

Finansdepartementet

Deres ref.: 15/1829

Vår ref.: 2003/123

Dato: 25.01.2016

Høring om Finansdepartementets forslag om land for land rapportering for skatteformål

PWYP Norge har merknader knyttet til fravær av elementære elementer i land-for-land rapportering (LLR) for skatteformål. Fravær av vesentlige prinsipper for åpenhet i høringsforslaget gjør det uegnet og irrelevant som instrument så lenge det ikke er egnet til å fremskaffe den nødvendige informasjonen for formålet, som er å beskytte skattegrunnlaget mot overskuddsflytting, kalt (tiltak mot) Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

Innskrenket LLR kontra utvidet LLR

Kort sagt er BEPS-forslaget en lukket rapportering, den vil bli produsert for sent, den er for dårlig og den er basert på tilfeldige kilder slik at den ikke er sammenliknbar fra konsern til konsern. Manipulasjonsmuligheter hensyntas ikke, og det er tvil om kildenes pålitelighet. Dette blir i praksis en innskrenket LLR.

BEPS-forslaget må derfor holdes strengt adskilt fra utvidet land-for-land (ULLR) som er direkte knyttet til offentlig konsernregnskap. Informasjonen i utvidet LLR kommer presis og samtidig med rapportering av regnskapstallene den hører sammen med, den etterspør nødvendige opplysninger for å synliggjøre uønsket skattetilpasning, den er sammenliknbar på tvers av land og den avlegges i full åpenhet.

Et samlet Storting gav et anmodningsvedtak om å styrke land-for-land-forskriften (LLR)¹ 19. juni 2015. Høringen om LLR for skatteformål responderer ikke på Stortingets anmodningsvedtak, og det er derfor fortsatt nødvendig at Finansdepartementet styrker land-for-land forskriften helt uavhengig av denne høringen. Bakgrunnen for anmodningsvedtaket er at forskriften ikke er egnet til å synliggjøre uønsket skattetilpasning fordi:

- det i eksisterende forskrift ikke er krav om at det skal være regnskapstall som brukes,
- det ikke er krav om å rapportere om kostnader for å se hvordan disse fordeler seg på ulike land og kan fungere for alle land,
- alle land ikke var inkludert i rapporteringen, slik som sekretessejurisdiksjoner

¹ <http://www.publishwhatyoupay.no/nb/node/16780>

² http://www.publishwhatyoupay.no/sites/all/files/CommentsOnAction6_Prevent_Treaty_Abuse08April

(såkalte skatteparadiser).

I det videre går denne høringsuttalelsen inn på de svakheter ved forslaget om land-for-land rapportering for skatteformål som gjør at dette ikke er et tilfredsstillende instrument for skattemyndighetene i de land det innføres i, og som kan direkte medføre at forslaget blir tilnærmet irrelevant for skattemyndighetene.

Irrelevant fordi Stortinget ønsker utvidet land-for-land rapportering

PWYP Norge har i en tidligere høring til OECD påpekt at forslaget ikke er egnet til å hindre misbruk². BEPS-forslaget er en lukket rapportering og vil derfor ikke kunne nyttiggjøre seg den informasjonsstrømmen som følger av en åpen rapportering. I tillegg er det vanskelig å se hvilke ytterligere opplysninger den innskrenkede LLR'en til skattemyndighetene skal gi ekstra utover den utvidede LLR'en til selskapenes aksjonærer og andre interessenter. Den innskrenkede LLR-rapporteringen blir derfor en ekstra, unødvendig rapportering for selskapene. Finansdepartementet burde arbeide for at utvidet LLR blir gjennomført i alle land slik at man kan få en samlet LLR. Den innskrenkede LLR til skattemyndighetene kan ikke erstatte den utvidede LLR, men den utvidede LLR kan erstatte hele den innskrenkede LLR dersom man får ordnet de tre siste tingene for at utvidet LLR skal fungere etter hensikten.

Skattemyndighetene gjør sine vurderinger av et selskaps skatter i ligningsåret, som er året etter regnskapsåret. Skattemyndighetene vil nytte godt av den utvidede LLR som selskapene vil gjøre til sine aksjonærer og andre interessenter samtidig med konsernrapporteringen. Den innskrenkede LLR til skattemyndighetene vil imidlertid komme for sent, da den oversendes først 31. desember i ligningsåret, dvs etter at skattemyndighetene har lignet selskapene. Som et instrument i risikovurdering er derfor den utvidede LLR et mye bedre tidsmessig og hensiktsmessig instrument enn den innskrenkede LLR. I tillegg er den innskrenkede LLR for dårlig da vesentlige elementer mangler og den er basert på tilfeldige kilder slik at den ikke er sammenliknbar fra konsern til konsern.

Dette er punkter som medfører at innskrenket LLR for skatteformål blir et irrelevant instrument for skattemyndighetene, som i mye større grad vil finne den utvidede LLR både mer tidsmessig og informasjonsmessig og mer hensiktsmessig. Anmodningsvedtaket fra Stortinget understreker at Stortingets målsetting med LLR er "å synliggjøre uønsket skattetilpasning", ikke bare ansvarliggjøre myndigheter slik Finansdepartementet refererer til i en tilleggspresisering 11.12.2015.

Irrelevant fordi det er i motstrid med Norges internasjonale forpliktelser om å sørge for at opplysninger er i det offentlige rom

Utviklings- og fremvoksende industriland ble i perioden 2003-2012 tappet for 6600 milliarder USD i ulovlig kapitalflukt. Tall fra det internasjonale pengefondet (IMF) viser

²http://www.publishwhatyoupay.no/sites/all/files/CommentsOnAction6_Prevent_Treaty_Abuse08April14.pdf.

at noen land taper opp mot 15 prosent i skatteinntekter³ på grunn av dette. I denne perioden har ulovlig kapitalflukt økt med gjennomsnittlig 9,4 prosent per år, dobbelt så raskt som BNP globalt. Den akkumulerte kunnskapen har vært en realitetsorientering for den politiske debatten globalt fordi verden har nådd et bristepunkt når det gjelder ulikhet.

Det har ført til at de 199 medlemslandene i FN har vedtatt 17 globale felles mål som ser miljø, økonomi og ulikhet i sammenheng. Herunder har alle medlemsland en forpliktelse under mål 16.4. om å ”..signifikant redusere ulovlig kapitalflukt...returnere stjålne verdier og bekjempe alle former for organisert kriminalitet”⁴. Målene er ikke en plan for kun utviklingsland. Målene forplikter alle land og skal derfor realiseres politisk også i rike land som Norge.

Styreleder for FNs økonomiske høynivåmøte om ulovlig kapitalflukt, Thabo Mbeki, understreket at dette betyr at det internasjonale samfunnet må sikre at opplysninger om selskapenes finanser **er offentlig tilgjengelig**:

”This means that the international community must take steps to ensure the public availability of information on the finances and ownership of multinational companies. In addition, greater transparency in the international banking system including elimination of financial secrecy jurisdictions are necessary”⁵.

Høringsforslaget legger til grunn at opplysningene *ikke* skal være offentlig tilgjengelige. FNs målsetting og Stortingets målsettinger er ikke uvesentlige forutsetninger som Finansdepartementet bør se bort fra, særlig ikke når utvidet LLR gir både tidsmessig og informasjonsmessig bedre informasjon til skattemyndighetene enn det svake forslaget som er kommet fra OECD. Finansdepartementet bør ikke foreslå at Norge ser bort fra sine forpliktelser for menneskerettigheter, demokrati og bærekraftig utvikling. Det vil svekke Finansdepartementets og Norges omdømme.

På generelt grunnlag er det heller ingenting som skulle tilsi at dette er informasjon som burde være hemmeligholdt. Dette er historisk informasjon om selskaper, og dersom samtlige selskaper må rapportere dette åpenlyst så vil dette medføre at selskapene får like konkurransevilkår. Hemmelighold opprettholder ulike konkurranseforhold selskapene imellom. Først når informasjonen er åpen vil selskapene kunne konkurrere på like vilkår. Norske selskaper vil være *tjent med* at denne informasjonen går til allmennheten (og ikke hemmeligholdes), men da i form av utvidet LLR, ikke innskrenket LLR for skatteformål.

Også i forhold til internasjonale forpliktelser og norske selskapers ve og vel bør Finansdepartementet arbeide for utvidet LLR i full åpenhet istedenfor innskrenket LLR med hemmelighold.

Irrelevant på grunn av tidstregnet

³ <http://www.publishwhatyoupay.no/nb/node/16535>

⁴ <http://www.un.org/sustainabledevelopment/peace-justice/>

⁵ https://www.unodc.org/documents/NGO/AU_ECA_Illicit_Financial_Flows_report_EN.pdf

I §1.1. står det at "Rapporten skal også inneholde en beskrivelse av den økonomiske aktiviteten i hvert foretak og i hvilket land foretakene i konsernet er hjemmehørende eller etablert".

Forslaget er irrelevant fordi det kun gjelder for morselskap som er hjemmehørende i Norge. Det betyr at for å få tak i LLR for eventuelle datterselskaper så må vi vente i tid. Først så blir rapporten avlagt i hjemlandet 31.12 i regnskapsåret pluss 1 år senere. Deretter kommer det an på om det foreligger automatiske utvekslingsavtale eller skatteavtale. Dersom det ikke foreligger dette så vil sekundær rapporteringsplikt inntre. Dette igjen betyr at rapportene til skattemyndigheten kan foreligge både to og tre år etter et regnskapsåret er over. Da er normalt kontrollaktiviteten over for likningsmyndighetene i Norge. I sum er dette da altfor for sen informasjon, særlig med tanke på at utvidet LLR vil kunngjøres samtidig med konsernregnskapsrapporteringen. På grunn av tregheten i innskrenket LLR så vil dermed denne informasjonen være noe irrelevant når den mottas. Mangelen på opplysninger som kommer på samme tidspunkt, og som er pålitelige regnskapstall for alle land er nettopp hovedutfordringen til mange land når det gjelder aggressiv skatteplanlegging.

Utvidet LLR derimot, vil gi tidsriktig, nøyaktig og transparent rapportering på tvers av land. Det vil produsere et pålitelig regnskap, med høy kvalitet og som kan gi et grunnlag for å vurdere et selskaps risikoeksponering på tvers av land.

Findepartementet har med denne høringen ikke gjort en egen vurdering av utvidet land-for-land rapportering versus innskrenket land-for-land rapportering for skatteformål. Finansdepartementet hevder at det er viktig å gjøre innsatsen koordinert i OECD, men dette kunne også blitt gjort ved å være med å påvirke OECD til å utnytte offentlig tilgjengelige mekanismer, slik som utvidet LLR, for å skaffe seg relevant informasjon.

Irrelevant fordi det er et uegnet verktøy for å utarbeide risikoanalyser

I § 1.1. står det at "Formålet med rapporteringen er å gi skattemyndighetene et bedre grunnlag for å utarbeide risikoanalyser til bruk for sin kontrollvirksomhet". Som dokumentet selv viser til så er det slik at "skattemyndighetenes ressurser er begrenset, og at det derfor er svært viktig å ha verktøy som setter myndighetene i stand til å foreta mest mulig presise risikovurderinger som legges til grunn for kontrollvirksomhet" (første avsnitt, side 4).

Forslaget ber konkret om informasjon om inntekt, resultat før skattekostnad, betalt inntektsskatt, påløpt inntektskatt, bokført egenkapital, akkumulert fortjeneste, antall ansatte og fysiske eiendeler utenom kontanter og eiendeler tilsvarende kontanter.

Det er to vesentlige svakheter ved forslaget. (1) Det er ingen informasjon om kostnader, dvs at resultat før skattekostnad kan være et skattetall og ikke et regnskapstall. (2) Og det er ingen informasjon om immaterielle eiendeler, dvs at grunnlaget for en god del inntekter vil være fraværende.

BEPS-forslaget ansees derfor som irrelevant i forhold til å utarbeide risikoanalyser fordi rapporteringsgrunnlaget mangler helt elementære elementer for at en risikoanalyse skal kunne fungere.

Irrelevant på grunn av (manglende) innholds krav

I §2 står det om LLR-rapportens innhold (side 22) at den skal inneholde opplysninger om "inntekt, resultat før skattekostnad, betalt inntektsskatt, påløpt inntektsskatt, bokført egenkapital, akkumulert fortjeneste, antall ansatte og fysiske eiendeler utenom kontanter og eiendeler tilsvarende kontanter". Det betyr at immaterielle eiendeler og kostnader som sagt er helt ute av rapporteringen.

En bruker av informasjonen kan da se resultatført skattekostnad men er avhengig av å kjenne til skatteretten i landet. En slik rapportering sier ingenting om det regnskapsmessig resultatet.

Et skatteparadis kan da bare innføre et bunnfradrag på 99,9% av virksomheten i landet og det vil fremkomme som at resultat før skattekostnad er veldig lavt.

LLR for skatteformål har mer informasjon på inntektssiden. Det er bra isolert sett og det høres bra ut, men i praksis blir det likevel irrelevant. En bruker av informasjonen kan få vite at et land har mottatt inntekter på et bestemt beløp, men det vil fremdeles ikke være mulig å få innsyn i hvilken aktivitet som har foregått, eller hvordan kostnadene fordeler seg rundt omkring i verden.

Irrelevant fordi det rapporteres på landnivå og ikke på foretaksnivå

Det er enkeltelskaper som skattlegges. Rapportering på landnivå gir en helt irrelevant rapportering, fordi det i risikoanalysene ikke kan knyttes inntektsposter ned på foretaksnivå. Dette medfører jo at man får motstrid mot skattemyndighetenes formål og den aktuelle rapporteringen dersom man kan ikke se på transaksjoner på landnivå, men må analysere på transaksjonsnivå mellom foretak.

Irrelevant på grunn av hvilke foretak skal det gis opplysninger om

I § 3.3.2 kan vi lese om hvilke foretak det skal gis opplysninger om: *"Foretak som skal inkluderes i land-for-land-rapporten er alle foretak som omfattes av definisjonen av foretak i forskriften § 1, se nærmere om dette i punkt 3.2. Rapporteringsplikten omfatter opplysninger om alle foretak som skal 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, i samsvar med modellovgivningen. Begrepet omfatter også faste driftssteder i konsernet dersom det lages 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.*

Her kommer definisjonene på "hva er et foretak" inn. Verden står overfor en økende kompleksitet av ulike typer aktører som kan tilrettelegge for kompliserte

selskapsstrukturer og deres tilhørigheter til hverandre som får konsekvenser for tolknings spørsmål, herunder vil det fort oppstå spørsmål omkring "stiftelser", "konsern" "egentlige eiere" og "tilretteleggere" som kan tilsløre tilhørigheter, og kanskje også underliggende realiteter.

Med denne formuleringen blir tolkningsmulighetene mange og de juridiske og revisjonstekniske mulighetene store.

Departementet legger til grunn at for faste driftssteder er vilkåret oppfylt dersom det utarbeides såkalt «Extract of Accounts» for skatteformål.

Det er to problemer med dette: Du kan opprette et fast driftssted i et skatteparadis uten rapportering fordi det ikke eksisterer regnskapsplikt eller skatteplikt i skatteparadiser og det kan da unnlates for interne formål. Begrunnelsene er da ikke tilstede for at skatteparadisene skal inkluderes i rapporteringen.

Dette er så teknisk at de fleste ikke forstår konsekvensene. Poenget er uansett: Skatteparadisene er (fortsatt) beskyttet. Da blir rapporteringen fort irrelevant.

Irrelevant på grunn av ikke-pålitelige kilder

Kronen på verket synes å finnes i punkt 3.3.6 om "Datagrunnlag"

Det står i klartekst i linje to at " *Rapporteringspliktige kan velge hvilke kilder som benyttes til rapporteringen* ". Altså kan det være "konsoliderte regnskap, årsregnskap, interne regnskap".

Dette betyr altså at selskapene i praksis kan få lov å lage helt egne regnskap for LLR formål, dersom de vil det. Selskaper får jo her velge hva de vil gjøre. Poenget med en lovregel er vel ikke at selskapene selv skal få lov til å velge om de vil rapportere eller ikke? Det kan selskapene gjøre med det innskrenkede LLR-forslaget til OECD, men ikke med utvidet LLR-rapporteringen.

Det er innlysende at forslaget på dette punktet er så svakt at det bør legges på is kun av denne grunn, og land bør støtte opp under det offentlige utvidet LLR..

Irrelevant for utviklingsland

Rundt 60-65% av all handel i verden foregår innad i konsern i flernasjonale selskaper, inkludert utvinningsindustrien. Det er vanskelig å finne ut av hvorvidt prissettingen innad i et selskap er riktig.

Det å overvåke internasjonale selskapers feilprising er et tilnærmet umulig prosjekt for enhver skatteadministrasjon. Særlig er dette en utfordring for utviklingsland, når man også vet at transaksjonene involverer bruk av avanserte finansielle instrumenter som derivater for å flytte store før-skatt beløper ut av land.

OECD har et etablert armlengdeprinsipp, en retningslinje for selskapene som sier at de bør behandle handel og prising internt i konsernet som om de handlet med en ekstern part. Dette er kun rasjonelt dersom vi ikke tar hensyn til det vi vet om hvordan utviklingsland ofte sliter med regimer som setter egne hensyn foran nasjonale hensyn, og som ofte utøver et omfattende politisk press og hvor mektige interesser kan gripe tungt inn i svake eller lite uavhengige institusjoner slik at institusjonenes rolle som kontrollinstans i praksis pulveriseres. Armlengdeprinsippet er i praksis ukontrollerbart for utviklingslandene.

I sum gjør dette til at utviklingsland er best tjent med utvidet LLR som linkes til konsernregnskapet, og at dette utvikles i fellesskap mellom industriland og utviklingsland.

Irrelevant på grunn av taushetsplikt

I punkt 3.5 står det at: "Det er en viktig forutsetning for deltakerlandene i BEPS-prosjektet at rapporten levert til myndighetene skal være undergitt taushetsplikt".

Dette er stikk i strid med det som er den prinsipielle tilnærmingen i en land for land rapportering: at informasjonen skal tilflyte det offentlige. Forslaget i LLR for skatteformål er at informasjonen kun skal tilskyte skattemyndighetene.

For å lette den administrative byrden både for rapporteringspliktige og brukere av finansiell informasjon, herunder skattemyndighetene, så vil ULLR være å foretrekke. I praksis bør de innskrenkede LLRs kravene harmoniseres med og slås sammen med de utvidede LLRs kravene, og rapporteringen bør være åpen. I den grad informasjonen ikke gjøres åpen, så bør i hvert fall (1) innskrenket LLR harmoniseres med utvidet LLR og utvidet LLR bør rapporteres i tilknytning til konsernregnskapet og (2) eventuelle utvidede inntektskrav mv som innskrenket LLR har sammenlignet med utvidet LLR bør rapporteres i tilknytning til selskapenes selvangivelse, dvs på det tidspunkt ligningsmyndighetene starter sin ligningsgjennomgang.

I sum innebærer mangelen på innsyn ved å følge BEPS-sporet en høy risiko for at skattegrunnlaget dessverre ikke vil være særlig beskyttet fordi profitt fremdeles ganske enkelt kan flyttes mellom land. Det innebærer følgelig også økt risiko for politisk korrupsjon og at selskaper kan fortsette å bygge økonomisk opp under autoritære regimer, noe som også øker ikke bare ulikhet i verden, men også finansiell ustabilitet i verden.

Kravene som ligger i BEPS er ikke i tråd verken med internasjonale forpliktelser eller kan sies å være tilbørlig aktsom politikk med samfunnets felles verdier eller å bidra til verdens stabilitet fordi dette forslaget vil tillate at selskapene fortsetter på samme måte og ulikheten i verden øker enda mer. Global Risk Report peker på en raskt fallende tillit mellom samfunn og stater og galopperende vekst i økonomisk ulikhet.

Vi vet at det finnes en bedre, og langt mer forsvarlige, veier å gå. Finansdepartementet kan, og bør, bidra til at vi kan følge dem. Leder i World Economic Forum, Espen Barth Eide skrev nylig i kronikken "En verden i ulage at de politiske systemene, både nasjonalt og internasjonalt, knaker i sammenføyningene og at tillit må bygges.

Tabell 1. Forskjellen mellom Innskrenkende LLR (BEPS) og Utvidet LLR

	BEPS	ULLR
Reelle regnskapstall?	Nei	Ja
Alle land?	Nei	Ja
Unntaksmuligheter?	Ja	Nei
Offentlig rapportering?	Nei	Ja
Tidsriktig informasjon?	Nei	Ja
Kan kvalitetssjekkes på tvers av jurisdiksjoner?	Nei	Ja
Kan enkelt settes opp i noter til årsregnskapet?	Nei	Ja
Kan synliggjøre uønsket skattetilpasning?	Nei	Ja

PWYP Norge forutsetter at Norge fortsetter initiativet med å få på plass en fullstendig ULLR tilknyttet konsernregnskapet og at informasjonen blir gjort tilgjengelig til samtlige interessenter i foretaket, herunder aksjonærene.

Med vennlig hilsen,



Mona Thowsen,
gen.sekr.,
PWYP Norge