsernet som vil gjennomføre land-for-land-rapportering. Det er ved en inkurie foreslått ulike tidsfrister for varsling. I punkt 3.2.3 i høringsnotatet er tidsfristen for varsling foreslått til «innen utgangen av det året rapporten skal leveres», mens det i forslaget til lovtekst § 4–13 nr. 3 er foreslått «innen utgangen av regnskapsåret». Det vil være utfordrende å varsle innen utgangen av regnskapsåret og vi legger til grunn at det er fristene som angitt i punkt 3.2.3 som vil gjelde. Departementet har foreløpig ikke kommet med forslag til fremgangsmåte eller format på varselet til ligningsmyndighetene.

Avgrensning

Departementet erkjenner at rapporteringsplikten vil være byrdefull. I OECD-modellen foreslås det at rapporterings- og varslingsplikten ikke skal gjelde for konsern med en samlet omsetning under 750 millioner euro. I tråd med modellen er det foreslått en norsk grense på 6,5 milliarder kroner, basert på omregningskurs pr. januar 2015.

Departementet anslår antallet primærrapporteringspliktige til rundt 70. Det er uklart hvor mange rapporteringspliktige det vil være i Norge totalt, særlig grunnet usikkerhet knyttet til antall foretak som vil være rapporteringspliktige etter sekundærregelen.

Innhold

Land-for-land-rapportering er foreslått gjennomført ved utfylling av et standardisert skjema. Det norske skjemaet skal bygge på malen inntatt i sluttrapporten til BEPS tiltak 13 bilag III. Skjemaet vil inneholde tre tabeller.

Tabell 1 vil omfatte en aggregert oversikt over inntekt, skatt og forretningsvirksomhet pr. land. Opplysninger skal gis i tallstørrelser.

I tabell 2 skal det ved avkrysning innen oppgitte kategorier gis opplysninger om hovedforretningsaktiviteten til hvert enkelt selskap eller fast driftssted i konsernet, i tillegg til opplysninger om hvor de enkelte enhetene er inkorporert og skattemessig hjemmehørende.



REGELVERKET er aktuelt for de største norske konsernene og for datterselskaper og faste driftssteder i Norge som er del av et internasjonalt konsern.

I tabell 3 kan det gis tilleggsopplysninger i frietekst. Merk at opplysninger i tabell 3 og eventuelt opplysninger knyttet til «annet»-kategorien i tabell 2 skal skrives på engelsk.

Nærmere retningslinjer for utfylling av land-for-land-rapporten vil bli gitt på et senere tidspunkt.

Omfattede foretak

Rapporteringsplikten er foreslått å omfatte opplysninger om alle foretak som inkluderes i konsernregnskapet etter regnskapsloven § 3–6. Rapporteringsplikten omfatter også opplysninger om ethvert virksomhetsområde i konsernet som inkluderes for konsernregnskapsformål. Foretak som utelates fra konsernregnskapet for regnskapsformål på grunn av størrelse eller materiell karakter, skal likevel inkluderes i land-for-land-rapporten. Rapporteringsplikten omfatter også faste driftssteder i konsernet dersom det utarbeides egne drifts- eller resultatregnskap for regulatoriske formål, herunder regnskapsformål, interne formål i konsernet eller for skatteformål. Departementet legger til grunn at for faste driftssteder er vilkåret oppfylt dersom det utarbeides såkalt «Extract of Accounts» for skatteformål. Opplysninger knyttet til faste driftssteder skal rapporteres i tabell 1 for det landet der det faste driftsstedet er etablert, og skal ekskluderes i rapporteringen for selskapet det faste driftsstedet er en del av.

Sanksjoner

I høringsnotatet legger departementet opp til at eksisterende regler om ileggelse av tilleggs-skatt også skal gjelde ved mislighold av plikten til å levere land-for-land-rapport. Det betyr at skattytere som gir skattemyndighetene uriktige eller ufullstendige

opplysninger i land-for-land-rapporten skal kunne ilegges tilleggsskatt.

Forholdet til fristreglene for endringsadgang i ligningsloven og i den kommende skatteforvaltningsloven er ikke tatt opp i høringsnotatet, men må som utgangspunkt følge samme prinsipper som tilleggsskatt. Det vil derfor være grunnlag for forlenget endringsadgang etter gjeldende regler dersom departementets forslag blir stående. Forslaget til endrede fristregler i ny skatteforvaltningslov gjør problemstillingen mindre aktuell.

Ikrafttredelse

Rapporten skal leveres innen 31. desember i året etter regnskapsåret. Første rapportering skal skje allerede for inntektsåret 2016 og finne sted innen 31. desember 2017.

Våre kommentarer

Omfattende rapporteringsplikt

Vi legger til grunn at et stort antall norske selskaper vil bli omfattet av den sekundære rapporteringsplikten i de første årene. Sekundær rapporteringsplikt vil bli særskilt aktuelt i en oppstartsperiode der implementeringen av land-for-land-rapportering i andre stater ikke er gjennomført og avtaler om automatisk utveksling av land-for-land-rapportering ikke er inngått.

Den sekundære rapporteringsplikten vil etter vårt syn i mange tilfeller fremstå som uproportjonal. Et norsk selskap eller fast driftssted i Norge eller på norsk kontinentalsokkel plikter etter forslaget i mange situasjoner, uavhengig av størrelse eller omfanget av virksomheten i Norge, å utarbeide land-for-land-rapport for hele konsernet.

Norske myndigheter vil ikke ha kapasitet til kontroll av eller legitime behov for land-for-land-rapportering for foretak uten aktiv virksomhet eller for foretak med ubetydelig virksomhet i Norge. Det er videre ikke rimelig at norske foretak som ikke er underlagt oppgave- eller dokumentasjonsplikt for internprisingsformål blir pålagt å innlevere land-for-land-rapportering for hele konsernet. Etter vår oppfatning bør derfor et unntak, tilsvarende unntaket på ti millioner kroner for oppgave- og dokumentasjonsplikt, innføres for sekundærrapporteringspliktige.

Det er uheldig at mange norske foretak trolig ikke får klarlagt om sekundær rapporteringsplikt foreligger før tidsfristen for varsling er utløpt. I mange tilfeller vil ikke rapporteringsplikten være klarlagt før før-

ste rapporteringsperiode er utløpt. Dette tilsier at en overgangsordning hva angår sanksjoner bør vurderes.

Det er også lite heldig at norsk ledelse og styre i et underordnet konsernselskap vil kunne få et selvstendig ansvar for riktigheten og fullstendigheten av opplysningene som rapporteres gjennom land-for-land rapporteringen. Forslaget er utfordrende i forhold til selskapsrettslige kompetanse-regler ved at et underordnet foretak i konsernet pålegges en overordnet koordinerings- og rapporteringsrolle på vegne av konsernet. Underordnede foretak vil ofte verken ha selskapsrettslig kompetanse eller administrative ressurser til å forstå slik overordnet rapportering.

På dette grunnlaget er det etter vår oppfatning hensiktsmessig at sekundærrapportering tidligst innføres fra regnskapsåret 2017, eventuelt at sekundærrapporteringen for regnskapsåret 2016 foreløpig utsettes til 31. desember 2018.

Avgrensing etter omsetning

Som nevnt over er det i tråd med modell-lovgivningen foreslått avgrensning av rapporteringsplikt etter omsetning. Den foreslåtte grenseverdien på 6,5 milliarder norske kroner vil i praksis avvike fra modell-lovgivningens grense på 750 millioner euro, og eventuelle andre staters grenseverdier i lokal valuta. Det vil kunne oppstå tilfeller der et konsern ikke har omsetning over 750 millioner euro, eller grenseverdien fastsatt i lokal valuta, men har omsetning over 6,5 milliarder norske kroner. I slike tilfeller vil foretak kunne få sekundær rapporteringsplikt i Norge selv om morselskapet eller andre foretak i konsernet ikke er rapporteringspliktige i henhold til grenseverdiene i sine hjemstater.

Etter vårt syn bør det legges inn en sikkerhetsventil slik at sekundær rapporteringsplikt ikke inntre i Norge dersom årsaken til at morselskapet ikke forestår rapportering er at konsernets omsetning ikke overstiger grenseverdien for omsetning fastsatt i morselskapets hjemstat.

Sanksjoner

I høringsnotatet legges det opp til at dersom det gis uriktige og ufullstendige opplysninger i land-for-land-rapporteringen, skal dette kunne føre til ilegging av tilleggsskatt. Tilleggsskatt ilegges uavhengig av om opplysningene er innrapportert av det norske foretaket eller mottatt fra andre lands myndigheter gjennom utenlandske

konsernselskapers rapportering. Departementet fremhever i forslaget at det bare skal kunne ilegges tilleggsskatt dersom de ufullstendige eller uriktige opplysningene har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Rapporteringen skal i mange tilfeller skje lang tid etter at selvangivelsen er innlevert og det vil i praksis være andre foretak enn skattyter som vil forestå rapporteringen. Etter vårt syn er det utfordrende at innrapportering inngitt av andre skattytere skal inngå i vurderingen av om det norske foretaket har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til norske myndigheter. Særskilt gjør dette seg gjeldende der det norske foretaket verken har tilgang til eller har verifisert opplysninger som er gitt norske myndigheter gjennom automatisk utveksling av opplysninger.

Hva gjelder fristregler vil vedtakelse av forslag til ny skatteforvaltningslov medføre at skattemyndighetene vil kunne ta opp en skattefastsetting til endring i fem år etter utløpet av skattleggingsperioden. Dette gjelder både til gunst og ugunst for skattyter og uavhengig av om skattyteren har gitt mangelfulle opplysninger eller ikke. Av den grunn vil problemstillinger knyttet til ufullstendige og uriktige opplysninger i land-for-land-rapporteringen kunne få begrenset betydning for endringsadgangen.

Høringsforslaget er ikke særskilt tilpasset forslaget til ny skatteforvaltningslov, men det er vist til høringsforslaget hva gjelder ilegging av tvangsmulkt ved manglende innlevering.

Taushetsplikt

Land-for-land-rapportering vil medføre at opplysninger automatisk utveksles med andre lands myndigheter. Når informasjon er oversendt fremmede lands myndigheter, vil norske myndigheter ikke kunne kontrollere i hvilke hender opplysningene til slutt havner. Mange skattytere har uttrykt bekymring for risikoen knyttet til at informasjon vil kunne komme på avveie. Foreslåtte tiltak vil trolig ikke være tilstrekkelig for å sikre hemmelighet til alle land.

Administrativ byrde

Departementet legger til grunn at land-for-land-rapporten vil utarbeides på grunnlag av informasjon som allerede er tilgjengelig for foretakene for andre formål slik at det ikke er nødvendig å frembringe helt nye opplysninger. Vi antar at det i praksis vil medføre en vesentlig byrde for mange kon-

sern å konsolidere tall pr. land som forutsatt. For mange konsern vil det oppstå praktiske problemstillinger knyttet til gjennomføringen av konsolideringen. Eksempler er bruk av ulike regnskapssystemer, valuta, samt ulik regnskapslovgivning.

Det er ellers foreslått at skjema må utfylles på engelsk. Det er så langt vi er kjent med første gang norske myndigheter fastsetter regler som diskvalifiserer rapportering på norsk.

Våre anbefalinger

Land-for-land-rapportering vil bli innført i Norge fra 2016. Omfattede foretak bør ikke avvente utfall av høringsrunden før arbeidet med å forberede rapporteringen påbegynnes.

Første steg er å avklare primær rapporteringsplikt. Har konsernet foretak i utlan-

det og vil konsernets omsetning overstige 6,5 milliarder kroner i regnskapsåret 2016?

Forutsatt at det ikke foreligger primær rapporteringsplikt, vil andre steg være å avklare sekundær rapporteringsplikt. Denne sekundære rapporteringsplikten inntreffer dersom morselskapet i utlandet ikke har plikt til å levere en rapport etter lovgivningen i hjemstaten, eller dersom morselskapets hjemstat ikke i tide har inngått en avtale om automatisk utveksling av slike rapporter med Norge eller dersom norske skattemyndighetene har varslet det norske foretaket om at morselskapets hjemstat ikke overholder plikt til utveksling av land-for-land-rapport eller av andre grunner ikke sender land-for-land-rapport til Norge. Sekundærrapporteringspliktige må også sikre rutiner slik at norske myndigheter gis melding om hvilket foretak i konsernet som eventuelt forestår rapporte-

ringen. Norske datterselskaper og faste driftssteder i Norge og på kontinentalsokkelen bør etablere rutiner som sikrer at de får mulighet til å kvalitetssikre innrapportering som forestås av andre konsernselskaper.

Forestås rapporteringen av norske foretak, blir neste steg å bestemme hvilke kilder som skal benyttes til å innhente relevante opplysninger. I denne forbindelse bør det utarbeides rutiner slik at andre foretak i konsernet blir gitt anledning til å kvalitetssikre opplysningene som innrapporteres.

Første rapporteringsperiode er allerede i gang og det vil være krevende for rapporteringspliktige å kunne levere korrekte og fullstendige opplysninger pr. 31. desember 2017 dersom man ikke har fokus på dette gjennom rapporteringsperioden og frem til levering av oppgavene.

Uddeling af forskningsmidler

Nordisk skattevidenskabeligt forskningsråd

opslår herved stipendier til støtte af skattevidenskabelig forskning. Stipendierne uddeles ultimo maj måned 2016. Nordisk Skattevidenskabeligt Forskningsråd er oprettet ved en konvention mellem de nordiske lande og har til formål at fremme nordisk samarbejde inden for skatteforskning med særligt henblik på spørgsmål af fællesnordisk interesse. Nordisk Skattevidenskabeligt Forskningsråd retter sig mod såvel skattejuridisk som skatteøkonomisk samarbejde og forskning.

De disponible midler kan uddeles i form af omkostningsdækning, herunder forskningsrejser, eller i form af stipendier til dækning af lønbortfald. Forskningsrådets ressourcer giver imidlertid normalt ikke mulighed for fuld- eller hovedfinansiering af mere omfattende projekter (flerårige projekter eller projekter med flere forskere), men forskningsrådet kan eventuelt i samarbejde med andre fonde delfinansiere projekter. Udgifter til deltagelse på konferencer dækkes normalt ikke. Undtagelse herfor kan gøres i tilfælde, hvor ansøgerens projekt skal præsenteres på konferencen og i tilfælde, hvor emnet for en konference specifikt omfatter ansøgerens forskningsemne. Stipendiemodtagere disponerer frit over forskningsproduktet, og forskningsrådet forbeholder sig ikke ret til at publicere resultatet af de projekter, som rådet finansierer.

Ansøgning indleveres på særskilt blanket, hvor oplysninger om forskningsarbejdet, forventede omkostninger og tidsplan mv. må angives. Såfremt der i ansøgningen indgår overhead mv. til lærestalter anmodes om dokumentation herfor. Ansøgningsblanket kan hentes på forskningsrådets hjemmeside: www.nsf.fr.dk.

Ansøgningen skal fremsendes elektronisk i Word-format. Eventuelle bilag skal inkorporeres i ansøgningsdokumentet (således at den samlede ansøgning udgør ét elektronisk dokument).

Ansøgninger må være sekretariatet i hænde senest den 1. april 2016. Næste uddeling forventes foretaget primo november måned 2016.

Yderligere oplysninger kan fås ved henvendelse til forskningsrådets generalsekretær (mk@law.au.dk) samt i

Danmark af professor Jane Bolander, professor Jan Pedersen og chefrådgiver Niels Kleis Frederiksen;
Finland af professor Eva Liljebloom og finansråd Elina Pylkkänen;
Norge af afdelingsdirektør Ingrid Rasmussen, professor Annette Alstadsæter og højskolelektor Eivind Furuseth;
Sverige af professor Henry Ohlsson, professor Robert Pålsson og justitieråd Per Classon;
Island af direktør Marianna Jonasdóttir, Ása Ögmundsdóttir og professor Thórolfur Matthiasson.

Aarhus, den 5. januar 2016

NORDISK SKATTEVIDENSKABELIGT FORSKNINGSRÅD

Malene Kerzel
 Generalsekretær