



# Handelshøyskolen BI

## MAN 29141 Skatteprosess - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	25-01-2023 09:00 CET	<b>Termin:</b>	202310
<b>Sluttdato:</b>	22-05-2023 12:00 CEST	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	P		
<b>Flowkode:</b>	202310  11644  IN02  W  P		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

Navn:

Sigrun Vidike Instwgleen-Erviksæter

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	CbCr – nytte vs kostnad - bør opplysningene være offentlig tilgjengelige?		
<b>Navn på veileder *:</b>	Eivind Furuseth		
<b>Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:</b>	Nei	<b>Kan besvarelsen offentliggjøres?:</b>	Ja

### Gruppe

<b>Gruppenavn:</b>	(Anonymisert)
<b>Gruppenummer:</b>	29
<b>Andre medlemmer i gruppen:</b>	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave  
ved Handelshøyskolen BI

**CbCr – nytte vs kostnad - bør  
opplysningene være offentlig  
tilgjengelige?**

Eksamenskode og navn:  
**MAN 2914 – Skatteprosess**

Utleveringsdato:  
25.01.2023

Innleveringsdato:  
22.05.2023

Stuedsted:  
BI Oslo

# Innhold

<b>SAMMENDRAG</b> .....	<b>II</b>
<b>1. BAKGRUNN</b> .....	<b>1</b>
1.1 HVA ER CbCR .....	1
1.2 HVORFOR CbCR.....	1
1.3 HVILKE OPPLYSNINGER RAPPORTERES .....	2
1.4 LLR (CbCR) I NORGE .....	3
<b>2. NYTTE VERSUS KOSTNAD</b> .....	<b>5</b>
2.1 NYTTEVERDI .....	5
2.2 COMPLIANCE .....	8
<b>3. CbCR – TAUSHETSBELAGTE OPPLYSNINGER</b> .....	<b>10</b>
3.1 OPPLYSNINGER KUN FOR MYNDIGHETENE.....	10
3.2 CbCR OG EU.....	11
3.3 BØR FLERE LAND OFFENTLIGGJØRE OPPLYSNINGER? .....	13
<b>KONKLUSJON</b> .....	<b>16</b>
<b>KILDER</b> .....	<b>18</b>

## **Sammendrag**

Som del i OECD's arbeid mot undergraving og forflytning av skattegrunnlag ble det i 2016 internasjonal enighet om å opprette pliktig innrapportering av opplysninger for multinasjonale konsern av en viss størrelse. Rapporteringen fikk navnet Country by Country reporting, CbCr. Som navne sier er hensikten at opplysninger skal rapporteres fordelt på land, ikke samlet for hele konsernet. Opplysningene utveksles automatisk mellom de land der konsernet har økonomisk aktivitet.

Rapporten er til bruk for skattemyndighetene, og ellers taushetsbelagt.

Opplysningene legger grunnlag for analyser og risikovurderinger.

Informasjonen i rapporten består blant annet av opplysninger om inntekt, egenkapital, skattebetaling mv. Det rapporteres også opplysninger om hvilke skattejurisdiksjoner konsernet har aktivitet i og hvilket segment de har aktivitet i. Fra opplysningene kan skattemyndighetene utarbeide nøkkeltall som kan si noe om hvordan skattebyrden i den enkelte jurisdiksjon er i forhold til den økonomiske aktiviteten i samme jurisdiksjon.

Rapporteringen pålegger de multinasjonale konsernene en ekstra etterlevelsbyrde.

Står compliance-kostnaden i forhold til nytteverdien? Og hva vil offentliggjøring av opplysningene føre til?

# **1. Bakgrunn**

## **1.1 Hva er CbCr**

Country by Country reporting (heretter CbCr) eller land for land rapportering som vi kaller det i Norge, er en pliktig rapportering av opplysninger for multinasjonale konsern over en viss størrelse. Rapporten er en støtte til dokumentasjon av internprising og skal leveres hvert år. Rapporten inneholder opplysninger om konsernets inntekter, skatter og økonomiske aktivitet i alle land hvor de driver virksomhet.

## **1.2 Hvorfor CbCr**

Country by country report kom som en del av OECD sitt BEPS-arbeid. BEPS står for Base Erosion and Profit Shifting og har fokus på å motarbeide uthuling og flytting av skattegrunnlaget innenfor multinasjonale enheter. Ifølge OECD reduseres skatteinntektene for 2021 på verdensbasis med 4-10% som følge av uthuling og forflytning av skattegrunnlaget (OECD, 2021)

Som del av BEPS har OECD utarbeidet flere «action plans» som ser på ulike virkemidler for å få et mer transparent og riktig fordelt skattegrunnlag.

Action 13 omhandler internprising og CbC rapportering og skal hjelpe til å sikre at beskatning skjer i den jurisdiksjonen der den økonomiske aktiviteten foregår. I den endelige rapporten sier OECD at CbCr krever at multinasjonale selskaper rapporterer om sin økonomiske aktivitet og betalt skatt, til alle relevante skattemyndigheter (OECD , 2015).

For å sikre riktig skattegrunnlag i den enkelte jurisdiksjon er myndighetene avhengig av informasjon om mer enn det som skjer i den enkelte jurisdiksjon. Man trenger informasjon om helheten i multinasjonale konsern, og om hvordan fordelingen er av inntekt og skatter innad i konsernet.

CbCr er en av tre deler som kreves relatert til internprisingsdokumentasjon (OECD , 2015). Multinasjonale selskaper skal ha en hovedleveranse – en masterfile – som sier noe om deres plan for internprising i konsernet og om

konsernets drift på overordnet nivå. Masterfile skal være tilgjengelig for alle relevante skattemyndigheter.

På lokalt nivå, for hver skattejurisdiksjon, skal de ha en local file, som gir detaljert dokumentasjon av relevant interpretasjon for denne jurisdiksjonen. Denne dokumentasjonen skal inneholde spesifiseringer av bl.a. mengde og bakgrunnsanalyser m.v.

CbCr er den tredje delen av den påkrevde informasjonen.

Det fremgår videre av rapporten at målet med å innhente opplysningene er å gi skattemyndighetene bedre grunnlag for analyse, statistikk og målrettet kontroll.

### 1.3 Hvilke opplysninger rapporteres

Informasjon om hvilke opplysninger som skal rapporteres er hentet fra Skatteetaten sin veiledning for utfylling av land til land rapporten (Skatteetaten, 2022). Den norske rapporten bygger på modellrapporten til OECD.

Rapporten er delt i tre der man først gir informasjon om samlet global fordeling av inntekt og kostnader, deriblant skatter. Del to spesifiserer de økonomiske realiteter for det enkelte datterselskap og hvilken jurisdiksjon tallene knytter seg til.

Eventuelle andre relevante opplysninger kommer i del tre.

Rent konkret består del 1 av følgende opplysninger:

Konsern: Inntektsår:										
Skatte- jurisdiksjon	Inntekt			Resultat før skattekostnad	Betalt inntektsskatt	Påløpt inntektsskatt	Innskutt egenkapital	Opptjent egenkapital	Antall ansatte	Sum fysiske eiendeler
	Fra uavhengige parter	Fra nærstående parter	Totalt							

Kilde: Skatteetaten

Vi ser av tabellen at konsernet skal gi opplysninger fordelt per skattejurisdiksjon. Videre skal inntekt være fordelt mellom det som er generert fra uavhengige og mellom nærstående parter. Skatt skal rapporteres som all skatt betalt i løpet av året og skatt som er påløpt i regnskapsåret det rapporteres for. I tillegg skal egenkapital, ansatte og fysiske eiendeler oppgis.

Opplysninger om økonomisk aktivitet vil si hvilken bransje – hva man har sin inntjening fra. Disse opplysningene gis på nivå per datterselskap per land. Under andre opplysninger gir man informasjon på konsernnivå. Dette kan for eksempel være opplysninger om endring av regnskapsprinsipp fra forrige, noe som igjen gir endring i datagrunnlaget og dermed gjør at rapport fra år til år ikke vil være direkte sammenlignbare. Her skal også gis opplysninger om konsernbidrag eller dersom man overfører underskudd med det resultat at datagrunnlaget blir påvirket.

Skatteetaten har utarbeidet interne maskinelle analyser som benyttes i gjennomgang av mottatte rapporter, blant annet beregning av nøkkeltall. Dette gjør sammenligning av tallene vi mottar enklere, og man vil kunne se om tallene ett år avviker fra tidligere/senere. Man vil også kunne sette tall fra konsern i samme bransje opp mot hverandre og se på likheter/ulikheter og marginer.

#### **1.4 LLR (CbCr) i Norge**

I Norge ble LLR – land for land rapportering – innført med virkning fra 01.01.2016. Hjemmelen for rapporteringen finner vi i Sktfvl §8-12;

*Melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv.*

*Morselskap som er hjemmehørende i Norge og har foretak i utlandet, skal levere melding for hvert regnskapsår med opplysninger om fordelingen av inntekt og skatt i de landene konsernet har foretak. Meldingen skal også inneholde en beskrivelse av konsernets økonomiske aktivitet i hvert enkelt land, samt opplysninger om hvert foretak i konsernet og den økonomiske aktiviteten foretakene driver.*

Norge har innført CbCr med utgangspunkt i OECD's modellrapport. Modellen til implementering av CbCr, laget i regi av OECD, legger opp til at de enkelte land som implementerer rapporteringen, skal inngå bilaterale avtaler om hvordan rapporteringen skal foregå. Normalt vil dette reguleres i form av et tillegg til skatteavtalene. Alternativt kan man implementere modellen som del av OECD's administrative samarbeid, en fellesavtale. Norge har valgt implementering gjennom fellesavtale, (Det Kongelige Finansdepartement, 2015)

CbCr er del av regelverket rundt internprising – prising av varer og tjenester mellom nærstående enheter. Opplysningene som leveres til skattemyndighetene har begrenset bruksområde. Det er for eksempel ikke anledning til å legge disse opplysningene til grunn, alene, ved skattlegging av et subjekt. CbCr skal danne grunnlag for risikovurderinger, analyser, statistikk og kan være til hjelp når skattemyndighetene skal velge ut kontrollobjekt. Informasjonen som kommer frem i CbCr er ikke innhentet med tanke på konkret å fastsette skattegrunnlag for subjektene. (OECD , 2015)

Plikten til å rapportere opplysninger gjelder for multinasjonale konsern med en omsetning på mer enn 6,5 mrd Nkr i året før regnskapsåret. Dette fremgår av sktfvl §8-12-4.

Primært er det morselskap/konsernspiss som er pliktig til å rapportere opplysningene. I norsk lovverk er det hjemlet en sekundær rapporteringsplikt i sktfvl §8-12-2 der norsk selskap som ikke er konsernspiss kan bli ansvarlig for å levere opplysningene under visse omstendigheter.

Opplysningene som mottas er underlagt en særskilt taushetsplikt jf. sktfvl§8-12. Opplysningene kan kun deles dersom det er hjemlet i sktfvl§3-3 eller det er inngått folkerettslig avtale med utenlandske myndigheter om levering av opplysningene.

Ved feil bruk av opplysningene skattemyndighetene mottar gjennom CbCr kan resultatet bli at norske skattemyndigheter blir avskåret fra å motta CbC – rapporter. Skatteetaten har plikt til å informere samarbeidspartnere dersom reglene blir brutt. (OECD , 2015)



## 2. Nytte versus kostnad

### 2.1 Nytteverdi

Et sterkt argument for å holde seg tett opp til modellrapporten er å skape likhet i rapportering til de ulike land. Så lenge Norge har samme krav til rapportering som det andre land har så vil innhentede opplysninger være tilnærmet like på tvers av jurisdiksjonene. Med tanke på at hovedfokuset med opplysningene er analyseformål og statistikk, vil likhet i rapporteringen gjøre rapportene bedre egent til sammenligning.

Samtidig kan man undre seg over at man legger en så stor byrde på næringslivet for å innhente opplysninger som primært ikke skal benyttes som del av grunnlaget for skattlegging av de store konsernene.

Bakgrunnen for modellrapporten er at opplysningene skal kunne benyttes til analyse og statistikk. Gjennom dette skal skattemyndighetene få et bedre utgangspunkt for å se hvordan inntekt og skatt fordeler seg mellom de ulike skattejurisdiksjonene for et multinasjonalt konsern (heretter MNE – MultiNational Entity). Ved utarbeiding av nøkkeltall og ved sammenligninger og analyser kan skattemyndighetene få et bilde av hva som vil være en normalfordeling og når det oppstår avvik som man ønsker å se nærmere på.

Rapportering kan også forsvares fra et likhetsperspektiv. Pliktig rapportering kan være med og hindre konkurransevridning i form av gunstigere forutsetninger for flernasjonale konsern som kan drive handel innad i konsernet og tilpasse seg skattebyrden gjennom denne handelen. Opplysninger om intern handel som rapporteres og deles med skattejurisdiksjoner kan være med og redusere tilpasninger fra de store MNE fordi de rapporterte opplysningene gjør deres handlinger mer gjennomsiktede.

CbCr gir oversikt over konsernet som helhet. Tallene kan brukes som sammenligningsgrunnlag. Skattemyndighetene utarbeider analyser, nøkkeltall og statistikk og gjennom dette finner de et «normalnivå» som kan benyttes i en risikovurdering. Men i hvilken grad kan dette benyttes i møte med andre enn skattepliktige selv? Et annet MNE vil ha andre forutsetninger, og tilnærmet like tall kan være verdiløse med bakgrunn i dette. Eventuelt kan store avvik gjerne

forklares med bakgrunn i ulike forutsetninger og det er dermed ikke gitt at rapporten vil være nyttig som sammenligningsgrunnlag for andre enn det samme MNE et annet år. Igjen kan man stille spørsmål om den byrden som legges på selskapene står i forhold til den nytteverdien som kommer av opplysningene. Men som over kan man argumentere med at selve plikten til å rapportere opplysningene og den åpenheten som dette gir kan ha en verdi i seg selv, da eventuelle store avvik fra norm potensielt blir veldig tydelige.

Rapportene kan benyttes som grunnlag i dialog med den skattepliktige. Myndighetene kan gjøre seg bedre kjent med selskapene og stille spørsmål og få en bedre forståelse for hvordan konsernet opererer, men særlig fokus på internprising. Opplysningene vil også kunne være grunnlag for utplukk til kontroll eller til bruk i spesifikk kontroll. I en kontroll vil kan man stille opplysninger fra CbCr opp mot det som er levert i skattemeldingen og se om tallene gir mening. Som grunnlag for utplukk til kontroll kan man stille samme spørsmål som over. Vil det være mulig å lage et generelt oppsett med nøkkeltall der avvik vil være «universelle tegn» for alle MNE? De individuelle forskjellene blant de ulike konsernene, gjerne også de som driver innen samme bransje, kan medføre at det kan være vanskelig å sette opp universelle nøkkeltall. En merkevare, immaterielle eiendeler eller stordriftsfordeler vil ha ulik verdi i det enkelte konsern og det er vanskelig å finne et måltall som vil være gyldig på tvers av bransjer og konsern. Dette er noe av problemet som gjør internprising til en vanskelig øvelse.

Det kom forskjellige innvendinger vedrørende svakheter ved rapporteringen i høringsrapporten internt i Norge. (Det Kongelige Finansdepartement, 2015) Noen ytret usikkerhet rundt hvilken nytte man faktisk kan få fra tallene dersom store konsern med mye penger kan enten organisere seg bort fra eller tilpasse organisering for å rapportere de tall de ønsker. Eventuelt om man kan utarbeide CbCr etter valgfrie regnskap og dermed lage et eget regnskap for dette formål og dermed produsere et regnskap med tall som ikke slår ut for kontrollformål. Et slikt scenario vil kreve mye arbeid og man må anta at dette vil være svært kostbart for konsernet. Det er dermed usikkert om dette er et reelt bekymringsmoment og man kan iallfall fastslå at det vil være konsern som aktivt går inn for å rapportere «feil» som vil velge en slik løsning. I tillegg er det antagelig få konsern som vil ha kapasitet til å gjøre dette. Samtidig, om noen skulle ha kapasitet, så er det de med

størst omsetning og inntekt, og dermed der det er mulighet for å forflytte mest penger og spare mest skatt. Og med den beløpsgrensen som er satt så er det akkurat de største MNE som skal rapportere opplysninger.

Før CbCr ble innført i Norge ble det uttrykt kritikk til at innrapportering av immaterielle eiendeler og kostnader ikke er med i rapporten. Kritikken gikk på at dette gir tilpasningsmuligheter og reduserer nytten av de innrapporterte opplysningene. Fra myndighetene ble det vist til at man ønsker å legge seg tettest mulig opp til modellvarianten. Norge kunne gått inn for å kreve flere tall rapportert, men ville da mistet sammenligningsgrunnlag og økt compliance-kostnadene for de rapporteringspliktige.

Man kan argumentere at dette antagelig er det tall som allerede er klar – de ville kunne vært hentet direkte fra interne opplysninger. Men det ville likevel skape problemer da myndighetene ville måtte omarbeide rapporter som kom fra Norge mot rapporter fra andre land der slike opplysninger ikke var med. Det ville da vært et spørsmål om hvilken verdi opplysningene ville hatt når sammenligningsgrunnlaget uansett ville falle bort. Norge kunne fått bedre tall for de konsern der norske avdelinger/selskap inngår, men vil ikke kunne sammenligne mot selskap uten norske avdelinger. Man ville kun hatt mulighet til sammenligning mellom selskap med norsk konsernspiss og primærrapportør.

Tilfanget av data til skattemyndighetene vil på sikt gi økt forståelse for hvordan inntekt og skattekostnad fordeler seg i det enkelte MNE. Basert på erfaring og læring må man håpe at tilflyt av informasjon vil gi innsikt og forståelse som gir gode analyser og statistikk som kan være verdifull, ikke bare for skattemyndighetene, men også for de selskapene som omfattes av rapporteringen. Selv om individuelle forskjeller i verdier innad i de ulike konsern kan gjøre det vanskelig å sammenligne ulike konsern vil noe analyse og nøkkeltall være like og sammenligning være mulig.

## 2.2 Compliance

Implementering av CbCr er gjort i det enkelte land i samsvar med gjeldende, eller med tilpasning av, lovgivning i landene. CbCr kan tilpasses den enkelte jurisdiksjons interne regler og valg. Dette må man være oppmerksom på ved behandling av informasjonen. Det som er vanlig å sende ut fra Norge er ikke nødvendigvis 100% tilsvarende de opplysninger man får tilbake. En direkte sammenstilling av data kan dermed være vanskelig. Man kan måtte omarbeide datagrunnlaget og er da avhengig av at selskapene har levert tilstrekkelig informasjon.

Et viktig poeng ved å følge modellen OECD har laget er etterlevelseskostnad. Ved å ikke tilpasse for mye lokalt i forhold til andre rapporteringer i den enkelte jurisdiksjon, eller etter ønsker fra næringslivet i det enkelte land, skaper man mest mulig likhet i rapportering i alle land. Dette er også en fordel for konsernet, da de ikke må lage ulike rapporteringer for de ulike land de har avdelinger i. Et konsern med avdelinger i 10 land kunne ellers risikere å måtte utarbeide 10 ulike varianter av tallene for å tilpasse nasjonale rapporteringsregler. Dette vil øke kostnad med rapporteringen.

I Norge var det under høringen ønsker om endring både i hvilke tall som skulle legges til grunn og tidspunkt for levering (Det Kongelige Finansdepartement, 2015). Dette bunnet i spørsmålet om etterlevelseskostnader. Selv om det er påpekt fra OECD at tallene som danner grunnlag for rapportering skal komme fra det ordinære regnskapet, så skal likevel noen av tallene sammenstilles annerledes enn man gjør ved annen rapportering. Det er dermed ikke bare å hente ut tall direkte fra regnskapet. Rapporteringen medfører dermed økt arbeidsmengde og økte kostnader. Dette er kostnader for å rapportere tall som ikke skal benyttes som direkte grunnlag for skattlegging. Myndighetene valgte i stor grad å legge seg tett opp til modellrapporten fra OECD, også for å redusere kostnadene og ikke pålegge utarbeiding av ulike rapporter etter hvor konsernspiss hører hjemme og er rapporteringspliktig.

Kostanden ved etterlevelse antas å ha vært høyest før rapporteringen ble innarbeidet. Regelmessig rapportering fører til at systemer bli tilrettelagt for at rapporteringen kan skje mest mulig automatisk.

For lovgiver er det et viktig poeng at kostnadene ikke skal bli for store i forhold til nytteverdien. Prop.120L pkt. 6.3: understreker at man balanserer verdien av opplysninger sendt til skattemyndighetene opp mot kostnad for konsern ved å etterleve. Samtidig legges det vekt på å støtte opp om det internasjonale regelverket selv om det påløper kostnader (Det Kongelige Finansdepartement, 2015).

Det kan synes som CbCr medfører høy compliance for å fylle statistikk- og analyseformål. Foretakene pålegges ekstra byrde i forhold til innhenting og oppstilling av opplysninger uten at det har direkte relevans for deres skattegrunnlag.

For skattemyndighetene er risikovurdering og bedre grunnlag for utplukk til kontroll nyttig, spørsmålet er om nytteverdien står i forhold til kostnaden de multinasjonale konsernene pålegges. Fordi målet med rapporteringen er analyse og statistikk gir ikke CbCr økt proveny for skattejurisdiksjonene og dermed ikke en direkte inntjening som motpost/forsvar til kostnadene.

Et annet tema er om man, når opplysningene nå blir rapportert, kunne gjøre seg bedre nytte av dem enn man gjør etter dagens ordning?

### **3. CbCr – taushetsbelagte opplysninger**

#### **3.1 Opplysninger kun for myndighetene**

Ifølge skatteetatens sider er hovedformålet med rapporteringen å kunne utarbeide statistikk og gjøre risikovurderinger (Skatteetaten, 2022). Dette fremgår også av OECD's Final rapport action 13 (OECD , 2015).

Videre gir OECD i sine anbefalinger klare føringer for konfidensialitet rundt de rapporterte opplysninger. Som nevnt ovenfor har man i Norge gått for en egen hjemmel for å verne opplysningene levert gjennom CbCr.

Allerede før CbCr var innført i Norge var diskusjon rundt hvorvidt opplysningene burde være underlagt taushetsplikt eller om de skulle være offentlige. Det var særlig sivilsamfunns-organisasjoner som tok til orde for offentlighet.

Så lenge hensikten med opplysningene som rapporteres er å gi skattemyndighetene bedre grunnlag for analyse og kontroll, kan man argumentere at dette avhjelpes selv om opplysningene er taushetsbelagt, slik PWC uttrykte det i sitt høringssvar (Advokatfirmaet Pricewaterhouse Coopers AS, 2016). Man trenger derfor ikke gjøre opplysningene offentlige for å oppfylle hensikten bak CbCr.

Samtidig ser vi at offentlig tilgjengelige opplysninger gjør at skattemyndighetene får bistand med å avdekke uregelmessigheter. Presse, offentlig debatter og nabovakten (som vi argumenterer for ved åpne skattelister) gir både oppdagende og preventiv effekt.

Motvekten er konkurransehensyn. Et konsern kan miste konkurransefortrinn som følge av at sensitive opplysninger blir gjort offentlige. Dette ble påpekt fra flere når lovforslaget om innføring av CbCr i Norge var til høring (Finans Norge, NHO, Storbedriftenes Skatteforum, 2016). Også fra OECD var det et særskilt fokus på taushetsplikt for opplysningene som en forutsetning for å få størst mulig konsensus blant deltagerlandene ved innføring av CbCr (OECD , 2015).

Konkurransehensyn kan man argumentere for om man ønsker offentlige opplysninger også. Åpne opplysninger og bedre innsyn i hvordan det enkelte

konsern innretter seg vil kunne gi et bedre grunnlag for å vurdere hva som er markedsmessig/armlengdes pris.

Blant høringssvarene var det også fokus på at utviklingsland ikke har samme mulighet til å innhente og sammenstille opplysninger som mer utviklede økonomier. Blant annet fordi deres systemer ikke er like godt tilrettelagt. Offentlige CbC – rapporter vil gi utviklingsland bedre grunnlag for å undersøke om skattebasen er riktig er allokert.

### 3.2 CbCr og EU

EU implementerte CbCr rundt samme tid som i Norge. Fra starten gikk de inn for de samme krav til taushetsplikt som modellavtalen gir uttrykk for. Men allerede fra starten i 2016 ble det diskutert om man skulle gjøre de rapporterte opplysningene offentlig tilgjengelige.

Først i 2021 kom de til enighet om et CbCr direktiv der publisering av data inngår. Fristen for å ha på plass interne lover er 22.06.23 og rapportering etter direktivet trer i kraft fra 22.06.2024 (Publication Office of the European Union, 2021)

Direktivet vil gjelde for MNE som har mer enn 750 millioner Euro i omsetning og som har konsernspiss, eller datterselskap, innenfor EU. Disse blir pliktige til å rapportere opplysninger som vist i tabellen under. Tabellen viser en sammenligning mellom OECD CbCr og det som kreves rapportert offentlig etter EU's direktiv.

Påkrevde opplysninger	OECD BEPS Action 13	EU pCbCr
Totalinntekt	v	v
Inntekt fra uavhengige parter	v	x
Inntekt fra nærstående parter	v	x
Resultat før skatt	v	v
Betalt inntektsskatt	v	v
Påløpt inntektsskatt	v	v
Innskutt egenkapital	v	x
Opptjent egenkapital	v	v
Antall ansatte	v	v
Sum fysiske eiendeler	v	x

*Kilde (PWC, 2022)*

Tabellen viser at de opplysninger som kreves rapportert etter EU's pCbCr er noe færre og mindre omfattende enn de som kreves etter modellrapporteringen. Dette gir en noe mindre nytteverdi for leseren. Samtidig kan det være med og ivareta MNE sitt behov for å verne om noe informasjon. Kostnaden til compliance vil øke fordi man nå blir pålagt å sammenstille og rapportere informasjon i enda et nytt oppsett.

Informasjonen skal som etter modellrapporteringen brytes ned på landnivå. Man er pliktig til å rapportere opplysninger for det enkelte land i EU. I tillegg er det skal det rapporteres særskilt for land som er "svartelistet" av EU eller regnes for ikke å samarbeide. For alle andre land kan man rapportere samlet. (Publication Office of the European Union, 2021)

Rapporten skal gjøres tilgjengelig i et eget, offentlig register og konsernet skal i tillegg gjøre informasjonen tilgjengelig på nett. Som ved CbCr i Norge er det innført primær rapporteringsplikt for konsernspiss hjemmehørende i EU, og sekundær rapporteringsplikt om konsernspiss er utenfor EU.

Det fremgår av punkt 13 i direktivet at rapportering skal avgrenses slik at konsernene ikke må rapportere opplysninger som kan på bekostning av konkurransevne eller utgjør risiko for selskapene (Publication Office of the European Union, 2021).



### 3.3 Bør flere land offentliggjøre opplysninger?

Det er stort fokus, både fra OECD og særlig fra sivilsamfunnsorganisasjoner, at det er behov for større åpenhet rundt skattefordelingen i de store internasjonale konsernene.

Det var planlagt, og til tross for pandemien gjennomført, en evaluering av CbCr i 2020. (OECD, 2020) Blant tilbakemeldingene fant man disse punktene jf. (Tax Systems, 2022);

- Opplysningene bør offentliggjøres
- Det bør leveres ytterligere informasjon
- Revisjon av nødvendig informasjon
- Lavere innslagspunkt for rapportering
- Endre/gjennomgå beregning av innslagspunkt
- Sikre at myndigheter bruker opplysningene riktig og effektivt

Det er ønske om en endring og man kan forvente at den kommer, men det har gått kort tid siden CbCr ble innført, og rekkevidden og nytten av rapporteringen er fremdeles ikke slått fast. Før man eventuelt utvider rapporteringen og pålegger ekstra byrde til MNE bør man kunne si noe konkret om hvilken verdi informasjonen har. Og slik man kjenner arbeidet i OECD og tidsperspektivet er det ikke rimelig å anta at en endring vil komme raskt.

Rapportering etter EU's pCbCr vil gi større åpenhet. Et spørsmål er om rapporteringen er konsistent nok til å ha stor nytteverdi. Som nevnt ovenfor skal det rapporteres noe færre opplysninger enn etter modellrapporteringen og i tillegg er det rom for å utelate opplysninger dersom MNE vurderer at det kan være til skade for konsernet. Dette gir rom for individuelle tilpasninger og vurderinger. MNE pålegges gjennom pCbCr enda et nytt rapporteringspunkt og dermed ekstra compliance-kostnader, og det for å levere færre opplysninger enn etter modellrapporteringen.

Fordi modellrapporteringen er mer omfattende enn pCbCr kan det tenkes at MNE gjør en vurdering om å offentliggjøre opplysningene man uansett har sammenstilt for modellrapporteringen (Gutierrez & Hoving, 2022).

For norske konsern innenfor spekteret med datterselskap innenfor EU, vil pCbCr bety at datterselskapet blir pliktig til å levere denne dokumentasjonen og at den blir offentlig tilgjengelig på deres nettsider. Siden direktivet er EØS-relevant (Publication Office of the European Union, 2021), og formulert under selskapsregulering, ikke skatteregulering, vil rapporteringen gjennom EØS-avtalen bli relevant for Norge. Direktivet antas å medføre endringer i norsk internlovgivning, blant annet regnskapsloven (Finansdepartementet, 2016).

En offentliggjøring av opplysninger gir nytteverdi for flere brukere. Det må antas at medier og sivilsamfunnet vil benytte informasjonen til å sette fokus på problemområder. For at bildet av de opplysningene som kommer frem skal «tegnes riktig» er det viktig at opplysningene som blir rapportert er konsistente og satt i kontekst. Rent tallmateriale uten kontekst og grunnlag som viser hva de bygger på kan lett misforstås. Man vet at offentlige opplysninger har en «oppdragende» effekt. Fokus på problemområder kan gi store konsekvenser for MNE sitt omdømme. Det er derfor viktig at opplysninger blir rapportert mest mulig likt på tvers av jurisdiksjoner og satt i en sammenheng som gjør at de får frem et så fullstendig bilde av realitetene som mulig. For å oppnå dette kan det være at tallmateriale alene ikke er nok, men at man må sette det i kontekst og gi ytterligere informasjon. Dette vil øke etterlevelsesbyrden ytterligere, særlig frem til man har fått på plass systemer for å håndtere informasjonsflyten.

Forskere og statistikkmiljøer er andre interessenter som vil ha stor nytte av at opplysningene blir offentlige. De vil gjerne ha et annet utgangspunkt/forståelse for hvordan de leser opplysningene og igjen er det å sette informasjonen i kontekst viktig.

PWC har laget et skriv for å hjelpe konsern med forberedelsene til offentliggjøring av CbC – rapportene. (PWC, 2022) I dette skrevet anbefaler de konsernene å la de offentlige tallene følges av forklaringer. Tall tatt ut av kontekst kan lett misforstås. Feiltolking av tallene kan være med og skade konserns omdømme. Å sette tallene inn i den rette konteksten og forklare for brukerne hva tallene viser kan derfor være en god måte å sikre seg at man når gjennom med en rett forståelse.

TJN påpeker at nytteverdien av rapporteringen vil øke om opplysningene blir offentlige. (Tax Justice Norway, 2022) Men det er ikke nok at opplysningene blir offentliggjort. For å ha stor verdi må rapporteringen bygge på en ens mal.

Rapportene må være sammenlignbare. Dersom det blir for stor variasjon i hva som er innrapportert faller nytteverdien i stor grad bort.

TJN viser til Australia som går enda lenger i sine krav til rapportering og TJN mener at det er for store hull i EU's rapportering (Tax Justice Norway, 2023). For mye av opplysningene i EU's pCbCr blir valgfrie eller gir mulighet for unntak. De vektlegger at det må være enkel og tydelig rapportering slik at tilpasningsmuligheter reduseres.

Australia går lenger i krav til rapportering og øker dermed etterlevelsbyrden for MNE betydelig. Det kreves ikke bare rapportering av tall, men også at det settes inn i en kontekst med forklaring på hva som ligger bak tallene og hvordan de er utarbeidet. Verdien av tallene i forhold til å kunne vurdere hvor den økonomiske aktiviteten ligger og hvor skattebyrden ligger må antas å være betydelig høyere enn ved dagens rapportering. Byrden for MNE og den økonomiske kostnaden ved å utarbeide opplysningene vil også øke betydelig. Før man legger opp til en så omfattende rapportering må man vurdere kost/nytte nøye.

Dersom man kommer frem til at CbCr skal være offentlig tilgjengelig, og det er sannsynlig å anta at man på sikt lander der, er det et vesentlig poeng at man får til et internasjonalt dekkende rapporteringssystem. EU innfører nå egne regler, Australia har forslag om mer omfattende rapportering. En enhetlig rapportering vil gjøre nytteverdien større og redusere compliance-kostnadene for MNE. Ulike regler gjør at MNE må utarbeide ulike datasett for rapporteringsformål. Eller kanskje vil de velge å rapportere de mer omfattende opplysningene i alle jurisdiksjoner, så lenge det er teknisk mulig.

## Konklusjon

Det er generell internasjonal enighet om å fokusere på større åpenhet i skattespørsmål. Det er også enighet om at det er en skjevfordeling mellom hvor den økonomiske aktiviteten finner sted og hvor overskudd blir skattlagt.

Tilbake i 2021 uttale OECD at til tross for arbeidet man har gjort som følge av BEPS, så viser analyser med grunnlag i CbCr at skattegrunnlag fremdeles i stor grad rapporteres et annet sted enn hvor den økonomiske virksomheten er (OECD, 2021).

I Norge vedtok Stortinget tilbake i 2016 følgende:

*«Stortinget ber regjeringen sørge for at Norge frem mot OECDs revisjon av BEPS-modellovgivningen for land-for-land-rapportering for skatteformål er en aktiv pådriver for økt åpenhet, slik at nøkkeltall for betalt inntektsskatt, påløpt inntektsskatt, akkumulert fortjeneste, resultat før skattekostnad, summen av inntekter fra transaksjoner med nærstående og ikke nærstående foretak og bokført egenkapital så snart som mulig kan offentliggjøres for alle bransjer omfattet av plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål, og at dette blir den del av den internasjonale standarden. Norge bør i den sammenheng kunne vise til at vi praktiserer åpenhet på de samme punktene gjennom våre nasjonale krav i regnskaps- og verdipapirloven.»* (Stortinget, 2016)

Ingen endring er gjort hittil, og i stortingsproposisjonen for 2023 er det informert at man vil se på dette i lys av EU-direktivet om pCbCr som kan få innvirkning også på Norge via EØS-avtalen (Det Kongelige Finansdepartement, 2022).

Til tross for stor internasjonal enighet om å gjøre noe, er det vanskelig å enes om hva som skal gjøres og hvordan det best skal gjøres. Tallene etter revisjon av CbCr viser at det fremdeles er stor skjevfordeling av hvor inntekt genereres og hvor skatt betales. Og det er enighet om at dette må man rette opp i. Kan det tenkes at offentliggjøring av tall, synliggjøring av tallene, vil være et mer effektivt middel for å rette opp i forholdene? I dag benyttes rapporteringen til analyse og risikovurdering hos skattejurisdiksjonene. Rapporteringen pålegger MNE stor etterlevelsbyrde. Nytteverdien for skattemyndighetene er ikke tallfestet, men finner man avvik vil det også for myndighetene være en stor arbeidsbyrde å skulle føre en sak om endring – i tillegg til at MNE vil ilegges en ekstra byrde ved dette.

Min tanke er at det per i dag er stor compliance-kostnad for mindre nytteverdi?  
Kan offentliggjøring av opplysningene, på tross av økte kostnader, gjøre mer for å  
rette opp i forholdene det er enighet om å endre?

## Kilder

- Advokatfirmaet Pricewaterhouse Coopers AS. (2016). *Høringsvar fra Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS*. Retrieved from Regjeringen.no: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---land-for-land-rapportering-for-skatteformal/id2465431/?uid=fbeb7312-bd23-44f3-8e9b-3bfe036f7b43>
- Det Kongelige Finansdepartement. (2015). Prop. 120 L (2015-2016). *Endringer i ligningsloven (land-for-land-rapportering til skattemyndighetene)*.
- Det Kongelige Finansdepartement. (2022). Prop. 1S (2022-2023). *Proposisjon til Stortinget (forslag til stortingsvedtak) FOR BUDSJETTÅRET 2023*. Det Kongelige Finansdepartement.
- Finans Norge, NHO, Storbedriftenes Skatteforum. (2016). *Høring - land-for-land-rapportering for skatteformål*. Retrieved from regjeringen.no: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---land-for-land-rapportering-for-skatteformal/id2465431/?expand=horingsvar>
- Finansdepartementet. (2016). Forslag til offentlig land-for-land-rapportering for skatteformål. *Forslag til direktiv om endring i EUs konsoliderte regnskapsdirektiv (2013/34/EU) om offentliggjøring av skatteinformasjon for enkelte foretak og filialer*. Finansdepartementet. Retrieved from <https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2016/nov/forslag-til-offentlig-land-for-land-rapportering-for-skatteformal/id2525236/>
- Gutierrez, R. A., & Hoving, P. &. (2022). EU Public Country-by-Country Reporting. *International Transfer Pricing Journal*,, p. volum 29.
- OECD . (2015). *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2020). *Public comments received on the 2020 Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13 Minimum Standard)*. Retrieved from oecd.org: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-2020-review-of-country-by-country-reporting-beps-action-13-minimum-standard.htm>
- OECD. (2021). *New OECD data highlights the importance of the international tax reform discussions*. Retrieved from oecd.org:

- <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/new-oecd-data-highlights-the-importance-of-the-international-tax-reform-discussions.htm>
- OECD. (2021). *Understanding Tax avoidance*. Retrieved from [www.oecd.org](http://www.oecd.org):  
<https://www.oecd.org/tax/beps/>
- Publication Office of the European Union. (2021). DIRECTIVE (EU) 2021/2101 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL. *Official Journal L 429 of the European Union*. Luxembourg: Publication Office of the European Union.
- PWC. (2022). Public Country by Country Reporting: What should businesses be doing to prepare? *Public Country by Country Reporting: What should businesses be doing to prepare?* UK: PricewaterhouseCoopers LLP.
- Skatteetaten. (2022). Faglig rettleiding for utfylling av RF-1352 . Skatteetaten.
- Stortinget. (2016). Prop. 120 L (2015-2016), Innst. 42 L (2016-2017), Lovvedtak 7 (2016-2017). *Endringer i ligningsloven (land-for-land-rapportering til skattemyndighetene)*. Stortinget.
- Tax Justice Norway. (2022). *Land-for-land-rapportering i Norge*. Retrieved from [taxjustice.no](http://taxjustice.no): <https://taxjustice.no/artikkel/land-for-land-rapportering-i-norge>
- Tax Justice Norway. (2023). *Gjennombrudd for global åpenhet i selskaper*. Retrieved from [taxjustice.no](http://taxjustice.no): <https://taxjustice.no/artikkel/gjennombrudd-for-global-åpenhet-i-selskaper>
- Tax Systems. (2022). *WHAT'S NEW IN CBCR?* Retrieved from [taxsystems.com](http://taxsystems.com):  
<https://www.taxsystems.com/tax-news/whats-new-in-cbcr/>