

ses når oppbevaring, midlertidig eller permanent, settes bort til en annen. Når oppbevaringen settes bort til tjenesteleverandører, er det også viktig at den bokføringspliktige påser at oppbevaringen skjer etter kravene i bokføringsregelverket. Dersom den bokføringspliktige ser bort fra plikter og prinsipper for regnskapsføring etter bokføringsloven, kan det fattes enkeltvedtak om at regnskapet også må føres i Norge.

Dispensasjon fra regelverket

Bokføringsloven åpner for at det kan gis dispensasjon til å oppbevare regnskapsmateriale permanent i utlandet, altså utenfor Norden. Bestemmelsen praktiseres slik at det legges avgjørende vekt på om oppbevaringen i utlandet skjer som ledd i et konkret behov, for eksempel som følge av en felles regnskapsløsning innen et konsern. Dette er ikke særlig praktisk for et flertall

av norske bedrifter, og heller ikke særlig aktuelt når det er tale om bruk av skytjenester som grunnen til at materialet befinner seg i utlandet.

Det vil likevel være rimelig å anta at denne praksisen vil kunne endre seg etter hvert som myndighetene aksepterer premisset om at skytjenester kan levere like sikre, eller mer sikre, løsninger enn virksomhetsinterne serverparker. Det er tilgangen til materialet som må sikres, noe det er full anledning til også ved bruk av skytjenester så fremt man følger kravene som oppstilles i bokføringsstandardene.

Det er kommet flere signaler fra staten om åpning for økt bruk av skytjenester, blant annet i nevnte Nasjonal strategi for bruk av skytjenester. Vi tror derfor det vil være gode grunner til å regne med at dispensasjonsadgangen vil lettes med tiden. Det er



Fører man regnskapet i en skytjeneste, kan man anses for å føre regnskap i utlandet, selv om man sitter på et kontor i Oslo.

også fullt mulig allerede i dag å søke om dispensasjon selv om det ikke er en konsernstruktur som begrunner bruken av skytjenester i utlandet. På et tidspunkt vil Skattedirektoratet lette tilgangen; bare sørg for at materialet er tilgjengelig for norske myndigheter.

Innføring av land-for-land-rapportering til skattemyndighetene

Det innføres nye regler som pålegger større flernasjonale konsern en plikt til å levere en land-for-land-rapport for skatteformål til skattemyndighetene. Hovedformålet er å gi Skatteetaten et bredere grunnlag for å utarbeide risikoanalyser i sin kontrollvirksomhet, særlig innen internprisingsområdet. Forslag om regler om offentliggjøring av nøkkeldata vil følge.

Artikkelen er forfattet av:



Advokattfullmektig
Peter Hovelsrud
Advokatfirmaet Seland Orwall



Advokat
Bård Christian Braathen
Partner Advokatfirmaet Seland Orwall

Pr. dato for denne artikkelen er lovforslaget¹ enstemmig vedtatt av Stortinget ved andre gangs behandling, som endring i ligningsloven. Det forventes at lovforslaget, slik det ble presentert som lovsak i forslaget til statsbudsjettet 2017, blir endelig i løpet av desember 2016 og innføres som ny bestemmelse i skatteforvaltningsloven.

Sammendrag

Skattespørsmål og tiltak for å forbygge overskuddsflytting og inntektsskifting mellom stater står høyt på den internasjonale politiske agendaen. Reglene for land-for-land-rapportering for skatteformål er en del av implementeringen av OECD/G20-landenes BEPS-prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting) tiltak 13.

Opplysningsplikten skal primært påligge det ultimate morselskapet i store flernasjonale konsern, med en samlet inntekt på NOK 6,5 milliarder eller mer pr. år. I

¹ Høringsnotatet datert 2. desember 2015 til de nye reglene er tidligere omtalt i en artikkel av advokat Lars Walby og advokat Eivind Falck-Ytter, Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers, i Revisjon og Regnskap nr. 1-2016.



Reglene for land-for-land-rapportering for skatteformål er en del av implementeringen av OECD/G20-landenes BEPS-prosjekt.

tilfeller der morselskapet ikke er norsk, kan det norske konsernforetaket i gitte tilfeller ha en sekundær opplysningsplikt. Det forventes at særlig den sekundære opplysningsplikten vil være aktuell for norske konsernselskaper.

Land-for-land-rapporten skal inneholde opplysninger om fordeling av inntekt og skatt, økonomisk virksomhet mv. i de landene konsernet har foretak. Rapporteringen skal følge en internasjonalt avtalt minimumsstandard, og skal skje på engelsk. Formålet er å gi Skatteetaten et bredere grunnlag for å utarbeide risikoanalyser til bruk i sin kontrollvirksomhet. I praksis vil opplysningene i land-for-land-rapporten alene ikke være egnet som grunnlag for inntektsjustering av skattemyndighetene, uten å ha støtte av andre bevismomenter.

Land-for-land-rapportene for skatteformål er kun ment for bruk av skattemyndighetene. Internasjonalt er det imidlertid et pågående arbeid for mer offentlighet rundt de flernasjonale konsernernes nøkkeltall. I forbindelse med Stortingets behandling av lovsaken ble det enstemmig vedtatt at Stortinget ber regjeringen fremme forslag om endring av regnskapsloven og verdipapirhandelloven. Stortinget ønsker at foretak som er pliktige til å inngi land-for-land-rapport for skatteformål også skal avgi en offentlig tilgjengelig rapport der det skal opplyses om spesifikke nøkkeltall.

Første land-for-land-rapport skal leveres senest 31. desember 2017, for regnskapsår som begynner 1. januar 2016. OECD/G20-landene har varslet at regelverket skal evalueres innen utgangen av 2020.

Internasjonalt samarbeid OECD og BEPS-prosjektet

I 2013 utarbeidet OECD en rapport om overskuddsflytting og uthuling av landenes skattegrunnlag, den såkalte BEPS-rapporten.² Rapporten fremhevet at tilgang til relevant informasjon om inntekter, skatt og virksomhet er sentralt for at skattemyndighetene i de ulike landene skal kunne fastsette riktig skattegrunnlag for den enkelte skattyteren. Skattemyndighetene har behov for tilgang til virkemiddel som kan gi presise risikovurderinger og sikre effektiv ressursbruk. Særlig ved kontroll av transaksjoner mellom nærstående foretak, herunder om priser og vilkår er på arm-lengdes avstand, såkalte internprising-saker, er det et behov for tilstrekkelige virkemidler.

BEPS-rapporten ble fulgt opp ved at OECD/G20-landene vedtok en 15 punkts handlingsplan (BEPS Action Plan). Handlingsplanens tiltak 13 lyder:

«Develop rules regarding transfer pricing documentation to enhance transparency for tax administration, taking into consideration the compliance cost for business. The rules to be developed will include a

requirement that MNE s³ provide all relevant governments with needed information on their global allocation of the income, economic activity and taxes paid among countries according to a common template.»

Som følge av BEPS-handlingsplanens tiltak 13 har det blitt utviklet en trelags standardisert tilnærming for transfer pricing-dokumentasjon:

1. En «master file», med informasjon på overordnet nivå som er relevant for alle konsernselskaper, og som beskriver konsernets globale virksomhet, konsernets overordnede transfer pricing-retningslinjer og den globale allokeringen av inntekt og økonomisk virksomhet.
2. En «local file», med mer detaljert informasjon om konkrete konserninterne transaksjoner som skal supplerer master file, og
3. «Country-by-Country (CbC) Report», som inneholder nøkkeldata på aggregert nivå med allokering av inntekt, skatt, beskrivelse av hvor den økonomiske aktiviteten utøves, mv.

BEPS-handlingsplanens tiltak 13 er særskilt behandlet i rapporten Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report (October 2015).

Rapporten inneholder en anbefalt modellvgivning om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene og en veiledning om hvordan anbefalingene bør implementeres i de nasjonale rettsystemene («modellvgivningen»).

Land-for-land-rapportering etter BEPS-malen er en del av minimumsstandardene i prosjektet. Modellvgivningen skal sikre en standardisert rapporteringsform, konsistent rapportering og skape forutberegnelighet for berørte foretak i alle relevante land. De nye norske reglene følger i hovedsak modellvgivningen.

Automatisk utveksling av land-for-land-rapporter

Deltakerlandene i BEPS-prosjektet er enige om at landenes myndigheter gjennom avtaler skal legge til rette for en automatisk utveksling av land-for-land-rapporter.

Modellvgivningen har utviklet en multilateral avtale etter mal basert på OECD/Europarådets avtale om administrativt samarbeid i skattesaker.

2 OECD (February 2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting.

3 OECDs forkortelse for «Multinational Enterprise».

Avtalen, Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (CbC MCAA), ble undertegnet av Norge 27. januar 2017. Pr. 21. oktober har 49 land sluttet seg til avtalen.

Lovgivningsprosess og begrepsbruk

De nye reglene ble opprinnelig foreslått som endringer i ligningsloven. De sentrale forarbeidene er Prop. 120 L (2015-2015) og Innst. 42 L (2016-2017). Lovforslagene er utarbeidet og pr. dato for artikkelen vedtatt som innføring av ny § 4-13 i ligningsloven. Et forslag til forskrift er utarbeidet.

Fra 1. januar 2017 erstattes ligningsloven av den nye skatteforvaltningsloven. Kun i begrenset grad er forholdet til skatteforvaltningsloven omtalt i forarbeidene. Prop. 1 LS (2016-2017) kapittel 14 inneholder et forslag om at reglene om land-for-land-rapportering inntas som en særskilt bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 8-12.

Skatteforvaltningsloven har en annen lovstruktur og begrepsbruk enn ligningsloven. For at begrepsbruken i § 8-12 skal samsvare med skatteforvaltningsloven for øvrig, er det foreslått at lovteksten skal bruke begrepene «melding», «melding om fordeling av inntekt og skatt mv.» og «opplysningsplikt», fremfor de opprinnelige endringsforslagene til ligningsloven som benyttet «land-for-land-rapport for skatteformål» og «rapporteringsplikt».

Det er uheldig at det i et regelverk basert på et internasjonalt samarbeid, standardisert rapportering, og internasjonale avtaler om automatisk utveksling av land-for-land-rapporter, innføres rettslige begreper i skatteforvaltningsloven som fraviker til dels betydelig fra den engelske ordlyden i modellovgivningen. Ikke minst gjelder dette når det nå innføres plikt for norske skattytere til å rapportere til norske skattemyndigheter på engelsk, jf. punktet om Rapporteringsspråk, under. I tillegg fremgår det i lovforarbeidene⁴ at kommentarer til modellovgivningen og tilhørende utkast til rapporteringsskjema i rapporten til tiltak 13 skal være retningsgivende for tolkningen av kravene til innholdet i rapporteringsplikten, med mindre norske regler og retningslinjer avviker fra disse.

Fortsatt nyttig!

Revisjon og Regnskap



Fagpresseundersøkelsen*	2014	2016
Tillit til innholdet	nr. 1	nr. 1
Nytte i arbeidet	nr. 1	nr. 1
Gjennomsnittlig lesetid **	nr. 2	nr. 3

* IPSOS MMI Fagpresseundersøkelsen. Ledernes medievaner (2014 og 2016).

** Rangering basert på spørsmålet: Omtrent hvor lang tid bruker du vanligvis på å lese hvert nummer (Gjennomsnittstall i minutter). Gj. snittlig lesetid var 35 og 33 minutter i hhv. 2014 og 2016.

I denne artikkelen har vi valgt å benytte begrepet «land-for-land-rapport» fremfor «melding om fordeling av inntekt og skatt, mv.». Det vil også bli referert til de nye bestemmelsene i skatteforvaltningsloven.

Reglene om land-for-land-rapport kommer i tillegg til reglene i skatteforvaltningsloven 8-11⁵, om oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mellom nærstående selskaper, mv.

Innhold i reglene

Primær opplysningsplikt

Den primære opplysningsplikten skal påhvile morselskapet i nærmere bestemte flernasjonale konsern. De norske reglene skal ta utgangspunkt i regnskapslovens regler om konsern og plikten til å utarbeide konsernregnskap. Forslaget samsvarer med modellovgivningen.

Som morselskap regnes regnskapspliktig som:

1. er morselskap etter regnskapsloven § 1-3 annet ledd, eller
2. har fast driftssted i utlandet, eller
3. ville hatt plikt til å utarbeide konsernregnskap dersom eierandelene i noen av foretakene i konsernet hadde vært omsatt på offentlig børs.

Plikt til å levere land-for-land-rapport er betinget av at morselskapet har «foretak i utlandet» og at morselskapet er «skattemessig hjemmehørende»⁶ i Norge.

Rene norske konsern omfattes ikke av rapporteringsplikten. Vilkåret om «foretak i utlandet» er oppfylt i to tilfeller:

1. foretak som er datterselskap etter regnskapsloven § 1-3 tredje ledd,
2. fast driftssted i utlandet som er del av norsk foretak med regnskapsplikt. Det er tilstrekkelig for opplysningsplikt at et selskap med alminnelig skatteplikt til Norge har et fast driftssted i utlandet. Er det inngått en skatteavtale, forutsetter opplysningsplikten at det foreligger fast driftssted etter avtalen. I andre tilfeller vil det avgjørende være om det foreligger fast driftssted etter OECDs mønsteravtale artikkel 5, slik den til enhver tid lyder.

Er et selskap skattemessig hjemmehørende både i Norge og etter et tredjelandts interne rett, avgjør skatteavtalens bostedsbestemmelse spørsmålet om hvor selskapet er hjemmehørende. Er slik skatteavtale ikke inngått, skal bestemmelsene i OECDs mønsteravtale legges til grunn for vurderingen.

Opplysninger om morselskapets foretak i utlandet skal inngå i land-for-land-rapporten for den perioden foretaket er en del av konsernregnskapet. Dersom foretaket eller et underkonsern opphører å være enheter i konsernet (f.eks. ved et salg), inngår foretakene i land-for-land-rapporten for den perioden foretakene er del av konsernregnskapet, selv om de ikke kvalifiserer på det tidspunktet rapporten skal innsendes.

4 Prop. 120 L (2015-2016) punkt 6.3.2 side 22.

5 Tilsvarende ligningsloven § 4-12.

6 Skatteloven § 2-2.

I lovforarbeidene⁷ har finansdepartementet uttalt at reglene bør tolkes slik at i de tilfellene der et selskap er morselskap i regnskapslovens forstand, men samtidig del av et større konsern, skal opplysningsplikten påligge det ultimate morselskapet. Det skal således kun utarbeides en land-for-land-rapport som omfatter fordelingen av inntekt og skatt blant foretakene som kontrolleres av det ultimate morselskapet.

Sekundær opplysningsplikt

Andre foretak enn morselskapet skal ha plikt til å levere land-for-land-rapport på nærmere bestemte vilkår, såkalt sekundær opplysningsplikt.⁸ Formålet er at norske skattemyndigheter skal motta de relevante opplysningene om norske foretak i tilfeller der de ikke mottar rapporten fra landet der konsernets morselskap er hjemmehørende. Ordningen er i samsvar med modellovgivningen.

Den sekundære opplysningsplikten inntreder i følgende tre tilfeller:

1. morselskapet i utlandet har ikke plikt til å levere land-for-land-rapport etter intern rett i landet morselskapet er hjemmehørende, eller
2. morselskapets hjemland ikke i tide har inngått en avtale om automatisk utveksling av land-for-land-rapport med Norge, eller
3. det norske foretaket har blitt varslet av skattemyndighetene om at morselskapets hjemland ikke sender land-for-land-rapport til Norge.

I de tilfellene der morselskapet i utlandet ikke leverer land-for-land-rapport fordi konsernets totale inntekt ikke overstiger beløpsgrensen som er satt i morselskapets hjemland (jf. punktet Beløpsmessig avgrensning av rapporteringsplikt, under), er det norske datterselskapet fritatt for sekundær opplysningsplikt. Det norske foretaket er også unntatt sekundær opplysningsplikt hvis det utenlandske morselskapet ikke ønsker å levere land-til-land-rapport gjennom konsernets norske foretak, men utpeker et annet foretak i konsernet til å oppfylle opplysningsplikten. I de sistnevnte tilfellene vil det norske foretaket ha en varslingsplikt⁹ til å opplyse de norske skattemyndighetene om hvilket foretak som skal levere land-for-land-rapporten og i hvilket land foretaket er hjemmehørende.

Beløpsmessig avgrensning av rapporteringsplikt

Inntektsgrense på konsernnivå

Etter modellovgivningen er rapporteringsplikten betinget av en årlig inntekt på konsernnivå på minst 750 millioner euro, eller et tilsvarende beløp konvertert til lokal valuta (pr. januar 2015).

Deltakerlandene i BEPS-prosjektet har lagt til grunn at den beløpsmessige avgrensningen vil ekskludere ca. 85–90 % av de flernasjonale konsernene. Samtidig ble det antatt at land-til-land-rapportene likevel vil omfatte flernasjonale konsern som kontrollerer ca. 90 % av den globale omsetningen som skjer via foretak.

Opplysningsplikt etter de norske reglene gjelder for foretak som inngår i konsern med en samlet inntekt på NOK 6,5 milliarder eller mer i året før regnskapsåret.¹⁰ I høringsnotatet¹¹ antok finansdepartementet at om lag 70 norske morselskaper vil bli pliktig til å levere land-for-land-rapport. Departementet oppgir at det er usikkert hvor mange norske foretak som vil bli pliktig til å rapportere etter den sekundære opplysningsplikten.

Valutasvingninger

1. Valutaendringer kan resultere i tilfeller der flernasjonale konsern ikke har inntekt som overstiger grenseverdiene i euro eller andre staters lokale valuta, men at det likevel oppstår sekundær opplysningsplikt i Norge som følge av at konsernet på konsolidert nivå har en inntekt på NOK 6,5 milliarder eller mer. Finansdepartementet har i lovforarbeidene åpnet for at det i forskrift gis et særskilt unntak fra sekundær opplysningsplikt i et slikt tilfelle. OECD¹² har nylig bekreftet at et flernasjonalt konsern ikke skal være pliktig til lokal (sekundær) opplysningsplikt fordi valutasvingninger tilsier at den lokale beløpsgrensen er oversteget i et annet land enn der morselskapet er hjemmehørende.

Innhold i land-for-land-rapporten

Innholdet i opplysningsplikten er i overensstemmelse med modellovgivningen. Skatteforvaltningsloven¹³ fastsetter på et overordnet nivå at land-for-land-rapportene skal opplyse om:

1. fordeling av inntekt og skatt i landene konsernet har foretak,

2. en beskrivelse av konsernets økonomiske aktivitet i de enkelte landene, og
3. opplysninger om hvert enkelt foretak i konsernet og den økonomiske aktiviteten foretakene driver.

Lovteksten forutsetter at noen typer opplysninger oppgis på aggregert landnivå mens øvrige opplysninger skal gis på foretaksnivå.

Det er lagt opp til at det nærmere innholdet i rapportene skal fastsettes i forskrift.

I tråd med modellovgivningen skal land-for-land-rapporten omfatte opplysninger om alle foretak som inngår i konsernregnskapet. Derneft omfatter opplysningsplikten foretak som utelates fra konsernregnskapet på grunn av størrelse eller materiell betydning. Endelig skal land-for-land-rapporten omfatte faste driftssteder der det utarbeides egne drifts- eller resultatregnskap («Extract of Accounts») for det faste driftsstedet.

Opplysninger på aggregert landnivå vil være opplysninger om inntekt, resultat før skattekostnad, faktisk betalt inntektsskatt, påløpt inntektsskatt i regnskapsåret, bokført egenkapital, akkumulert fortjeneste, antall heltidsansatte i det enkelte landet og fysiske eiendeler for alle foretak.

På foretaksnivå skal rapporten inneholde opplysninger om hvor hvert enkelt foretak i konsernet er hjemmehørende, samt angi foretakets økonomiske aktivitet.

Rapporten skal inneholde opplysninger knyttet til regnskapsåret for den opplysningspliktige.

Alle beløp som inngår i meldingen, skal konverteres til konsernets funksjonelle valuta.

Skattemyndighetenes bruk av land-for-land-rapporten

OECD har uttrykt at primærmålsetningen med land-for-land-rapportering er at skattemyndighetene skal kunne bruke rapporten til overordnede risikoanalyser. Rapporten kan også benyttes til andre BEPS-relaterte problemstillinger og til å utarbeide statistikk. Rapporten er imidlertid ikke en erstatning for en detaljert internprisingsdokumentasjon for individuelle transaksjoner, inkludert funksjonsanalyse og sammenlignbarhetsanalyse. Deltakerlandene i BEPS-prosjektet er enige om at informasjonen i land-for-land-rapporten

⁷ Prop. 120 L (2015-2016) punkt 5.2.3 side 14.

⁸ Skatteforvaltningsloven § 8-12 (2).

⁹ Skatteforvaltningsloven § 8-12 (3).

¹⁰ Skatteforvaltningsloven § 8-12 (4).

¹¹ Høringsnotatet punkt 3.2.4 side 12.

¹² OECD (Oktober 2016) Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting BEPS Action 13.

¹³ Skatteforvaltningsloven § 8-12 (1).

ikke skal være et selvstendig grunnlag for skattemyndighetene til å foreslå inntektsjusteringer innen internprisingsområdet.

I lovforarbeidene¹⁴ ble det lagt til grunn at land-for-land-rapportene skal være et grunnlag for skattemyndighetenes innledende arbeid med å avklare hvilke saker som krever ytterligere kontroll. Opplysningene i rapporten skal kunne brukes ved vurderingen av konkrete saker, men da kun som en del av det samlede bevismateriale som ligger til grunn for inntektsjusteringen. Finansdepartementet la til grunn at i praksis vil opplysningene i land-for-land-rapporten ikke alene kunne danne grunnlag for inntektsjustering, uten støtte i andre bevismomenter.

Rapporteringsspråk

Land-for-land-rapporten skal utarbeides på engelsk.¹⁵

Dette er begrunnet ut i fra land-for-land-rapporteringens internasjonale karakter og hensynet til effektiv gjennomføring av rapporteringen på et språk som det må forutsettes er forståelig for skattemyndighetene i mottakerlandene.

Under høringsrunden ble det problematisert at dette antagelig er første gang norske skattytere ikke er gitt adgang til å gi opplysninger til norske skattemyndigheter på norsk. Finansdepartementet har imidlertid valgt å opprettholde forslaget om rapportering på engelsk. Dette er nå vedtatt.

Ikrafttredelse og innleveringstidspunkt

Reglene om land-for-land-rapportering trer i kraft 1. januar 2017, med virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2016 og senere. Den første land-for-land-rapporten skal innleveres senest 31. desember 2017 for regnskapsåret 2016.

Den sekundære rapporteringsplikten skal likevel først inntre fra og med regnskapsåret 2017. Årsaken er at deltakerlandene i BEPS-prosjektet har ulike interne lovgivningsprosedyrer og implementeringen av reglene vil dermed skje på ulike tidspunkt. I praksis er den sekundære opplysningsplikten mest aktuell for norske foretak, og da særlig i en oppstartsfase, før alle land har fått innført regler om land-for-land-rapportering i intern rett og tiltrådt avtale om automatisk utveksling av slike rapporter.

Administrative reaksjoner

Det innføres ingen særskilte regler om administrative reaksjoner ved brudd på plikten til å levere land-for-land-rapport for skatteformål. Modellovgivningen inneholder heller ingen anbefaling på dette punktet.

Det er lagt opp til at det er skatteforvaltningslovens generelle regler om tvangsmulkt og tilleggs-skatt¹⁶ som skal anvendes også i saker ved brudd på reglene om land-for-land-rapportering. Etter skatteforvaltningsloven forutsetter illeggelse av tilleggs-skatt at skattyters uriktige eller ufullstendige opplysninger kan lede til skattemessige fordeler.¹⁷ Land-for-land-rapporten innsendes etter at selvangivelsen (skattemeldingen) er levert og etter at skattefastsettelsen er gjennomført. Som nevnt skal land-for-land-rapporten inneholde opplysninger på overordnet nivå. Trolig vil det kun unntaksvis være tilfeller der opplysninger som inngår i land-for-land-rapporten medvirker til at de(t) norske foretak(ene) oppnår en skattemessig fordel, og dermed gir grunnlag for bruk av tilleggs-skatt.

Finansdepartementet har i lovforarbeidene¹⁸ skissert at det på et senere tidspunkt kan bli aktuelt å vurdere behovet for særskilte bestemmelser for gebyr ved denne typen saker, eller en endring av den maksimale satsen for tvangsmulkt.

Taushetsplikt – forholdet til reglene i regnskapsloven og verdipapirhandeloven

Det innføres en særskilt bestemmelse om taushetsplikt for opplysninger i land-for-land-rapporten.¹⁹ Regelen skal gjelde i tillegg til den generelle taushetsplikten i skatteforvaltningsloven. For deltakerlandene i BEPS-prosjektet har det vært en sentral forutsetning at rapportene er taushetsbelagt.

Land-for-land-rapporten for skatteformål kan kun utleveres til andre iht. vilkårene i skatteforvaltningsloven § 3-3 eller til andre lands myndigheter etter folkerettslig avtale.

De nye reglene om land-for-land-rapport for skatteformål kommer i tillegg til rapporteringsreglene i regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandeloven § 5-5a. Disse reglene om land-for-land-rapportering innebærer at enkelte regnskapspliktige, samt utstedere av unoterte verdipapirer, som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogs-

drift innen ikke-beplantet skog (urskog), under gitte vilkår skal utarbeide en årlig, offentlig tilgjengelig, land-for-land-rapport. Hovedformålet med disse reglene er å skape åpenhet om virksomheten til foretak som driver uttak av ikke-fornybare naturressurser samt betalinger til myndigheter på land- og prosjektnivå.

Veien videre – mer offentlighet

Det må forventes at regelverket i de kommende årene vil være i utvikling, med økt fokus på offentliggjøring og åpenhet om flernasjonale konserns nøkkeldata.

Ved behandlingen av saken i Stortinget fremhevet finanskomiteen viktigheten av at deler av den informasjonen som skal rapporteres til skattemyndighetene, også gjøres offentlig. Komiteen viste til at åpenhet og offentlighet er avgjørende for å motvirke skatteunndragelse, kapitalflukt og aggressiv skatteplanlegging. Stortinget vedtok å be regjeringen sørge for at selskap som er pliktig til land-for-land rapportering for skatteformål, også blir pliktig til å rapportere etter regnskapsloven og verdipapirhandeloven. Foretakene skal offentliggjøre informasjon om foretakenes innbetalte inntekts-skatt og påløpte inntekts-skatt, antall ansatte, akkumulert fortjeneste, resultat før skattekostnad, summen av inntekter fra transaksjoner med nærstående/ikke-nærstående foretak og bokført egenkapital.

Dernest vedtok Stortinget at Norge skal arbeide for at en slik offentlig rapportering av nøkkeldata skal bli en del av BEPS-prosjektets minimumsstandard.

Internasjonalt fremmet EU-kommisjonen 12. april 2016 forslag om endring av EUs regnskapsdirektiv (Directive 2013/34/EU), hvoretter konsern med en konsolidert inntekt på 750 millioner euro årlig skal være pliktig til å utarbeide en offentlig tilgjengelig rapport som inneholder tilsvarende informasjon (med visse modifikasjoner) som den som inngår i land-for-land-rapportering for skatteformål. Etter forslaget skal informasjonen være tilgjengelig i de EU-landene der konsernet har økonomisk virksomhet. Rapporten er foreslått å skulle være offentlig tilgjengelig i fem år. Det er antatt at en avklaring på forslaget om offentlig rapportering vil foreligge fra EU i løpet av første halvår 2017.

OECD har uttrykt at implikasjonene av reglene om land-for-land-rapportering skal evalueres av deltakerlandene i BEPS-prosjektet innen utgangen av 2020.

¹⁴ Prop. 120 L (2015-2016) punkt 10.3, side 31.

¹⁵ Skattebetalingsloven § 8-12 (5).

¹⁶ Skatteforvaltningsloven kapittel 14.

¹⁷ Skatteforvaltningsloven § 14-3 (1).

¹⁸ Prop. 120 L (2015-2015) punkt 12.3 side 34.

¹⁹ Skatteforvaltningsloven § 8-12 (6).