

Oslo, 01. desember 2017
Vår ref: EAØ

Høring – evalueringsrapporten «Evaluering av LLR-regelverket»

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 25. oktober 2017 vedrørende evalueringsrapporten utarbeidet av Deloitte AS - «Evaluering av LLR-regelverket».

Deloitte har på oppdrag fra Finansdepartementet foretatt en evaluering av effektiviteten til det norske land-for-land regelverket. Forskriftsendringene fra desember 2016 er kort omtalt enkelte steder i rapporten, men er ikke en del av evalueringen som sådan. Vårt hørings svar tar utgangspunkt i gjeldende regelverk.

Vi mener at åpenhet er viktig. LLR-rapportering er i den sammenheng sentral og vi er tilhenger av at opplysningene skal offentliggjøres for å skape større åpenhet. LLR skal også bidra til økt åpenhet om foretakenes skatteposisjonering (uønsket skattetilpasning). Ønsker man åpenhet er det grunn til å vurdere om reglene må omfatte flere bransjer enn hva som er tilfellet i dag.

Samordning av rapporteringskravene

Det er flere gjeldende og potensielle fremtidige bestemmelser som omhandler LLR-rapportering. Regnskapsmessig land-for-land rapportering, land-for-land rapportering til skattemyndighetene, EITI-rapportering og EU-kommisjonens forslag om «offentlig BEPS». Vi mener det er viktig at det arbeides for å samordne rapporteringskravene i størst mulig grad, slik at de rapporteringspliktige ikke pålegges unødvendige byrder.

Betalinger til myndigheter og uønsket skattetilpasning henger etter vår oppfatning i stor grad sammen. To særskilte regelsett slik som det spørres konkret om i departementets høringsbrev, antas å medføre dobbeltrapportering. Dette er i så fall uheldig, og taler etter vår oppfatning mot å skille regelverkene fra hverandre.

Forskriftens virkeområde

Formålet med den regnskapsmessige land-for-land rapporteringen (LLR) er todelt. For det første skal LLR bidra til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke-fornybare naturressurser. Dette vil ansvarliggjøre myndighetene for forvaltningen av inntektene av landets naturressurser. For det andre skal LLR bidra til økt åpenhet om foretakenes skatteposisjonering (uønsket skattetilpasning).

EU-direktivet regulerer betalinger til myndigheter. EU-direktivets rapporteringskrav for å oppfylle formålet om økt åpenhet rundt betalinger til myndigheter er i all hovedsak å finne i forskriften § 4 første ledd. De norske reglene går imidlertid lenger enn kravene i EU-direktivet. Det er tatt inn særnorske bestemmelser for å sette betalingene i en sammenheng, jf. forskriften § 4 tredje ledd første punktum. Det er også tatt inn særnorske krav som skal synliggjøre uønsket skattetilpasning i forskriften § 4 tredje ledd annet punktum, samt konsernrapporteringskravene i § 5.

Rapporteringsplikten er begrenset til selskaper som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogdrift innen ikke-beplantet skog. I Norge er det derfor få selskaper som er omfattet av LLR. For å skape større åpenhet rundt uønsket skattetilpasning mener vi at rapporteringskravene bør gjelde for alle store foretak uavhengig av bransje. At flere selskaper, enn de 36 selskapene som er identifisert i forbindelse med evalueringen, rapporterer, mener vi er nødvendig for å bidra til større åpenhet rundt uønsket skattetilpasning.

Vesentlighetsgrensen

Dersom betalinger til myndigheter ikke overstiger 800 000 kroner, er det unntak fra rapporteringsplikten etter forskriften § 4 første og tredje ledd. Denne unntaksbestemmelsen er kritisert, da den kan medføre at de særnorske opplysningene i forskriften § 4 tredje ledd ikke blir rapportert for virksomhet i lavskatteland. Vi mener derfor at unntaksbestemmelsen bør oppheves. Det særnorske kravet i forskriften § 4 tredje ledd er viktig for å sette betalingene i sammenheng, herunder synliggjøre uønsket skattetilpasning. Dersom vesentlighetsgrensen oppheves, vil også filialer være omfattet av rapporteringsplikten, noe vi mener er hensiktsmessig. I dag blir filialer utelatt fra LLR dersom betalingene ikke overstiger 800 000 kroner.

Dersom departementet mener det er behov for en unntaksbestemmelse, bør det vurderes å knytte den opp mot andre kriterier enn «betalinger» alene. Kriteriene bør være bedre egnet til å synliggjøre aktiviteten i hvert enkelt land. Hensiktsmessige kriterier kan være omsetning, immaterielle eiendeler, varige driftsmidler, antall ansatte osv.

Selskaper/konsern med virksomhet utelukkende i Norge

Vi mener at selskaper/konserner som utelukkende har virksomhet i Norge bør unntas fra rapporteringskravene i LLR-forskriften. Oppfyllelse av formålet med LLR-forskriften vil for disse selskapene i tilstrekkelig grad bli ivarettatt av informasjonen som fremkommer i årsregnskapet/konsernregnskapet.

Adskilte rapporteringskrav

Finansdepartementet ber spesielt om tilbakemeldinger på anbefalingen i kapittel 6 om å skille regelverket rettet mot betalinger til myndigheter fra regelverket som er rettet mot å synliggjøre uønsket skattetilpasning.

Reglene skal synliggjøre både uønsket skattetilpasning og betalinger til myndigheter. I evalueringsrapporten antas at førstnevnte har fått et begrenset og litt tilfeldig nedslagsfelt.

Det er krevende å utforme regler som oppfyller formålsbestemmelsen i forskriften, særlig når det gjelder synliggjøring av uønsket skattetilpasning. Det finnes heller ingen entydig definisjon eller forståelse av hva som ligger i begrepet «uønsket skattetilpasning».

Evalueringen angir at det skal være særskilte regelverk, antageligvis siktes det til to separate forskrifter. Vi er usikre på om et skille vil synliggjøre skattetilpasninger og anbefaler derfor ikke dette.

En bedre synliggjøring av uønsket skattetilpasning, mener vi kan oppnås ved å fjerne vesentlighetsgrensen i forskriften § 4 annet ledd og at rapporteringskravene ikke begrenses til foretak som driver utvinning av ikke-fornybare naturressurser. Videre bør opplysningskravene i forskriften § 4 tredje ledd første punktum også gjøres gjeldende for konsernrapporteringen som følger av forskriften § 5 tredje ledd.

Rapporteringsformat og innhold

«Prinsippnote»

I LLR-rapporteringen inngår ikke all informasjon som er nødvendig for å forstå helheten. Det kan være nødvendig å redegjøre for hvordan regelverket er forstått og anvendt. Evalueringsrapporten trekker frem flere som har funnet det nødvendig med utfyllende informasjon i LLR.

Vi mener derfor det bør stilles krav om en overordnet prinsippnote til LLR-rapporteringen som skal bidra til å gjøre det enklere for brukerne å forstå helheten. Spørreundersøkelsen som er gjennomført underbygger behovet for en slik note.

På lengre sikt mener vi at det bør arbeides for at det utarbeides internasjonale LLR-rapporteringsstandarder og/eller veiledninger. Deloitte trekker fram IASB som en mulig aktør for en slik oppgave. Vi støtter Deloitte i denne vurderingen.

Standardformat

Flere ønsker at rapporteringen skal foregå i et standardformat. Vi mener at standard rapporteringsformat er fornuftig, men med begrenset virkeområde som i gjeldende forskrift mener vi dette behovet foreløpig ikke er påtrengende. Vi anbefaler derfor at behovet vurderes samtidig med vurderingen av en utvidelse av LRR-regelverkets virkeområde.

Tilgjengeligheten til LLR-rapportene

Det følger av rskl. § 3-3d at det skal henvises i årsberetningen til hvor LLR-rapporten er offentliggjort, mens forskriften krever at rapporten skal offentliggjøres på selskapets hjemmesider. Forhåpentligvis har tilgjengeligheten blitt bedre med forskriftsendringen, men evalueringsrapporten viser at det i flere tilfeller er vanskelig å finne igjen foretakenes LLR-rapporter.

Vi mener at en henvisning til selskapets hjemmeside (hovedsiden) ikke er tilstrekkelig. En henvisning må være eksakt (link) eller en forklaring av hvor leseren skal gå for å finne rapporten (veiledning).

Enkelte argumenterer for at LLR-rapporten skal inntas i notene til regnskapet. Vi støtter ikke en slik løsning. En note skal være en spesifisering av postene i regnskapet, og således passer ikke LLR-rapporten inn i dette konseptet. Et årsregnskap avlagt etter for eksempel regnskapsloven og god regnskapsskikk eller IFRS er et periodisert regnskap. LLR-rapporten skal inneholde betalinger etter et kontantprinsipp. Det må i så fall utarbeides en avstemming/forklaringskolonne som forklarer avvikene mellom regnskapet og LLR-rapporten. I et konsernregnskap er det også eliminerings. En slik løsning vil derfor kunne være svært ressurskrevende for de rapporteringspliktige og vi er usikre på om nytten overstiger kostnaden. Det å kreve at LLR-rapporten tas inn i note til regnskapet virker derfor lite hensiktsmessig.

Selskaper som er unntatt etter rskl. § 3-3d annet ledd annet punktum.

Det følger av regnskapsloven at foretak som inngår i en konsernrapportering selv ikke plikter å oppfylle rapporteringsplikten i LLR-regelverket. Vi mener at også disse foretakene i årsberetningen bør henvises til hvor LLR-rapporten (for konsernet) er tilgjengelig.

Revisjon

Om LRR-rapportene skal underlegges revisjon har vært diskutert i flere omganger og vi har tidligere anmodet departementet om å vurdere om LLR-rapporteringen bør underlegges revisjon.

Deloitte spørreundersøkelse viser at 64% av respondentene ikke ønsker at rapporteringen underlegges revisjon, men av disse er majoriteten de rapporteringspliktige. Ut fra et brukerperspektiv etterspørres revisjon, og vi mener fortsatt at departementet bør vurdere om LLR-

rapporten skal underlegges revisjon. Dersom departementet kommer til at LLR-rapporten skal revideres må det avklares hva revisor skal uttale seg om, samt hvilken type bekreftelse revisor skal avgi.

Dersom departementet kommer til at LLR-rapporten ikke skal revideres, men hvor rapporten inngår i en årsrapport, vil LLR-rapporten inngå i det som fra et revisjonsmessig ståsted benevnes «øvrige informasjon», jf. ISA 720. Revisor reviderer ikke øvrig informasjon, men plikter å lese denne informasjonen med det formål å vurdere hvorvidt det foreligger vesentlig inkonsistens mellom øvrig informasjon og årsregnskapet, kunnskap opparbeidet under revisjonen, eller hvorvidt den tilsynelatende inneholder vesentlig feilinformasjon. Dersom det foreligger inkonsistens plikter revisor å rapportere dette. For de foretakene som frivillig velger å inkludere LLR-rapporten i årsrapporten utgjør denne en del av «øvrige informasjon». Etter vår oppfatning hadde det vært en fordel om reguleringen legger til rette for en mer ensartet praksis på dette området.

Oppfølging av at rapporteringskravet overholdes

Av evalueringsrapporten fremkommer det at det er flere tilfeller hvor det ikke har vært mulig å lokalisere selskapenes LLR-rapportering. Det antas at i noen av disse tilfellene skyldes det at LLR-rapporten ikke er utarbeidet. For at LLR-rapporteringen ikke skal bli for tilfeldig, mener vi at det må sikres en oppfølging av at rapporteringskravene overholdes. Vi mener det er naturlig at Regnskapsregisteret får ansvaret for å kontrollere at rapporteringspliktige selskaper faktisk rapporterer. Dette innebærer både at det elektroniske skjemaet som benyttes i forbindelse med innsendelse av årsregnskap må oppdateres og at Regnskapsregisterets rolle må klargjøres. Det vises i den forbindelse til regnskapslovutredningen (NOU 2016: 11).

Andre innspill

Forskriften § 1 annet ledd

Etter første ledd er alle allmennaksjeselskaper og utstedere med Norge som hjemstat, omfattet av rapporteringsplikten i forskriften, uavhengig av størrelse. Vi mener at størrelseskriteriene også bør gjelde for allmennaksjeselskaper.

Vi mener at § 1 annet ledd bør lyde: «Forskriften gjelder også foretak som er utsteder som nevnt i § 1 første ledd eller er regnskapspliktig etter regnskapsloven § 1-2 nr. 1 – 6 eller nr. 13, som har ett eller flere datterselskaper som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogdrift innen ikke-beplantet skog, som sammen med datterselskapene tilfredsstiller størrelseskriteriene i første ledd».

Konsernrapportering

Forskriften § 5 omhandler konsernrapportering. I tredje ledd kreves det at det gis enkelte opplysninger om hvert av morforetakets datterselskaper. Rapporteringsplikten gjelder uavhengig av om det er plikt til å gi opplysninger om betalinger til myndigheter (jf. § 4 første ledd).

Ordlyden i forskriften tilsier at det er den samlede omsetningen etc. per datterselskaper som skal opplyses, ikke nøkkeltallene som vedrører utvinningsvirksomhet eller skogdrift innen ikke-beplantet skog. For å bidra til å oppfylle formålet med bestemmelsene i regnskapsloven og forskriften bør opplysningen skille mellom virksomhet som dreier seg om uttak av ikke-fornybare ressurser og annen virksomhet. Det bør også revurderes som det er plikt til å rapportere på samtlige datterselskaper.

Vi mener også at det bør vurderes en unntaksregel for konsern med en ubetydelig virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogdrift innen ikke-beplantet skog, særlig når forståelsen av forskriften er at det må rapporteres på den samlede virksomheten i alle datterselskapene dersom det foreligger rapporteringsplikt.

Forskriften § 4 tredje ledd første punktum

Denne bestemmelsen lyder som følger: «Når det er plikt til å gi opplysninger om betalinger til myndigheter, skal rapporten også inneholde opplysninger om foretakets investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum og kostnader, fordelt på de enkelte land hvor virksomhet».

Vi setter spørsmålstegn ved om det mangler noe i setningen etter kommaet. Vi mener at bestemmelsen bør lyde som følger: «Når det er plikt til å gi opplysninger om betalinger til myndigheter *etter første ledd*, skal rapporten også inneholde opplysninger om foretakets investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum og kostnader, fordelt på de enkelte land hvor *foretaket driver* virksomhet».

Konsolideringsunntatelse

Forskriften § 5 annet ledd gir unntak fra å utarbeide den konsoliderte LLR-rapporten i tre tilfeller. En forutsetning er at tilsvarende unntak også gjøres gjeldende for konsernregnskapet. Anledningen til å utelate et datterselskap fra den konsoliderte LLR-rapporten samsvarer ikke med tilsvarende bestemmelser i regnskapsloven (jf. rskl. § 3-8).

Etter regnskapslovens bestemmelser er det kun midlertidig eie som kan være et aktuelt grunnlag for å utelate et datterforetak fra den konsoliderte LLR-rapporten, jf. vilkåret om at tilsvarende unntak også må gjøres gjeldende i konsernregnskapet. Heller ikke disse bestemmelsene er like, jf. forskriften § 5 annet ledd bokstav c og rskl. § 3-8 første ledd. Vi mener at bestemmelsene om konsolideringsunntatelse i forskriften bør samordnes med regnskapsloven. Vi mener at formuleringen av unntaket for midlertidig eie bør endres i tråd med gjeldende regnskapslov. Vi mener at forskriften § 5 annet ledd bokstav c) bør lyde: «aksjene eller andelene i datterforetaket er anskaffet med sikte på midlertidig eie og holdes i påvente av salg».

Forskriften om land-for-land-rapportering inneholder ingen definisjon av midlertidig eie. Det er derfor uklart hvordan midlertidig eie skal vurderes, særlig for investeringsselskaper. NRS 17 definerer midlertidig eie slik: «Midlertidig eie foreligger når morselskapet allerede på oppkjøpstidspunktet har intensjon om eller er forpliktet til å avhende datterselskapet innen tolv måneder». Vi mener at det bør innarbeides en tilsvarende definisjon i forskriften om land-for-land-rapportering.

Departementet må også ta stilling til om tilsvarende definisjon også skal gjelde for investeringsselskaper eller om overgangsbestemmelsen i NRS 17 skal gjelde i forbindelse med LLR-rapporteringen. Antageligvis er det svært få, om noen, investeringsselskaper som er omfattet av gjeldende LLR-regelverket, men vårt innspill kan ha relevans dersom det åpnes for LLR-rapportering fra flere selskaper.

Vennlig hilsen

Den norske Revisorforening



Per Hanstad

Adm. direktør



Harald Brandsås

Fagdirektør