

Land-for-land-rapporteringen for skatteformål

# Skatteetatens erfaringer

I Skatteetaten har vi nå lagt bak oss den andre runden med mottak og utveksling av land-for-land-rapporter med andre lands skattemyndigheter. I denne forbindelse har vi noen erfaringer – både positive og negative – som vi ønsker å dele.



Seniorskattejurist  
Svein Osvik  
Skatteetaten Storbedrift



Seniorrådgiver  
Ola Holdal  
Skatteetaten Storbedrift

Land-for-land-rapporteringen for skatteformål (LLR) ble vedtatt av Stortinget for vel tre år siden, og første gangs rapportering fra norske morselskaper ble gjennomført ved utgangen av 2017 for regnskapsåret 2016. Ordningen må ikke forveksles med land-for-land-rapporteringen for foretak som driver virksomhet innen utvinningsindustrien etc. som ble innført i 2014. Ordningen innebærer 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).

Når det gjelder bakgrunn og formål med LLR, viser vi til artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 8–2016 hvor dette er bra beskrevet av advokatfullmektig Peter Hovelsrud og advokat Bård Christian Braathen i Advokatfirmaet Seland Orwall. I en artikkel, nr. 3–2018, ga advokat Olav Nærdal og advokat Marius Bastviken i Deloitte Advokatfirma uttrykk for erfaringene med første års rapportering fra rådgivere og rapporterende selskapers ståsted. Temaet er også tatt opp i nr. 1–2016 og nr. 8–2017.

## Ordningen med land-for-land-rapportering

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. Modellovgivningen og veiledning er også inntatt i OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2017, s. 242 – 246 samt s. 509 og s. 523 flg.

Reglene om plikt til å inngi slik land-for-land-rapport ble føyd til i skatteforvaltningsloven § 8–12 ved lov av 20.12.2016. Rapporten ble i loven betegnet Melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv. Det er gitt utfyllende forskrifter. Følgende norske forarbeider foreligger:

- Høringsnotat av 2.12.2015
- Prop. 120 L (2015–2016), Innst. 42 L (2016–2017)
- Prop. 1 LS (2016–2017), avsnitt 14, inneholder endringsproposisjon til Skatteforvaltningsloven
- Lovvedtak 20.12.2016 nr. 120, skatteforvaltningsloven (skfl.) § 8–12 med forskrifter

Nærmere omtale av systemet med veiledninger finnes på [www.skatteetaten.no/llr](http://www.skatteetaten.no/llr).

I dette innlegget vil vi fokusere på Skatteetatens erfaringer med ordningen så langt.

## Eksempler på registrerte feil og utfordringer

### Rapporteringspliktige konsern

Grensen for rapporteringsplikt er en omsetning på NOK 6,5 mrd. i året før rapporteringsåret. Det vil således kunne være rapporteringsplikt, selv om konsernet har hatt nedgang i omsetningen eller har solgt unna deler av konsernet.

Ved større omstruktureringer kan det være tvil om konsernet fortsatt eksisterer. I slike tilfeller kan det tenkes at rapporteringsplikten faller bort. Skatteetaten bør kontaktes i tvilstilfeller.

### Enheter som skal medtas i rapporteringen

Forutsatt at en enhet i konsernet er et selvstendig selskap og i prinsippet skal være med i konsernregnskapet, skal enheten være med ved rapporteringen.

For enkelte filialer og driftssted, eksempelvis i forbindelse med luftfart eller shipping, kan det tenkes at driftsstedet etter lokale regler verken utarbeider eget regnskap eller en regnskapsoppstilling for skatteformål. Inntektene skal i slike tilfeller innrapporteres sammen med den enheten hvor inntektene er medtatt i konsernregnskapet.

Som norsk selskap skal bare regnes selskap med norsk organisasjonsnummer. Et NOKUS-selskap er pr. defini-

sjon et utenlandsk selskap, og skal innrapporteres som utenlandsk selskap for det landet det er hjemmehørende. Det benyttes utenlandsk identifikasjonsnummer for skatteformål (TIN), eventuelt registreringsnummer for selskapsformål. Angis selskapet som norsk med NOKUS-nummer for skatteformål, vil oppgaven bli automatisk avvist for ugyldig organisasjonsnummer.

### Dataformat og innlevering

Dataformatet som benyttes, er XML-format (Extensible Markup Language). Dette er et velegnet verktøy for deling av strukturerte data mellom informasjonssystemer. Ulempen med verktøyet er at man enten trenger god intern datastøtte, eller må forholde seg til tredjepartsleverandører. Formatet er lagt mest mulig nær OECDs utvekslingsformat.

Det har imidlertid vist seg at selv om flere land benytter samme dataformat, har det oppstått forskjeller landene imellom som gjør at filformatet ikke er kompatibelt i ulike land.

I Norge skjer innlevering kun elektronisk gjennom Altinn, noe som dessuten krever riktige brukertilganger for de berørte oppgavegivere.

For 2016 ble det gjort feil både med at XML ble forvekslet med filformatet i Excel, og at filer ble sendt inn som vanlige filvedlegg til Skatteetaten. Ingen slike feil skjedde for 2017.

Innleverte oppgaver kontrolleres i tre ledd av Skatteetaten:

1. Første ledd er automatisk mottakskontroll i Altinn. Her er det en grunnleggende teknisk kontroll av dataformatet. Innsender vil i disse tilfellene få en feilmelding direkte fra Altinn.
2. Etter overføring av data til skatteetaten, foretas det nærmere kontroll av om dataformatet er i samsvar med spesifikasjonene, og det foretas enklere maskinelle kontroller av oppgavens logiske innhold. Ved slike feil sendes det automatisk melding fra skatteetaten til innsenderens elektroniske postkasse i Altinn.
3. Avslutningsvis vil det bli foretatt en manuell etterkontroll, hvor innsen-

der vil kunne bli kontaktet av skatteetaten.

Nordiske bokstaver kan i visse tilfeller skape problemer ved innleveringen. Det må være samsvar mellom det tegnsettet som er angitt i XML-fila og det tegnsettet som faktisk anvendes for at nordiske bokstaver skal bli korrekt gjengitt. Derksom slikt samsvar mangler, vil innlevert XML-fil bli avvist for formatfeil.

Det har videre vist seg at automatiske feilmeldinger som sendes via Altinn, ikke alltid kommer frem til rette vedkommende hos avsender. Her må innsenderne gå igjennom tilgangsrettighetene, slik at systemet er åpnet for tilbakemeldinger til rette vedkommende i bedriften.

### Testdata

Det er etablert en ordning for innsendelse av testdata. Testdata har egne koder i innleveringene. Disse kodene må endres før innsendelse av ordinær oppgave. Produksjonssystemet avviser automatisk oppgaver merket testdata. Her gjøres det feil i flere tilfeller.

### Hele tall

Rapportering skal skje i hele tall uten desimaler, og ikke i hele tusen eller hele millioner. Rapporteringsgrunnlaget kan likevel benyttes, dersom omregning til hele tall skjer ved innleveringen. Oppgaven forkastes automatisk hvis det er ført inn komma, punktum, mellomrom, andre tegn som ikke er heltall, samt desimaler. Heltallskontroll for øvrig foretas manuelt.

### Valutakode

Tall skal innrapporteres i konsernets funksjonelle valuta. Oppgaver hvor det er benyttet forskjellige valutakoder ved innleveringene, vil automatisk bli avvist.

### Regnskapsmessige begreper avviker fra begrepene i LLR

Teknikkene i LLR-innrapporteringene avviker fra vanlig rapportering i et konsernregnskap. Ved konsernregnskapet skal rapporteringen gi et riktig bilde for hele konsernet.

Ved land-for-land-rapportering skal imidlertid rapporteringen gi opplys-

ninger om hvordan inntektene fordeler seg landene imellom. Videre skal rapporteringen gi opplysninger om inntekter primært fra aktiviteter i rapporteringsåret. Formålet med rapporteringen vil derfor ikke bli ivaretatt dersom det eksempelvis foretas konsolideringer av internttransaksjoner.

Dette gjør det nødvendig å følge veiledningen nøye på hvert enkelt punkt, slik at de riktige rapporteringsbegrepene blir benyttet.

Det benyttes ikke fortegn når innrapporteringene er i samsvar med kapitelovertskriften. Inntekt rapporteres derfor uten fortegn, mens underskudd rapporteres med fortegn (negativ inntekt). Her kan omgjøringer i forhold til konsernregnskapet være på sin plass.

Følgende avvik fra vanlig rapportering i konsernregnskap eller årsberetninger kan nevnes:

- Internttransaksjoner konsolideres ikke, verken mellom land eller på landsbasis
- Utbytte som ikke er fradragberettiget i avgiverstaten, tas ikke med under inntekt eller resultat
- Betalt skatt er all skatt betalt i rapporteringsåret, uavhengig av hvilken periode den refererer seg til.
- Påløpt skatt er den skatten som er betalt eller skal betales for inntekter rapportert for perioden. Utsatt skatt eller utsatt skattefordel skal ikke medtas.
- Egenkapital summeres for alle selskaper i en jurisdiksjon, uten korreksjoner for eie i kjede.
- I antallet ansatte kan også tas med kontraktører som utfører oppgaver som går inn under kjernevirksomheten i selskapene. Det skal regnes om til fulltidsstillinger.

### Tilleggsopplysninger

Det kan gis tilleggsopplysninger både i forbindelse med selskapenes aktiviteter samt for konsernet under ett.

- Det skal gis tilleggsopplysninger når enhetens aktivitet er oppgitt som annet. Her var det mange unnløtelser i 2016. Det særskilte feltet for dette skal benyttes, og ikke feltet for gene-

relle tilleggsopplysninger. For 2017 ble oppgavene automatisk avvist hvis denne opplysningen manglet.

- Norske selskaper er forholdsvis tilbakeholdne med å gi øvrige tilleggsopplysninger. Dette kan føre til at skattemyndighetene vil be om tilleggsopplysninger. Særlig opplysninger om datagrunnlaget som regnskapsprinsipp, valuta samt konsernbidrag må gis her. Se for øvrig veiledningen.

### Utvexling med andre land

Norge kan i prinsippet motta data fra 68 land, mens vi kan sende til 57 land. Differansen skyldes at noen land kun mottar data for ensidig videresending, men ikke har ønske om å motta data fra andre land.

I praksis har vi aktivisert datautveksling med en rekke land hvor det for tiden ikke finnes opplysninger å utveksle. Netto utveksling er med 45 land.

### Opplysningsplikt i skattemeldingen om rapporterende konsern

Alle norske foretak som er del av et konsern med LLR-rapporteringsplikt, skal i skattemeldingen opplyse om hvilket selskap som rapporterer på vegne av konsernet.

I skattemeldingen (RF-1028) ble det fra 2016 innført en ny post om dette.

Det har vist seg at en rekke skattytere ikke har kjennskap til hva som er land-for-land-rapportering, og hvilken beløpsgrense som gjelder for dette. Vi erfarer derfor at mange selskaper oppgir at de er del av et konsern med LLR-rapporteringsplikt selv om de ikke er det.

Spesielt det første året var det noen utenlandske konsern som trodde de kunne ivareta opplysningsplikten for norske datterselskaper ved å sende e-post til skatteetaten. Vi vil presisere at denne opplysningsplikten kun kan gjøres ved riktig avkryssing i skattemeldingen.

Videre er det uklart i en del tilfeller hvilket selskap som rapporterer for konsernet, slik at det her oppgis feil selskap.

### Skatteetatens LLR-data

Skatteetatens LLR-data stammer fra to «kilder», den ene er det vi mottar fra norske rapporteringspliktige konsern og den andre er de data vi får utvekslet fra andre land vi har utvekslingsavtale med. Tabellene nedenfor viser noen tallstørrelser i denne sammenhengen for inntektsårene 2016 og 2017.

2016			
	Mottatt fra «norske LLR-konsern»:	Mottatt fra andre land	Totalt
Antall rapporterende konsern	60	999	1 059
Totalt antall skattejurisdiksjoner omhandlet	131	232	232
Totalt antall foretak omhandlet	6 870	243 329	249 882
Antall foretak i Norge	3 100	2 899	5 964
2017			
	Mottatt fra «norske LLR-konsern»:	Mottatt fra andre land	Totalt
Antall rapporterende konsern	64	1 081	1 145
Totalt antall skattejurisdiksjoner omhandlet	141	236	236
Totalt antall foretak omhandlet	7 809	259 293	266 265
Antall foretak i Norge	3 189	2 838	6 022

Feilaktige opplysninger kan resultere i nærmere henvendelser og pålegg fra Skatteetaten.

### Sanksjonering

De alminnelige administrative reaksjonene og straff etter skfl. kap. 14 er i prinsippet anvendelige også for land-for-land-rapportering.

Vi har så langt har vært tilbakeholdne og ikke ilagt tvangsmulkt ved for sen innlevering eller feil opplysninger i LLR-oppgavene. Ordningen er ny og vi har forståelse for at det ikke har vært like enkelt å få dette korrekt helt fra starten av. De rapporteringspliktige har i alminnelighet vært samarbeidsvillige.

På sikt vil vi imidlertid vurdere om det kan være grunnlag for å skjerpe reaksjonene ved forsømmelse. Dette vil særlig gjelde for overholdelse av tidsfrister for å innlevere data. Skattemyndighetene har nå kortere frist for videresending av data.

### Skattemyndighetenes bruk av LLR-dataene

Fra tid til annen har vi fått høre fra rapporterende selskaper og rådgivere at det er en viss bekymring for at innrappor-

terte opplysninger skal komme på avveie eller brukes på feil måte av skattemyndighetene i noen land. Dette er det etter vår oppfatning ingen grunn til å frykte.

OECD har i forbindelse med implementeringen av land-for-land-rapporteringen lagt strenge føringer for behandling og bruk av opplysningene for de landene som inngår i ordningen. Dette blir fortløpende fulgt opp ved en såkalt peer review fra OECDs side.

For det første er det strenge krav til konfidensialitet og oppbevaring av dataene. Informasjonen som utveksles mellom landene er kryptert, og dataene skal ikke offentliggjøres eller formidles til andre enn de skatteadministrasjonene som er med i ordningen. Det er kun personer med tjenstlige behov i skatteadministrasjonene som skal ha tilgang til LLR-informasjonen.

OECD har videre gitt strenge føringer for hva dataene skal brukes til, og opplysningene kan kun brukes til:

- overordnede risikovurderinger innen Transfer Pricing
- overordnede risikovurderinger knyttet til andre BEPS-relaterte risikoer (i vid forstand og ikke begrenset til de 15 BEPS Actions som det er utarbeidet

rapporter for). I utgangspunktet vil dette si til bruk ved overordnet risikovurdering for andre risikoer som kan utgjøre et lands skattefundament

- til økonomiske og statistiske analyser (når de passer til dette)
- som grunnlag for videre undersøkelser av internpriserarrangementer og også andre forhold i tilknytning til kontroll

Det er spesielt nevnt at opplysningene ikke kan brukes som nevnt nedenfor.

- Opplysningene i seg selv kan ikke brukes direkte som grunnlag for inntektsendringer/fastsetting.

- Informasjonen kan ikke brukes som en erstatning for funksjonsanalyser/sammenligningsbarhetsanalyse.
- Opplysningene kan ikke brukes som basis for en global fordeling av inntekter basert på formler.

For skatteadministrasjoner som eventuelt ikke skulle overholde restriksjonene fra OECD når det gjelder behandling og bruk av LLR-opplysningene, vil det være sanksjoner. Blant annet vil de i så fall kunne miste retten til å motta og bruke land-for-land-opplysninger etter utvekslingsavtalene.

OECDs føringer for LLR-opplysningene fremgår av dokumentet Guidance on the

appropriate use of information contained in country-by-country reports.

Som nevnt i punktet Eksempler på registrerte feil og utfordringer i denne artikkelen, har vi registrert en del utfordringer og feilregistreringer blant de innleverte rapportene så langt, og norske skattemyndigheter tar dette i betraktning når vi skal bruke informasjonen til risikoanalyser. Siden opplysningene uansett ikke vil bli brukt som direkte grunnlag for inntektsendringer/fastsetting, er det heller ingen grunn til bekymring når det gjelder Skatteetatens bruk av opplysningene.

# Digital Services Tax i EU og Frankrike



Advokat  
Lene Lodde  
Manager i KPMG Law

Denne artikkelen ser nærmere på forslaget om innføring av en midlertidig Digital Services Tax i EU og innføring av Digital Services Tax i Frankrike (den franske DST).<sup>1</sup>

I EU pågår det et lovgivningsarbeid for å innføre regler om beskatning av digital økonomi. EU-kommisjonen har blant annet foreslått å innføre en midlertidig Digital Services Tax («DST») som har til formål å beskatte omsetning

## Sammendrag

EU-kommisjonen har foreslått å innføre en midlertidig Digital Services Tax («DST») i EU som har til formål å beskatte omsetning fra visse digitale tjenester. Etter forslaget fra EU-kommisjonen vil DST ilegges tre hovedgrupper av digitale tjenester:

- Digital markedsføring individuelt tilpasset de enkelte brukerne av en digital plattform.
- Digitale «markeds plasser» som setter brukere i kontakt med hverandre og som tilrettelegger for transaksjoner direkte mellom brukere.
- Overføring av brukerdata.

Det har vist seg å være vanskelig å oppnå enighet om en midlertidig DST i EU. Flere medlemsstater har allerede tatt saken i egne hender. Frankrike innførte DST 24. juli 2019. Lovgivningen er i stor grad bygget på forslaget fra EU-kommisjonen. Loven har retroaktiv effekt fra 1. januar 2019. De første betalingene av DST i Frankrike vil finne sted allerede i november 2019.

fra visse digitale tjenester som i dag er gjenstand for begrenset beskatning.

Artikkelen følger opp artikkelen om EU-kommisjonens forslag om beskatning av digital økonomi publisert i Revisjon og Regnskap nr. 7 2018. Her ble EU-kommisjonens forslag om innføring

av en midlertidig DST og en langsiktig løsning om å innføre regler om et såkalt virtuelt fast driftssted gjennomgått.

Forslaget fra EU-kommisjonen om innføring av en midlertidig DST innebærer kort fortalt en skatt på 3 % av omsetning fra visse digitale tjenester.

<sup>1</sup> Takk til Jan Samuelsen, Partner i KPMG Law Advokatfirma AS og Per Daniel Nyberg, Partner i KPMG Law Advokatfirma AS for nyttige kommentarer.