

Foreslår å innføre opplysningsplikt om skattearrangement



Advokat
Lene Dørmænen Lodde
Senior manager KPMG Law
Advokatfirma

I Norge er det foreslått å innføre tilsvarende regler¹ som i EU, der skattyter og rådgivere pålegges opplysningsplikt for visse arrangementer som antas å innebære økt risiko for aggressiv skatteplanlegging. Artikkelen omtaler hovedtrekkene i forslaget og forhold hvor det norske forslaget avviker vesentlig fra EU-direktivet.

Artikkelen må leses i lys av at det er et lovforslag og at det på nåværende tidspunkt naturligvis er usikkerhet knyttet til forståelsen av det foreslåtte MDR-regelverket.

EU-reglene omtales som Mandatory Disclosure Rules («MDR») og trådte i kraft i EU 1. juli 2020 med tilbakevirkende kraft til 25. juni 2018.

MDR regelverket er relevant for norske multinasjonale konsern med virksomhet i EU. Videre er regelverket relevant for revisorer, advokater og

andre som yter rådgiving om arrangementer i EU som kan utløse rapporteringsplikt i det relevante medlemslandet.

Det norske forslaget følger opp anbefalingen i OECD BEPS rapport 12.² Forslaget bygger i stor grad på MDR-reglene slik de er regulert i EU-direktivet Directive on Administrative Cooperation («DAC 6»)³.

Formålet

Hovedformålet med å innføre MDR-regler er å oppnå økt transparens rundt visse transaksjoner som antas å innebære økt risiko for aggressiv skatteplanlegging. Regelverket søker å hindre overskuddsflytting og uthuling av skattefundamentet gjennom økt informasjonsutveksling om enkelte skattearrangementer. Økt transparens søkes oppnådd ved å ilegge en plikt til å rapportere opplysninger om visse skattearrangementer til lokale skattemyndigheter. Videre krever MDR-regelverket at skattemyndighetene utveksler informasjonen de har mottatt med skattemyndigheter i andre stater som også har MDR-regler når skattearrangementene er grenseoverskridende. Tanken er at informasjon om nye skattearrangementer på et tidlig tidspunkt vil bidra til at nasjonal og

internasjonal skattelovgivning raskere kan tilpasses endringer i markedet.

Det norske forslaget

I Norge la regjeringen frem en NOU som blant annet foreslår å innføre MDR-regler i Norge.⁴ Forslaget ble publisert 27. juni 2019 og er for tiden til behandling i Finansdepartementet. Statsbudsjettet for 2021 som ble publisert 7. oktober 2020 omtalte ikke forslaget.⁵ Det er vel naturlig at et forslag som innebærer økte administrative kostnader for skattyter og skattemyndigheter ikke er øverst på agendaen når vi står midt i en pandemi.

MDR-reglenes anvendelsesområde

Etter det norske forslaget vil MDR-regelverket gjelde for inntektsskatt og formuesskatt. Det norske forslaget avviker fra DAC 6 på et vesentlig område ved at det foreslås at reglene ikke bare skal gjelde for grenseoverskridende skattearrangementer. Innenlandske skattearrangementer skal etter det norske forslaget også rammes av regelverket. Utvalget erkjenner at risikoen for overskuddsflytting og uthuling av skattefundamentet særlig foreligger ved grenseoverskridende skattearrangementer, men viser til at også innenlandske skattearrangementer kan innebære en risiko for aggressiv skatteplanlegging. Skattyter kan blant

1 NOU 2019: 15 Skatterådgivers opplysningsplikt og taushetsplikt («NOU») kapittel 14 «Forslag til innføring av opplysningsplikt om skattearrangement».

2 OECD (2015) Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

3 DIRECTIVES Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements.

4 NOU kapittel 14 «Forslag til innføring av opplysningsplikt om skattearrangement».

5 Prop. 1 LS (2020-2021) Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak), for budsjettåret 2021 «Skatter, avgifter og toll 2021».

Noe forenklet vil aktører som i næring utvikler, tilbyr, tilrettelegger eller gjennomfører et skattearrangement som oppfyller vilkårene for opplysningsplikt, være en tilbyder etter MDR-regelverket.



annet omdanne inntekt, utnytte forskjeller i skattemessig behandling av skattesubjekter og ulike skattesatser, for eksempel for inntekt opptjent på norsk sokkel og på fastlandet.⁶

Hvem har plikt til å rapportere?

I tråd med DAC 6 deles opplysningsplikten etter det norske forslaget i en primær opplysningsplikt og en sekundær opplysningsplikt. Den primære opplysningsplikten ilegges den som tilbyr et skattearrangement. Definisjonen av en «tilbyder» favner vidt. Noe forenklet vil aktører som i næring utvikler, tilbyr, tilrettelegger eller gjennomfører et skattearrangement som oppfyller vilkårene for opplysningsplikt, være en tilbyder etter MDR-regelverket. Det avgjørende i vurderingen av om en aktør er en tilbyder er handlingene som utføres, ikke for eksempel yrkestittel. I praksis vil nok den primære opplysningsplikten ofte ramme skatterådgivere, men også andre som tilbyr rådgivning kan omfattes, eksempelvis finansrådgivere, revisorer eller meklere. I EU ser vi at flere medlemsstater har utvidet begrepet tilbyder (intermediary) slik at også skatteavdelinger i et konsern som yter rådgivning til konsernselskaper kan utgjøre en tilbyder.

Den sekundære opplysningsplikten ilegges kunden av et opplysningspliktig skattearrangement. I de fleste tilfeller vil dette være den aktuelle skattyteren. I enkelte tilfeller vil det imidlertid være andre enn den skattepliktige som inngår avtale om et skattearrangement. Den sekundære opplysningsplikten inntreffer i tre typetilfeller.

1. I de tilfellene hvor tilbyderen ikke er hjemmehørende i den samme jurisdiksjonen som den som benytter arrangementet og der arrangementet er opplysningspliktig.
2. Når det ikke finnes noen tilbyder, for eksempel når den som skal benytte arrangementet selv har utviklet det.
3. Når tilbyderen som følge av advokaters sterke taushetsplikt ikke kan gi opplysningen til skattemyndighetene.

I de tilfellene hvor kunden får sekundær opplysningsplikt som følge av tilbyderens taushetsplikt, foreslår utvalget at tilbyderen plikter å gi kunden opplysninger om dette.

En utvikling vi ser i EU er at den sekundære opplysningsplikten i noen medlemsland utvides i de tilfellene der tilbyderen ikke har kjennskap til hele skattearrangementet. I slike tilfeller har tilbyderen ikke mulighet til å gi full-

stendige opplysninger til skattemyndighetene om skattearrangementet. Kunden av skattearrangementet er i disse tilfellene ilagt en plikt til å gi supplerende opplysninger til skattemyndighetene. Tanken er å hindre omgåelse av opplysningsplikten ved bruk av tilbydere som kun gis kjennskap til deler av skattearrangementet.

I de tilfellene der det er flere tilbydere involvert i et opplysningspliktig skattearrangement, vil samtlige tilbydere i utgangspunktet være opplysningspliktige. For å unngå overrapportering foreslås det et unntak fra opplysningsplikten i de tilfellene der tilbyderen kan dokumentere at en annen tilbyder har gitt pliktige opplysninger til skattemyndighetene. Det er grunn til å regne med at det ofte kan bli praktisk utfordrende å benytte seg av dette unntaket.

Uten nøyaktig informasjon om hvilken informasjon som er rapportert til skattemyndigheten av en tilbyder, kan det tenkes at kunden eller andre tilbydere ikke stoler på at opplysningene som er rapportert overholder MDR-reglene. Dette øker sannsynligheten for at samme skattearrangement blir rapportert til skattemyndighetene flere ganger.

⁶ NOU avsnitt 14.5.

En annen praktisk utfordring er den korte rapporteringsfristen på 30 dager. Det vil nok kunne oppstå situasjoner hvor samme skattearrangement rapporteres flere ganger fordi det ikke er tid til å innhente informasjon om hva som er rapportert av andre tilbydere.

Hvilke arrangementer er rapporteringspliktige?

Utvalget foreslår at skattearrangementer som omfattes av opplysningsplikten skal defineres i Skatteforvaltningsloven § 7–11 annet ledd.⁷ Opplysningsplikten i Norge bør etter utvalgets syn i størst mulig grad sammenfalle med opplysningsplikten om skattearrangement som følger av DAC 6. Utredningen viser til viktigheten av symmetri og at byrdene med opplysningsplikten vil øke dersom opplysningsplikten varierer fra land til land. Det foreligger likevel avvik fra DAC 6 og vi vil fremheve noen av disse.

DAC 6 definerer opplysningspliktige arrangement i fem kjennetegn inndelt i bokstavene A-E. Kjennetegn D og E foreslås ikke innført i Norge. Disse kjennetegnene omhandler CRS-omgåelse (Common Reporting Standard) og reelle rettighetshavere, samt internprising.

Inngangsvilkåret om skattefordel

Det foreslås at for at et skattearrangement skal være opplysningspliktig, må hovedfordelen eller en av hovedfordelene ved skattearrangementet være å oppnå en skattefordel. Inngangsvilkåret om skattefordel foreslås inntatt i Skatteforvaltningsloven § 7–11 tredje ledd.

«For at et skattearrangement skal være opplysningspliktig, må hovedfordelen eller en av hovedfordelene ved arrangementet være å gi noen en skattefordel.»

Vurderingen av om skattearrangementet medfører en skattefordel er objektiv, ved at den tar utgangspunkt i hva man kan anta at en person med rimelighet kan forvente å oppnå ved skattearrangementet. Det er ikke et krav

om at skattefordelen faktisk oppnås. Inngangsvilkåret om skattefordel innebærer at selv om et skattearrangement faller inn under ett av kjennetegnene som beskrives nedenfor, er skattearrangementet ikke opplysningspliktig dersom inngangsvilkåret om skattefordel ikke er oppfylt.

Generelle kjennetegn

Opplysningsplikt for skattearrangement som i stor grad tilsvare kjennetegn A i DAC 6 foreslås inntatt i lovforslagets § 7–11 annet ledd bokstav a, b og c. Enkelt sagt ilegges det opplysningsplikt for skattearrangementer som inneholder en konfidensialitetsklausul; skattearrangementer der tilbyderens honorar er knyttet til den forventede skattefordelen samt standardiserte skattearrangementer.

«Et skattearrangement er opplysningspliktig når det har minst ett av følgende kjennetegn:

- kunden eller andre deltakere i arrangementet blir pålagt konfidensialitet om fremgangsmåten for arrangementet,
- tilbyderens honorar er direkte knyttet til at den forventede skattefordelen oppnås,
- arrangementet i det vesentlige er standardisert, med begrenset behov for individuell tilpassing, ...»

Bestemmelsens bokstav a retter seg mot arrangementer som inneholder en klausul om konfidensialitet. Kjennetegnet retter seg mot skattearrangementer der kunden eller andre deltakere i arrangementet blir pålagt konfidensialitet om fremgangsmåten ved arrangementet. Utvalget foreslår å gjøre unntak fra opplysningsplikten for arrangementer som er kjent og akseptert av skattemyndighetene.

Bestemmelsens bokstav b omfatter avtaler hvor tilbyderens honorar er direkte knyttet til at den forventede skattefordelen oppnås. For advokater og revisorer vil denne typen avtaler stort sett allerede være forbudt etter regler for god advokatskikk og revisor-

loven § 4–6.⁸ Utvalget viser til at det likevel er hensiktsmessig å innta kjennetegnet i norsk lovgivning. Det vises til at opplysningsplikten også gjelder for andre tilbydere enn advokater og revisorer samt at kjennetegnet vil kunne ha en preventiv effekt.

Bestemmelsens bokstav c omfatter arrangementer som i det vesentlige er standardisert, med begrenset behov for individuell tilpassing. For å unngå overrapportering åpner utvalget for å gjøre unntak fra opplysningsplikten for visse typer standardiserte produkter. Eksempler på produkter som kan klassifiseres som standardiserte er BSU, fondskontoer, aksjesparekontoer eller aksjefond.

Det kan stilles spørsmål ved om standardiserte produkter som er utarbeidet av konsernet selv og hvor konsernet ikke har mottatt bistand fra eksterne tilbydere kan unntas fra opplysningsplikten. Utvalget viser til at kjennetegnet vil omfatte standardiserte produkter som innebærer en skattefordel og som har begrenset behov for tilpassing til den enkelte mottakeren. Det tas her sikte på produkter som typisk markedsføres til mer enn en person, og som inneholder standardisert dokumentasjon som i liten grad er tilpasset den enkelte kjøpers omstendigheter. Det kreves ikke at produktet faktisk tilbys eller blir benyttet av mange, men at produktet er standardisert i så stor grad at det er egnet til å bli benyttet av flere. Standardiserte produkter utarbeidet av et konsern kan være tilpasset konsernet på en måte som gjør produktet mindre egnet for selskaper utenfor konsernet.

Kjennetegn knyttet til visse typer transaksjoner

Opplysningsplikt for skattearrangement som i stor grad tilsvare kjennetegn B i DAC 6 foreslås inntatt i lovforslagets § 7–11 annet ledd bokstav d, e og f. Noe forenklet ilegger bestemmelsen opplysningsplikt for bruk av ervervet

⁷ Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) av 27. mai 2016 nr. 14.

⁸ Forskrift til domstoloven kapittel 11 (Advokatforskriften) av 1 januar 1997, *Kapittel 12. Regler for god advokatskikk*. Lov om revisjon og revisorer (revisorloven) av 15 januar 1992 nr. 2.

foretaks underskudd, skattearrangementer som innebærer omdanning av inntekt og sirkulære transaksjoner.

- «d) arrangementet innebærer erverv av hele eller deler av et foretak hvor
- foretakets hovedvirksomhet avvikles i forbindelse med ervervet, og
 - den som erverver, eller en tilknyttet person av denne, benytter foretakets underskudd påløpt før ervervet,
- e) arrangementet innebærer at en inntekt omdannes til kapital, gave mv. som skatlegges lavere enn inntekt eller som ikke skatlegges,
- f) arrangementet omfatter sirkulære transaksjoner hvor det benyttes mellomliggende foretak uten kommersiell hovedfunksjon eller transaksjoner som nøytraliserer eller opphever hverandre eller har lignende egenskaper, ...»

Når det gjelder opplysningsplikt for skattearrangementer som innebærer bruk av et ervervet foretaks underskudd, foreslår utvalget å utvide anvendelsesområdet for kjennetegnet på to måter sammenlignet med tilsvarende bestemmelse under DAC 6. For det første foreslås det at kjennetegnet åpner for at også skattearrangementer hvor den hovedsakelige delen av virksomheten avvikles før foretaket som går med underskudd blir ervervet kan omfattes av opplysningsplikten. Formålet med å omfatte skattearrangementer hvor den hovedsakelige delen av virksomheten avvikles før foretaket som går med underskudd blir ervervet, er å hindre omgåelse av lovgivningen. Lovforslagets ordlyd åpner for en utvidet anvendelse av kjennetegnet ved at den viser til skattearrangementer hvor foretakets hovedvirksomhet avvikles «i forbindelse med ervervet». Videre foreslås det at kjennetegnet også bør omfatte situasjoner hvor det er en tilknyttet person til erververen av foretaket som benytter underskuddet for å redusere sin skattepliktige inntekt.

Det foreslås videre at omdanning av inntekt til kapital, gave mv. som skattes lavere enn inntekt eller som ikke skatlegges overhodet kan omfattes av

opplysningsplikten. Eksempler på skattearrangementer som kan omfattes av dette kjennetegnet, er omdanning av arbeidsinntekt til kapitalinntekt og omdanning av gevinst fra kapital-/virksomhetsinntekt til skattefri aksjeinntekt innenfor fritaksmetoden.

Etter forslaget vil også sirkulære transaksjoner hvor det benyttes mellomliggende foretak uten kommersiell hovedfunksjon eller transaksjoner som nøytraliserer eller opphever hverandre eller har lignende egenskaper, kunne omfattes av opplysningsplikten. Både innenlandske og grenseoverskridende sirkulære transaksjoner vil omfattes av opplysningsplikten. Utvalget viser til at Høyesteretts avgjørelse i Ikea-saken illustrerer en sirkulær transaksjon som etter forslaget kan omfattes av opplysningsplikten.⁹

Kjennetegn på grenseoverskridende betalinger

Opplysningsplikt for skattearrangement som i stor grad tilsvarer kjennetegn C i DAC 6 foreslås inntatt i lovforslagets § 7–11 annet ledd bokstav g. Enkelt sagt ilegger bestemmelsen opplysningsplikt for fradragsberettigede betalinger mellom to eller flere tilknyttede selskaper der mottaker er hjemmehørende i en jurisdiksjon med regler som leder til lav eller ingen beskatning.

- «g) arrangementet omfatter fradragsberettigede betalinger mellom to eller flere tilknyttede personer hvor
- mottakeren ikke er hjemmehørende i noen jurisdiksjon,
 - mottakeren er hjemmehørende i en jurisdiksjon som ikke skatlegger selskapers inntekt eller har en selskapskattesats på null eller tilnærmet null,
 - mottakeren er inntatt i OECDs eller EUs liste over ikke-samarbeidende jurisdiksjoner,
 - betalingen er unntatt beskatning i den jurisdiksjonen hvor mottakeren er hjemmehørende, eller
 - betalingen er underlagt et fordelaktig skatteregime i den

jurisdiksjonen hvor mottakeren er hjemmehørende.»

Kjennetegnet innebærer at fradragsberettigede betalinger til en tilknyttet person som ikke er skattemessig hjemmehørende i noen jurisdiksjon kan omfattes av opplysningsplikten. Bestemmelsen tar sikte på situasjoner som kan oppstå når for eksempel to land har ulik regulering av hva som kreves for å være skattemessig hjemmehørende. Land A avgjør for eksempel spørsmålet om et selskap er skattemessig hjemmehørende basert på hvor selskapet er registrert mens land B bygger på hvor selskapets reelle ledelse befinner seg. Dersom selskapets effektive ledelse utøves i land A, vil selskapet ikke være skattemessig hjemmehørende i noe land, og dermed ikke globalskattepliktig noe sted.

Opplysningsplikten vil også kunne ramme fradragsberettigede betalinger til en tilknyttet person som er skattemessig hjemmehørende i en jurisdiksjon med en selskapskattesats på null eller tilnærmet null. Utvalget foreslår at «tilnærmet null» skal innebære en selskapskattesats mellom null og én prosent.

Videre vil opplysningsplikten kunne ramme fradragsberettigede betalinger til en tilknyttet person som er skattemessig hjemmehørende i en jurisdiksjon som er inntatt i EUs eller OECDs lister over ikke-samarbeidende jurisdiksjoner. Lovforslaget krever dermed at tilbydere og skattytere/kunder holder seg oppdatert på hvilke land som er oppført på listene.

Fradragsberettigede betalinger som er unntatt fra beskatning i den jurisdiksjonen hvor mottakeren av betalingen er skattemessig hjemmehørende, kan også omfattes av opplysningsplikten. Dette kjennetegnet vil kunne ramme såkalte hybride instrumenter. En betaling kan for eksempel anses som fradragsberettiget rentekostnad i betalens hjemstat, mens den anses som skattefritt utbytte hos mottakeren.

Til sist vil opplysningsplikten omfatte fradragsberettigede betalinger der mottakeren av betalingen nyter godt av et

⁹ HR-2016-2165-A Ikea.

fordelaktig skatteregime i sin jurisdiksjon. Et eksempel på dette kan være såkalte «patent box regimes».

Tilknyttede personer

I tråd med DAC 6 gjelder lovforslaget § 7–11 annet ledd bokstav g «*tilknyttede personer*». En fysisk eller juridisk person som er tilknyttet en virksomhet på minst en av følgende måter vil anses som «*tilknyttet*» person.

- Kan utøve betydelig innflytelse gjennom deltakelse i virksomhetens ledelse.
- Har eierandel i en virksomhet som utgjør 25 prosent av stemmerettighetene i virksomhetens øverste myndighet.
- Har en direkte eller indirekte eierandel i virksomhetens egenkapital på over 25 prosent.
- Har rett til 25 prosent eller mer av virksomhetens overskudd.

Inngangsvilkåret om skattefordel – anvendelsesområde

Etter DAC 6 kommer inngangsvilkåret om skattefordel (the main benefit test) bare til anvendelse for visse kjennetegn. DAC 6 viser til at inngangsvilkåret om skattefordel for eksempel ikke gjelder for kjennetegnet der mottakeren ikke er hjemmehørende i noen jurisdiksjon eller kjennetegnet der mottakeren er skattemessig hjemmehørende i en jurisdiksjon inntatt på OECDs eller EUs liste over ikke-samarbeidende jurisdiksjoner. Etter DAC 6 er disse arrangementene, som er inntatt i kjennetegn C, rapporteringspliktige uavhengig av om det foreligger en skattefordel. En naturlig forståelse av lovforslagets ordlyd i § 7–11 tredje ledd er at inngangsvilkåret om skattefordel gjelder generelt. I utredningen til lovforslaget viser utvalget til at opplysningsplikten omfatter arrangementer etter DAC 6 kjennetegn C. Det kan derfor stilles spørsmål ved om inngangsvilkåret om skattefordel gjelder generelt eller om tilsvarende begrensninger som følger av DAC 6 kjennetegn C også skal gjelde i Norge. Dersom inngangsvilkåret gjelder generelt, heves terskelen for opplysningsplikt etter lovforslagets § 7–11 annet ledd bokstav g sammenlignet med tilsvarende bestemmelse i DAC 6 kjennetegn C.

Etterfølgende bruk av skattearrangementet

I praksis kan det også oppstå spørsmål om etterfølgende bruk av et opplysningspliktig skattearrangement omfattes av opplysningsplikten. Det bør være tilstrekkelig å rapportere selve skattearrangementet. Den etterfølgende bruken av skattearrangementet vil etter en slik forståelse ikke være omfattet av opplysningsplikten. I EU åpner DAC 6 for at medlemsstatene kan velge å innføre regler om rapportering av etterfølgende bruk av et skattearrangement som er rapportert til lokale skattemyndigheter.¹⁰

30-dagers rapporteringsfrist

Det foreslås at fristen for å rapportere skattearrangementer som omfattes av opplysningsplikten skal være 30 dager i tråd med DAC 6. Fristen starter å løpe 30 dager etter den dagen arrangementet ble gjort tilgjengelig for gjennomføring eller den dagen arrangementet er klart for gjennomføring eller når det første skrittet i gjennomføringen av arrangementet ble foretatt. Det alternative som inntreffer først utløser fristen på 30 dager.

Sanksjoner

Etter DAC 6 overlates det til medlemslandene å velge en effektiv sanksjonering av manglende etterlevelse av opplysningsplikten. Dette har ledet til relativ stor spredning i nivået på sanksjonene som ilegges i EU. De fleste medlemslandene ilegges bøter som maksimalt kan utgjøre 30 000 euro til 150 000 euro.

For Norge foreslår utvalget at sanksjonene som allerede finnes i Skatteforvaltningsloven skal tilpasses slik at de også kan benyttes for manglende overholdelse av MDR-regelverket.¹¹ Skatteforvaltningsloven inneholder sanksjoner for brudd på opplysningsplikt,

herunder tvangsmulkt, overtredelsesgebyr og tilleggs-skatt.

Ikrafttredelse

DAC 6 trådte i kraft 1. juli 2020, med tilbakevirkende kraft tilbake til 25. juni 2018. De fleste medlemsstatene har som følge av Covid-19-pandemien utsatt rapporteringsfristene med seks måneder.¹² Tyskland og Finland benyttet ikke muligheten til utsettelse av rapporteringsfristene. I Østerrike ble rapporteringsfristene utsatt med tre måneder.

I Norge er det ikke foreslått tidspunkt for ikrafttredelse eller regler om tilbakevirkende kraft.

Kommentar

Økt transparens og informasjonsutveksling som følger av MDR-reglene, innebærer en betydelig kostnad i form av økt administrativ byrde for skattytere og for skattemyndighetene. For å redusere kostnaden er det viktig at regelverket tydelig trekker grensene for opplysningsplikten. Videre er det som utvalget også viser til viktig at opplysningsplikten i størst mulig grad speiler reglene i våre naboland. Vi ser allerede ulik implementering av DAC 6 i EU-medlemslandene. Skattearrangementene som omfattes av opplysningsplikten, vil ofte være grenseoverskridende og ulik implementering av MDR-reglene kan lede til at et skattearrangement er opplysningspliktig i et land og ikke i et annet. Dette øker den administrative byrden for skattytere. Det er et viktig rettssikkerhetsprinsipp at skattytere vet hva de er forpliktet til å rapportere til skattemyndighetene. Særlig gjelder dette når det ilegges sanksjoner for manglende overholdelse av opplysningsplikten.

¹⁰ DIRECTIVES Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, Article 8ab 11 ledd.

¹¹ Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) av 27. mai 2016 nr. 14, kapittel 14 *Administrative reaksjoner og straff*.

¹² Council Directive (EU) 2020/876 of 24 June 2020 amending Directive 2011/16/EU to address the urgent need to defer certain time limits for the filing and exchange of information in the field of taxation because of the COVID-19 pandemic.