



Evaluering av LLR-regelverket

Innhold

1.	Bakgrunn	6
1.1	Evalueringsoppgaven	6
2.	Metode	7
2.1	Evalueringsmodell	7
2.2	Gjennomføring	8
3.	Utvikling av LLR-regelverket	9
4.	Etterlevelse av rapporteringspliktene	11
4.1	LLR-kravene	11
4.2	Identifisering av rapporteringspliktige enheter	12
4.3	Identifisering av LLR-rapportene	13
4.4	Etterlevelse av forskriftenes krav	14
5.	Bidrag til økt åpenhet	21
5.1	Har reglene som gjennomfører EU-direktivet bidratt til økt åpenhet?	21
5.2	Har de særnorske utvidede kravene bidratt til mer åpenhet?	22
5.3	Reglenes virkeområde	23
5.4	Oppmerksomhet omkring LLR og utvikling i rapporteringen	23
5.5	Bidrag til økt åpenhet - Resultat av spørreundersøkelse	24
5.6	Konklusjon	24
6.	Synliggjøring av skattetilpasning	25
6.1	Bidrar de særnorske reglene til synliggjøring av skattetilpasning?	25
6.2	Reglenes virkeområde	26
6.3	Særsilt utfordring ved å kombinere formål om åpenhet om betalinger til myndigheter og synliggjøring av skattetilpasning	27
6.4	Andre regelverk	27
6.5	Resultat av spørreundersøkelse	29
6.6	Tolkning av LLR-rapportene for skatteformål	29
6.7	Konklusjon	29
7.	Kost-nytte av særnorske krav	30
8.	Observasjoner og innspill	31
8.1	Omfang av rapporteringsplikten	31
8.2	Format og innhold	31
8.3	Innspill til praktiske utbedringer	32
8.4	Tilsyn	33
8.5	Avstemming mot finansregnskapet	34
8.6	Uavhengig verifikasjon	35
8.7	Merknader og Lovutkast	36
	Vedlegg 1: Spørreundersøkelse	37
	Vedlegg 2: Oversikt selskaper	46
	Vedlegg 3: Sentrale dokumenter	47
	Vedlegg 4: Analyse av det norske LLR-regelverket sammenholdt med andre åpenhetsinitiativer	48

Evaluering av LLR-regelverket

Sammendrag

Vi har gjennomført en evaluering av effektiviteten til det norske land-for-land regelverket slik det følger av bestemmelsene i regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandelloven § 5-5a med tilhørende forskrifter. Regelverket ble revidert i desember 2016. De nye bestemmelsene har ikke vært en del av vår evaluering.

Etterlevelse av rapporteringspliktene

Evalueringen viser som ventet at det er et relativt lavt antall selskaper som omfattes av rapporteringskravene, fordi forskriften kun regulerer selskap som driver utvinning av ikke-fornybare naturressurser.

Vi identifiserte 36 selskap hvor vi forventet LLR-rapportering. Av disse var tre selskap unntatt fra rapportering som følge av at morselskapet rapporterer etter annet tilsvarende regelverk. For syv selskap klarte vi ikke å lokalisere LLR-rapport. Evalueringen viser at det er noe vanskelig å få oversikt over hvilke selskap som er pålagt å rapportere og hvilke selskap som har rapportert etter forskriften.

Evalueringen viser også at det er noe variabel etterlevelse, spesielt i forhold til de særnorske utvidede rapporteringskravene.

Bidrag til åpenhet om betalinger til myndigheter

Samlet sett anses rapporteringen å ha bidratt til mer åpenhet. Rapporteringen har bidratt til at mer detaljert informasjon er blitt synliggjort, herunder prosjektinformasjon. Evalueringen viser at regelverket som synliggjør betalinger i størst grad har hatt reell betydning for selskap med gruveaktivitet og for selskap med virksomhet i flere land, der informasjon om betalinger ikke tidligere har blitt publisert på tilsvarende måte.

Antall selskap som regelverket anses ha størst effekt for, er likevel begrenset. Fem av de 36 selskapene vi identifiserte hadde aktivitet innen gruvesektoren. 11 av de 36 selskapene hadde virksomhet i flere land. Dog omfatter rapporteringsplikten et par selskap med betydelig virksomhet over landegrensene.

De særnorske kravene i forskriften bidrar til å sette betalingene i en sammenheng og øker derfor informasjonsverdien av rapporteringen. Norge har vært tidlig ute med LLR-rapportering og har utvidede krav sammenlignet med andre land, noe som kan bidra til å påvirke internasjonal praksis på området.

Synliggjøre uønsket skattetilpasning

Det er vanskelig å måle effekten av forskriften når det gjelder målsetningen om å synliggjøre skattetilpasning. Forskriften har tilgjengeliggjort flere data som kan bidra til slik synliggjøring. Samtidig er det informasjon som ikke inngår i rapporten (f.eks. bruk av lovlige skatteinsentivordninger) som er viktig for å gi en helhetlig forståelse av skatteposisjoner og skattebetalinger.

Man kan ikke se bort fra at kravene til LLR-rapportering har gitt indirekte effekter; for eksempel at debatten knyttet til innføringen av forskriften i seg selv kan ha bidratt til økt oppmerksomhet om selskapers skattepolicy, for eksempel hos selskapenes styrende organer. En slik økt fokus kan også ha hatt noe effekt for selskaper utover den begrensede gruppen som er underlagt LLR-rapportering.

Ved at regelverket om å synliggjøre skattetilpasning er inkorporert i forskriften som opprinnelig hadde som hovedformål å synliggjøre betalinger til myndighetene, kan det synes som om regelverket rettet mot å synliggjøre skattetilpasning får et begrenset og muligens litt tilfeldig nedslagsfelt. Dette kan indikere at om man ønsker å oppnå større effekt av reguleringen bør regelverket knyttet til de to formålene holdes adskilt.

Mulige endringer i forskriften

Vi mener at de observasjoner som er fremkommet ved denne evalueringen bør vurderes i sammenheng med at man vurderer innføring av LLR på mer generelt grunnlag for større virksomheter. I den forbindelse bør det spesielt vurderes om regelverket som skal synliggjøre åpenhet om betalinger til myndigheter bør skilles klarere fra regelverket som skal synliggjøre skattetilpasninger.

Målgruppen for forskriften (selskap som driver virksomhet innenfor utvinning av ikke- fornybare naturressurser eller skogsdrift), og spesielt den andelen som har virksomhet i flere land, er liten. Det vil bety at ytterligere krav eller tilpasning av forskriften har begrenset effekt i Norge når det gjelder målsettingene og at disse selskapene pålegges ytterligere rapporteringsbyrder.

Gjennom arbeidet er det fremkommet både synspunkter som etterspør mer detaljert regulering og synspunkter som anbefaler å avvente utviklingen internasjonalt og heller arbeide for å oppnå større harmonisering av ulike rapporteringskrav og initiativer på tvers av landegrensene.

Forskriften anses i all hovedsak effektiv i forhold til målsettingen om synliggjøring av betalinger til myndigheter for selskaper som driver virksomhet innenfor utvinning av ikke- fornybare naturressurser. Fordi forskriften kun regulerer selskap med utvinningsvirksomhet hvorav et fåtall driver virksomhet i flere land får den en mer begrenset effekt i forhold til å synliggjøre uønsket skattetilpasning.

29.juni 2017
Deloitte AS


Aase Aamdal Lundgaard


Mette Herdlevær

1. Bakgrunn

Stortinget vedtok 10. desember 2013 lovregler som innebærer at nærmere angitte regnskapspliktige foretak samt utstedere av noterte verdipapirer som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og/eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog, skal utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport om sin virksomhet, herunder betalinger til myndigheter på land- og prosjektnivå, «land-for-land-rapportering» (LLR). Lovreglene gjennomførte kravene i EUs konsoliderte regnskapsdirektiv (direktiv 2013/34/EU) kapittel 10, men åpnet samtidig for at det kunne fastsettes særnorske utvidede rapporteringskrav sammenlignet med det som følger av EU-regelverket. Utvidede rapporteringskrav ble fastsatt i forskrift om land-for-land rapportering 20. desember 2013 nr 1682.

Hovedformålet med LLR-regelverket i EU er å bidra til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke-fornybare naturressurser, for på denne måten å ansvarliggjøre myndighetene i land hvor slik virksomhet drives for forvaltningen av inntektene fra landets naturressurser.

Ved behandlingen av lovforslaget anmodet flertallet i Stortingets finanskomité regjeringen om å «sikre at det i regelverket om land-for-land rapportering innarbeides mål om å synliggjøre uønsket skattetilpasning». For å innarbeide dette i regelverket har Finansdepartementet i LLR-forskriften gitt regler om utvidede rapporteringskrav, herunder krav om at det skal gis opplysninger om datterselskaper og rentekostnader mellom foretak i samme konsern.

I Prop. 1 LS (2013-2014) ga departementet uttrykk for at LLR-regelverket skulle evalueres etter tre år, slik at norske erfaringer og posisjoner eventuelt kan spilles inn overfor EU-kommisjonen i forbindelse med evaluering av LLR-regelverket i EU. Kommisjonens evalueringsrapport skal være oversendt til Europaparlamentet og Rådet innen 21. juli 2018. I juni 2015 fattet Stortinget anmodningsvedtak nr 792 (2014-2015), som lyder slik:

«Stortinget ber regjeringen gjennomgå effekten av forskriften for LLR-rapportering målt mot Stortingets målsetting om å synliggjøre uønsket skattetilpasning og sikre at relevante opplysninger knyttet til LLR-rapporteringen fra datterselskaper og støttefunksjoner i tredjeland fremkommer i regnskapet. Stortinget ber regjeringen også vurdere hvordan det kan etableres et tilsyn med rapporteringspliktige etter LLR-regelverket».

Med bakgrunn i overstående har Finansdepartementet bestemt at det skal gjennomføres en evaluering av LLR-regelverket.

1.1 Evalueringsoppgaven

Finansdepartementet har i mandatet for evaluering av LLR-regelverket angitt følgende:

«Det skal foretas en bred og helhetlig evaluering av effektiviteten til det norske LLR-regelverket slik det følger av bestemmelsene i regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandelloven § 5-5a med tilhørende forskrifter. Det skal særlig utredes og vurderes:

- Om det norske LLR-regelverket, herunder reglene som gjennomfører EU-direktivet og de særnorske utvidede rapporteringskravene som er fastsatt for å styrke hovedformålet med regelverket, anses effektivt hensett til hovedformålet med regelverket.
- Om de særnorske utvidede rapporteringskravene, som er fastsatt for å bidra til å synliggjøre uønsket skattetilpasning, anses effektive målt opp mot 1) hovedformålet med LLR-regelverket som følger av EU-regelverket, og 2) formålet om å synliggjøre uønsket skattetilpasning jf. Stortingets anmodningsvedtak nr 792 (2014-2015)».

Arbeidet ble igangsatt medio mai 2017 og slutført ultimo juni 2017.

2. Metode

2.1 Evalueringsmodell

Mandatet angir at det skal foretas en evaluering av effektiviteten av det norske LLR-regelverket.

Effektivitet er normalt knyttet til måloppnåelse. Evaluering av måloppnåelse undersøker hvorvidt effektmålene er oppnådd og hvorvidt det norske LLR-regelverket har bidratt til dette. Vi har derfor gjennomgått effektmålene og de operasjonelle målsettingene for å identifisere indikatorer som egner seg for evaluering, så langt dette lar seg gjøre.

Videre angir mandatet at det skal foretas en særskilt kost/nytte-vurdering, dvs. en produktivitetsevaluering. Evaluering av produktivitet undersøker hvorvidt resultatmålene for henholdsvis kostnad, tid og kvalitet ble oppnådd. Det er ikke oppstilt klare resultatkrav. I evalueringen har vi derfor lagt en samlet vurdering av effekt og kostnad til grunn.

Mandatet angir også i noen tilfeller evaluering av relevans, for eksempel knyttet til rapporteringsplikter, og vi har derfor vurdert relevans der det har vært aktuelt.

Vi har innledningsvis undersøkt selskapets etterlevelse av rapporteringskravene, og deretter evaluert hvorvidt rapporteringen har bidratt til oppfyllelse av de to målsettingene med regelverket.

Oversikten under oppsummerer identifiserte resultatindikatorer som evalueringen har søkt å belyse.

Effekt/produktivitetsmål	Resultatindikator
1. Etterlevelse av rapporteringspliktene: riktig tid, offentliggjøring, innhold og hensiktsmessig presentasjon	• Andel selskap som har offentliggjort rapportene • Andel selskap som har overholdt tidsfrist • Andel som har presentert rapportene på en hensiktsmessig måte • Andel av rapportene som inneholder det fastsatte innholdet
2. Hovedformålet med LLR-regelverket som følger av EU-regelverket: - Bidra til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke-fornybare naturressurser	• Informasjon tilgjengelig før implementering av forskriften sammenholdes med informasjon tilgjengelig etter implementering • Undersøkelse rettet mot selskaper og ulike brukergrupper for å belyse deres anvendelse/ bruk av LLR-rapporteringen
3. Synliggjøre uønsket skattetilpasning	• Informasjon tilgjengelig før implementering av forskriften sammenholdes med informasjon tilgjengelig etter implementering • Undersøkelse rettet mot selskaper og ulike brukergrupper for å belyse deres anvendelse/ bruk av LLR-rapporteringen • Overordnet sammenligning mot andre tilsvarende regelverk for å få en indikasjon på om det kan være andre måltall som bør inkluderes
4. Kost/nytte-vurdering av de særnorske rapporteringskravene	• Undersøkelse om kostnader ved implementering og rapportering • Sammenholde med måloppnåelse

2.2 Gjennomføring

Evalueringen har bestått i tre faser:

Fase 1: Mobilisering og kartlegging

Innsamling av grunnlagsdata; herunder:

- Identifisering av rapporteringspliktige selskaper
- Innhenting av selskapsinformasjon, inkludert selskapenes LLR-rapportering
- Identifisering av relevante brukere

I tillegg ble sentrale dokumenter identifisert, se oversikt Vedlegg 3.

Spørreundersøkelse ble også forberedt. Bakgrunn og omfang av spørreundersøkelsen fremkommer i vedlegg 1. I tillegg ble tre interessenter identifisert for nærmere samtale/ intervju.

Fase 2: Gjennomføring og analyse

Gjennomføring av spørreundersøkelse rettet mot rapporteringspliktige, de berørte selskapene og relevante brukere av LLR-rapporteringene. Innsamlede data og informasjon ble analysert med utgangspunkt i evalueringsmodellen. For tre interessenter ble spørreundersøkelsen gjennomgått nærmere i intervju.

Fase 3: Rapportering og avslutning

Utarbeidelse av rapport.

3. Utvikling av LLR-regelverket

I 2009 utarbeidet Kapitalfluktutvalget NOU 2009:19 "Skatteparadis og utvikling". Oppgaven til utvalget var å utrede skatteparadisenes funksjon med hensyn til kapitalflukt fra utviklingsland. Blant de forslagene som regjeringen fulgte opp fra utvalgets forslag var å utrede om norske multinasjonale selskaper kan pålegges land-for-land-rapportering (LLR).

LLR innebærer at foretak pålegges å rapportere enkelte finansielle, og eventuelt enkelte operasjonelle, opplysninger fordelt på de land hvor foretakene har sin virksomhet. LLR skiller seg fra tradisjonell finansiell rapportering, som innebærer at foretak rapporterer finansiell, og eventuell operasjonell informasjon, på aggregert nivå per foretak og/eller konsern. I regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet ble det uttalt at regjeringen var positiv til innføring av felles EU-regler på dette området og at det var fornuftig å se an utviklingen i EU, samtidig som det ble åpnet for å vurdere om det var grunnlag for å innføre slike regler i Norge på selvstendig grunnlag.

EU-kommisjonen la i 2011 frem forslag til bestemmelser om LLR. Hovedformålet med regelverket var å bidra til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke-fornybare naturressurser, ved å offentliggjøre foretakenes betalinger til myndighetene i de enkelte land hvor de driver slik virksomhet, for på denne måten å ansvarliggjøre myndighetene i de land hvor slik virksomhet drives for forvaltningen av inntektene fra landets naturressurser.

Finansdepartementet sendte EU-kommisjonens forslag til LLR-regelverk på høring i 2011. Høringsinstansene var generelt positive til forslaget om bestemmelser om LLR, men delt i synet på det nærmere innholdet i slike bestemmelser, og hvorvidt Norge burde forsere gjennomføringen i forhold til innføring av slike regler i EU. På bakgrunn av synspunktene som innkom i høringen ga man fra norsk side støtte til EU-kommisjonens arbeid med å utforme krav til LLR, men tok samtidig til orde for at forslaget som Rådet og Parlamentet hadde til vurdering på enkelte områder burde styrkes, blant annet slik at omgåelsesmuligheter reduseres, samt at LLR i større utstrekning kan bidra til å bekjempe skatteunndragelser.

I desember 2012 nedsatte Finansdepartementet en arbeidsgruppe som skulle utrede og komme med forslag til norske regler om LLR. Arbeidsgruppens rapport ble overlevert til Finansdepartementet 30. april 2013, og denne ble sendt på høring.

Stortinget vedtok deretter 10. desember 2013 lovregler som innebærer at nærmere angitte regnskapspliktige foretak, samt utstedere av noterte verdipapirer, som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og/eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog (urskog), skal utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport om sin virksomhet på land- og prosjektnivå. Lovvedtaket var i samsvar med Finansdepartementets forslag i Prop. 1 LS (2013-2014) kap. 20, og gjennomfører LLR-regelverket i EUs konsoliderte regnskapsdirektiv (2013/34/EU) kap. 10.

Ved behandlingen av departementets forslag ba et flertall i Stortingets finanskomité regjeringen om å «sikre at det i regelverket om land-for-land rapportering innarbeides mål om å synliggjøre uønsket skattetilpasning», jf. Innst. 4 L (2013-14). For å innarbeide dette i LLR-regelverket fastsatte Finansdepartementet i forskrift 20. desember 2013 om land-for-land rapportering utvidede rapporteringskrav, opplysninger om datterselskaper og eventuelle rentekostnader mellom foretak i samme konsern.

Stortinget fattet 19.juni 2015 følgende anmodningsvedtak:

«Stortinget ber Regjeringen gjennomgå effekten av forskriften for LLR-rapportering målt mot Stortingets målsetting om å synliggjøre uønsket skattetilpasning og sikre at relevante opplysninger knyttet til LLR-rapporteringen fra datterselskaper og støttefunksjoner i tredjeland fremkommer i regnskapet. Stortinget ber Regjeringen også vurdere hvordan det kan etableres et tilsyn med rapporteringspliktige etter LLR-regelverket».

Finansdepartementet sendte forslag til endringer i LLR-regelverket på høring 30. september 2016, med 8 ukers høringsfrist. Forslaget fulgte deler av Stortingets anmodningsvedtak 792 (2014-2015), og tar utgangspunkt i EU-kommisjonens forslag (COM (2016) 198 final) om endringer i EUs konsoliderte regnskapsdirektiv (2013/34/EU), samt innspill fra sivil sektor. Finansdepartementet fastsatte endringer i LLR-forskriften 22. desember 2016.

Rapporteringspliktige skal etter revidert forskrift oppgi flere nøkkelopplysninger om sin virksomhet og skattemessige forhold. Det ble også fastsatt en ny formålsbestemmelse og en ny bestemmelse om offentliggjøring.

Finansdepartementet fremmet 11. mai 2016 en lovproposisjon for Stortinget med krav om at flernasjonale konsern, uansett bransje, med en konsolidert omsetning på kr 6,5 milliarder eller mer, skal utarbeide og levere LLR-rapport for skatteformål til skattemyndighetene, jf. Prop. 120 L (2015-2016).

Formålet med LLR-reglene i regjeringens forslag i Prop. 120 L (2015-2016) er at skattemyndighetene skal få et bedre grunnlag for å utarbeide risikoanalyser til bruk i sin kontrollvirksomhet, noe som er særlig relevant i saker som gjelder transaksjoner mellom foretak i konsern. Forslaget er en del av regjeringens oppfølging av anbefalingene i NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi, som varslet i Meld. St. 4 (2015-2016), og tiltak 13 i OECD og G20-landenes BEPS-prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting). Forskrift om LLR til skattemyndighetene ble fastsatt av Finansdepartementet 9. desember 2016 med hjemmel i lov 13.juni 1980 om ligningsforvaltning (ligningsloven).

Finansdepartementet fremmet 31. mars 2017 forslag om etablering av tilsyn med land-for-land rapportering etter verdipapirhandelloven, jf. Prop. 76 L (2016-2017). Forslaget følger opp deler av Stortingets anmodningsvedtak nr.792 (2013-2014), jf. Ovenfor. Etter forslaget skal Finanstilsynet føre tilsyn med rapporteringen. Tilsynet skal følge reglene om kontroll med utstederforetaks finansielle rapportering så lang de passer, og kan ilegge overtredelsesgebyr dersom rapporteringspliktige forsettlig overtrer reglene i lov eller forskrift. Stortinget sluttet seg til forslaget, jf. Innst. 296 L (2016-2017).

Både de reviderte kravene til LLR for selskap som driver uttak av ikke-fornybare naturressurser og de nye kravene til LLR for skatteformål har virkning for regnskapsår påbegynt 1. januar 2017 og senere, og har derfor ikke vært en del av denne evalueringen, men er sett hen til ved evaluering av effektmålene.

4. Etterlevelse av rapporteringspliktene

4.1 LLR-kravene

Forskrift av 20. desember 2013 om LLR-rapportering gjelder for foretak som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog, som

- enten har regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 nr 1 til 6, eller nr 13¹ og på balansedagen tilfredsstiller minst to av følgende tre vilkår: årlig salgsinntekt mer enn 320 millioner kroner, balansesum mer enn 160 millioner kroner, gjennomsnittlig antall ansatte gjennom regnskapsåret mer enn 250,
- eller er utsteder med Norge som hjemstat etter verdipapirhandelloven § 5-4 annet til fjerde ledd
- eller er utsteder eller er regnskapspliktig og enten alene eller sammen med datterselskapene tilfredsstiller størrelseskriteriene i første ledd, som har ett eller flere datterselskaper som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog.

Foretak som er omfattet skal utarbeide rapport som minst skal inneholde følgende opplysninger:

- a) den samlede betaling til hver myndighet i løpet av regnskapsåret, fordelt per land og fordelt per type betaling (i form av penger eller in natura):
 - 1) produksjon som avgis til myndighet, herunder finansielle instrumenter som gir rett til produksjon eller produksjonens verdi,
 - 2) skatter og avgifter som pålegges foretakets inntekt, produksjon eller resultat, unntatt skatter og avgifter som pålegges forbruk, for eksempel merverdiavgift, inntektsskatt for personer eller omsetningsavgift,
 - 3) royaltier,
 - 4) utbytte,
 - 5) signatur-, funn- og produksjonsbonuser,
 - 6) lisens-, leie- og adgangsgebyr, samt andre vederlag for lisenser og/eller konsesjoner,
 - 7) betaling for forbedret infrastruktur, og
 - 8) aksjer, andeler eller andre eierrettigheter som myndigheten får i foretaket eller i foretakets datterselskaper eller i nærstående parter til foretaket, jf. Regnskapsloven § 7-30b.
- b) betalinger knyttet til et prosjekt skal også rapporteres per prosjekt og per type betaling

Opplysningskravet gjelder ikke for betalinger som tilsvarer mindre enn 800 000 kroner, som gjøres enkeltvis eller som flere sammenhørende betalinger innenfor samme regnskapsår.

Når det er plikt til å gi opplysninger om betalinger skal rapporten også inneholde opplysninger om:

- foretakets investeringer
- salgsinntekt
- produksjonsvolum
- kjøp av varer og tjenester fordelt på de enkelte land hvor foretaket driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog.

Det skal i rapporten også opplyses om foretakets rentekostnad til andre foretak i samme konsern som er hjemmehørende i andre jurisdiksjoner enn foretaket.

Beløp som er utbetalt av foretaket for forpliktelser som pålegges på enhetsnivå, kan rapporteres på enhetsnivå i stedet for på prosjektnivå.

For betalinger in natura til en myndighet skal både verdi og, når relevant, mengde oppgis. Det skal gis en forklaring om hvordan verdien er fastsatt.

¹ Endret ved forskrift 22 des 2016 nr. 1861(i kraft 1 jan 2017) til regnskapsloven § 1-2 nr. 1, 3, 4, 5, 6 eller nr. 13.

For foretak som er konsern skal det også lages en konsolidert rapport. Konsernrapporten skal, uavhengig av om det er plikt til å gi opplysninger om betalinger, inneholde opplysninger om hvor foretakets datterselskap er hjemmehørende og om antall ansatte.

Plikten til å utarbeide en årlig rapport gjelder ikke for regnskapspliktige som utarbeider en årlig rapport etter tilsvarende utenlandsk regelverk. Det samme unntaket gjelder dersom opplysninger etter første ledd første punktum er tatt inn i morselskapets årlige rapport om konsernets betalinger til myndigheter utarbeidet som konsernrapportering etter reglene i Regnskapsloven med tilhørende forskrift eller etter «tilsvarende utenlandsk regelverk».

Forskriften av 20.12 2013 definerer «tilsvarende utenlandsk regelverk» som nasjonal lovgivning i EØS-stat som gjennomfører direktiv 2013/34/EU².

I det følgende gjennomgås selskapenes rapportering i forhold til kravene i forskriften, med basis i identifiserte rapporteringspliktige enheter og deres gjennomførte rapportering. I gjennomgangen har vi i all hovedsak fokusert på regnskapsåret 2015, da fristen for 2016 rapporteringen ikke er utløpt på tidspunkt for gjennomgangen. Vi har imidlertid i noen grad sett hen til rapporteringen i 2014 og 2016 der det er tilgjengelig informasjon, og hensyntatt denne hvis relevant.

Det understrekes at formålet med gjennomgangen har vært å påse overordnet etterlevelse, vi har ikke foretatt noen detaljkontroll med tanke på å identifisere feil eller mangler ved den enkelte rapport. En slik detaljert gjennomgang har heller vært ikke mulig innenfor tidsrammen for evalueringen. Utgangspunktet for analysene har vært LLR-rapportene og vi har ikke hatt anledning til å sammenholde informasjon i LLR-rapporten med øvrig tilgjengelig informasjon fra selskapene eller andre kilder. En slik ytterligere kvalitativ vurdering krever i tillegg en grundig analyse av det enkelte selskap og detaljert gjennomgang av skatteregimene der selskapene opererer, noe som ikke har vært en del av mandatet for denne gjennomgangen.

4.2 Identifisering av rapporteringspliktige enheter

Det foreligger ingen offentlig oversikt over hvilke selskap som har rapportert eller har plikt til å utarbeide LLR-rapportering. For å identifisere potensielt rapporteringspliktige selskaper har vi derfor:

- 1) Rettet henvendelse til Regnskapsregisteret.
- 2) Benyttet Oslo Børs sin hjemmeside og sortert selskapene på henholdsvis sektorene «Energi» og «Materialer». Selskapene er videre vurdert med hensyn på om de faller innenfor utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog.
- 3) Benyttet siste tilgjengelige EITI^{3,4} rapport. Denne rapporten inkluderer en liste over alle selskap som driver petroleumsvirksomhet på norsk sokkel og som har rapportert betalinger under EITI regelverket.
- 4) Benyttet Standard & Poor's finansielle database, Capital IQ, til å kartlegge rapporteringspliktige enheter ved å hente uttrekk av bransjedata og finansielle data som tilsier rapporteringsplikt etter forskriften.

Ved rapportering til Regnskapsregisteret skal selskapene angi hvorvidt de er underlagt LLR-rapportering. I 2015 hadde 2480 selskaper kryssset av for at de er underlagt LLR-rapportering ved innsending til Regnskapsregisteret. Det er altså svært mange selskaper som har misforstått denne opplysningsplikten og Regnskapsregisteret har dermed ingen sikker oversikt over hvem som har rapportert. Vi har derfor i hovedsak basert oss på gjennomgang av selskaper notert på Oslo Børs i de aktuelle sektorene, oversikt over oljeselskaper fra EITI-rapporteringen, samt data fra Capital IQ.

² Endret ved forskrift 22 des 2016 nr. 1861 (i kraft 1 jan 2017) til: «Med «tilsvarende utenlandsk regelverk» menes
a) Nasjonal lovgivning i EØS-stat som gjennomfører direktiv 2013/34/EU.
b) Tilsvarende nasjonal lovgivning i Canada som gjelder for foretak innen utvinningsindustrien».

³ EITI: Extractive Industries Transparency Initiative. Implementert i Norge ved Forskrift om Rapportering og avstemming av pengestrømmer (OR-2009-06-26-856). Formålet med denne forskriften er å bidra til gjennomsiktighet i pengestrømmer fra petroleumsvirksomheten til staten.

4. <http://www.eiti.no/2016/12/29/norges-attende-eiti-rapport-ferdigstilt/>

For de identifisert selskapene som kunne være relevante for LLR-rapportering benyttet vi offentlig tilgjengelig regnskapsinformasjon om selskapenes salgsinntekter, balansesum og gjennomsnittlig antall ansatte for å sortere ut de selskapene som faller inn under rapporteringsplikten. Utsteder med Norge som hjemstat etter verdipapirhandelloven § 5-4 annet til fjerde ledd er rapporteringspliktig uavhengig av de kvantitative kriteriene. Vi benyttet oversikt publisert fra Oslo Børs⁵ for å identifisere selskap med hjemstat Norge. Vår initiale liste inneholdt to selskaper med hjemstat utenfor Norge. Disse selskapene har rapportert betalinger til myndighetene basert på EU-direktivet, men er ikke underlagt den norske forskriften og er derfor ikke med i den videre analysen.

Basert på gjennomgangen identifiserte vi 36 selskaper som vi forventet skulle ha utarbeidet en LLR-rapport (Se vedlegg 2 for liste over selskaper). Vi understreker at vi ikke kan konkludere med at vår liste er komplett. Under bestemmelsene for EITI i 2015 rapporterte i tillegg om lag 30 oljeselskap med virksomhet i Norge som er under grenseverdiene for LLR-rapportering primært fordi de foreløpig er i letefasen.

Tabellen nedenfor viser fordelingen av selskapene per sektor.

Tabell 1 - Antall selskaper per sektor

Antall selskaper i utvinningsindustrien: Oljeselskap	31
Antall selskaper i utvinningsindustrien: Gruveselskap	5
Antall selskaper i skogsdrift innen ikke-beplantet skog	-
Totalt	36

Hvorav:

Tabell 2 - Bakgrunn for rapporteringsplikt

Antall selskaper som er rapporteringspliktig som følge av at de er utstedere	12
Antall selskaper som er rapporteringspliktig med bakgrunn i regnskapslovens krav	24
Totalt	36

4.3 Identifisering av LLR-rapportene

I henhold til regnskapsloven § 3-5 jf. Verdipapirhandelloven § 5-5a skal det i årsberetningen opplyses om hvor LLR-rapporten er offentliggjort. Vi har derfor gjennomgått selskapenes årsberetninger for å lokalisere LLR-rapportene.

For de selskap der vi ikke fant noen henvisning i årsberetningen har vi:

- Foretatt søk i *årsrapport* etter LLR-rapport
- Foretatt søk på *nettside* etter LLR-rapport

⁵ <https://www.oslobors.no/Oslo-Boers/Notering/Aksjer-egenkapitalbevis-og-retter-til-aksjer/Oslo-Boers-og-Oslo-Axess/Noterte-selskapers-hjemstat>

Tabell 3 - Identifiserte rapporter

Selskap som har henvist til LLR fra årsberetningen a)	26
- Hvorav to selskap som har henvist, men hvor vi ikke har lokalisert LLR-rapporten b)	2
Selskap som har inkludert LLR i årsberetningen, kravet anses således oppfylt c)	2
Selskap som har laget LLR rapport selv om det ikke er henvist fra årsberetningen d)	3
Selskap der det verken er henvist eller lokalisert LLR rapport	5
Totalt	36

Det er 26 selskaper (a, b og c) som både har henvist til LLR i årsberetningen i samsvar med lovverket og hvor vi samtidig har identifisert LLR-rapport. I tillegg identifiserte vi tre selskap(d) som hadde publisert LLR-rapport selv om det ikke var henvist i årsberetningen. Samlet lokaliserte vi derfor LLR-rapport for 29 selskap (a, b, c og d).

Det bemerkes at rapportene har ulike benevnelser, noe som gjorde det vanskeligere å søke opp henvisningen⁶.

Plikten til å utarbeide en årlig rapport gjelder ikke dersom opplysninger om betalinger er tatt inn i morselskapets årlige rapport om konsernets betalinger til myndigheter utarbeidet som konsernrapportering etter «tilsvarende utenlandsk regelverk». Som det fremkommer av tabell 4 var det tre selskap som hadde anvendt denne bestemmelsen i 2015 og disse selskapene rapporterte derfor ikke etter norsk regelverk. De er ekskludert fra den videre analysen, da evalueringen omfatter det norske LLR-regelverket. Det er dermed 26 selskap som inngår i den videre analysen.

Tabell 4 - LLR-rapportering, per regelverk

Antall selskaper som har rapportert LLR etter norsk regelverk	26
Antall selskaper som har rapportert etter utenlandsk regelverk	3
Antall selskaper som ikke har rapportert etter verken norsk eller utenlandsk regelverk	7
Totalt	36

For syv selskaper har vi ikke lokalisert LLR-rapport. Vi kan derfor ikke utelukke at vi har oversett rapporten eller angi årsak til eventuell manglende rapportering.

4.4 Etterlevelse av forskriftenes krav

For å evaluere etterlevelse har vi sammenholdt selskapenes rapportering med kravene i forskriften. Analysen omfatter følgende krav:

- Offentliggjøring av rapporten
- Tidsriktig utarbeidelse av rapporten
- Presentasjon
- Innhold i rapporteringen sammenholdt med kravene i forskriften, herunder de særnorske utvidede rapporteringskravene

⁶ Ved søk etter rapporter i årsrapport og på nettside er følgende søkeord brukt per selskap:
Engelsk: Payment to government, Payments to governments, CBC, Country by country, Country by country reporting
Norsk: Utbetaling til myndigheter, Betaling til myndigheter, Betalinger til myndigheter, LLR, Land for land, Land for land rapportering

4.4.1 Offentliggjøring av rapporten

Alle børsnoterte selskaper plikter å offentliggjøre finansiell informasjon, herunder årsregnskap og årsberetning. Foretak med noterte verdipapirer på Oslo Børs eller Oslo Axess offentliggjør informasjonen gjennom informasjonssystemet til Oslo Børs. Offentliggjøring gjøres enten ved å legge ut en link til rapporten, eller ved å gi informasjon om hvilken internettside informasjonen er tilgjengelig på. I tillegg har alle norske foretak plikt til å sende årsregnskap og årsberetning til Regnskapsregisteret hvor informasjonen blir offentlig tilgjengelig og kan hentes ut. Offentliggjøring av LLR-rapporteringen følger tilsvarende system.

Av de 26 selskapene som har rapportert LLR etter norsk regelverk fant vi følgende:

Tabell 5 - Offentliggjøring

Antall selskap som har publisert rapporten på egen nettside	16
Antall selskap som kun har publisert rapporten via Regnskapsregisteret	10
Totalt	26

For å ivareta offentlighetshensynene bak LLR-rapporteringen foreslo arbeidsgruppen bak forskriften fra 2013 at LLR-rapportene i tillegg til å registreres i Regnskapsregisteret og i informasjonssystemet til Oslo Børs, skal offentliggjøres på foretakenes hjemmeside, uavhengig av om rapporteringsplikten er hjemlet i regnskapsloven eller i verdipapirhandelloven. Dette ble ikke fulgt opp da LLR-forskriften ble fastsatt i desember 2013.

Det har derfor, som det fremkommer over, vært tidkrevende og vanskelig å lokalisere rapportene. Undersøkelse blant selskap og brukere (se vedlegg 1) viser også at det synes å være enighet om at rapportene ikke er lett tilgjengelig.

Det er i 2016 inntatt en ny bestemmelse i LLR-forskriften med krav om offentliggjøring av LLR-rapporten på foretakets hjemmeside, men dette har ikke vært et krav i perioden som evalueres. Det vil bli enklere å lokalisere rapportene basert på den reviderte forskriften som trer i kraft fra 2017 og dette vil derfor bidra til økt tilgjengelighet og derigjennom økt synlighet.

4.4.2 Tidsriktig utarbeidelse av rapporten

I henhold til Regnskapsloven §3-3d og Verdipapirhandelloven § 5-5a skal det henvises til LLR-rapporten fra selskapet årsberetning. Det innebærer at LLR-rapporten senest skal offentliggjøres samtidig med årsregnskapet. For selskap med noterte verdipapirer og Norge som hjemstat betyr det senest 30. april i året etter regnskapsåret. For øvrige selskap betyr det senest 30. juli⁷ i året etter regnskapsåret for selskap som har regnskapsår som avsluttes 31. desember.

Av de selskap som har rapportert, var rapporten enten vedlagt regnskapet som er sendt til Regnskapsregisteret eller, som for noterte selskap, publisert samtidig med årsregnskapet på selskapets nettsider. Vår undersøkelse har ikke gitt indikasjon på at de selskap som har utarbeidet LLR-rapport ikke har utarbeidet rapporten tidsriktig.

4.4.3 Presentasjon

De fleste selskapene har LLR-rapporten som en separat rapport. Vi observerte at to selskap hadde inkludert LLR-rapporten som en note, og at to selskap hadde inkludert rapporten som en del av årsberetningen. Enkelte selskap inkluderte rapporten som en del av årsrapporten.

⁷ Årsregnskap etter regnskapsloven §8-2 skal sendes regnskapsregisteret senest en måned etter at regnskapet er fastsatt.

Det er ikke krav i forskriften til språk⁸, format eller til bakgrunnsinformasjon. Vi identifiserte seks rapporter med norsk språk og to rapporter som var publisert på både norsk og engelsk. De øvrige var på engelsk.

Formatet varierer fra selskap til selskap. Noen selskap har kun en tabell som utgjør hele LLR-rapporten. De fleste selskapene har likevel en kort introduksjon til rapporteringskravene, noe som bidrar til å øke forståelsen av rapporten.

Noen selskaper gir utdypende informasjon om hvordan de har forstått regelverket og enkelte beskriver at ledelsen har anvendt skjønn i tolkningen av ordlyden i standarden. Flere av selskapene gir noe utfyllende kommentarer om de ulike rapporteringspostene og hvordan de har forstått disse. Enkelte gir også en kort omtale av aktiviteten og skattesystemene i de landene de har virksomhet.

Rapporter som samler betalinger og tilleggsinformasjon gjør det mer intuitivt å se betalingene i en sammenheng. Et standardformat kunne gjort det enklere å følge rapporteringen da man ved et kjent format raskere kan identifisere den informasjonen man søker. Sammenligning mellom selskap kan også bli enklere. Selv om formatet på rapportene varierer, er hovedinntrykket dog at rapporteringen er oversiktlig og tilpasset det enkelte selskapets virksomhet.

4.4.4 Innhold i rapporteringen

Av de 26 selskapene som har rapportert LLR etter norsk regelverk, hadde 17 selskap virksomheten sin kun i Norge og ni selskaper hadde virksomhet i flere land. Av de ni selskapene med virksomhet i flere land var alle med unntak av ett selskap noterte foretak. Seks selskap hadde utvinningsvirksomhet i inntil tre land og tre selskap hadde utvinningsvirksomhet i mer enn tre land. For to selskap med virksomhet utenfor Norge hvor vi forventet rapportering lokaliserte vi ingen LLR-rapport.

Tabell 6 - Virksomhet

Antall selskap som kun har virksomhet i Norge	17
Antall selskap med virksomhet i to til tre land	6
Antall selskap med virksomhet i mer enn tre land	3

For to av selskapene var den rapporteringspliktige utvinningsvirksomheten kun en mindre del av selskapenes totale virksomhet.

Rapportering av betalinger

Tabell 7 oppsummerer gjennomgang av rapportering knyttet til betalinger basert på den delen av forskriften som implementerer EU regelverket:

Tabell 7 - Informasjon om betalinger

Obligatoriske krav	Antall som rapporterer betalinger	Antall som opplyser ikke aktuelt eller viser "null"*	Antall som ikke omtaler	Totalt antall selskaper
Rett til produksjon ("Production entitlement")	2	8	16	26
Skatte- og avgiftsbetalinger	24	1	1	26
Royaltyer	7	6	13	26

⁸ Det vises til Verdipapirhandelloven § 5-13 (3) vedrørende unntak for norsk språk for utstedere.

Obligatoriske krav	Antall som rapporterer betalinger	Antall som opplyser ikke aktuelt eller viser "null"*	Antall som ikke omtaler	Totalt antall selskaper
Utbytte	0	11	15	26
Signatur-, funn- og produksjonsbonuser	2	9	15	26
Lisens-, leie- og adgangsgebyr, samt andre vederlag for lisenser og/eller konsesjoner.	16	3	7	26
Betaling for forbedret infrastruktur	1	9	16	26

* Enkelte selskap opplyser i tekst at de ikke har gjort betalinger over 800 000 kroner og derfor ikke har noe å rapportere for enkelte betalingstyper. Andre omtaler ikke poster de ikke har rapportert på.

Selskapene har ulik praksis med hensyn til å tydeliggjøre hvorvidt informasjonen etter forskriften er relevant eller ikke. Enkelte inkluderer alle elementene etter forskriften og angir «0» enten dersom de ikke har hatt slik betaling eller den er under 800 000 kroner. Andre kommenterer at det som ikke er rapportert på ikke er relevant, mens en del selskap ikke omtaler krav etter forskriften som det ikke er rapportert på.

Etter forskriften skal det opplyses om den samlede betaling til hver myndighet i løpet av regnskapsåret, fordelt per land og fordelt per type betaling. Syv selskap opplyste til hvilken myndighet i det enkelte land det var betalt. De fleste spesifiserte ikke navn på myndigheter. Enkelte av de med kun virksomhet i Norge beskrev at alle betalinger var til «myndigheter i Norge».

Flere av selskapene fremhever hvordan de har forstått regelverket der det er operatøren⁹ i prosjekter som betaler avgifter til myndighetene. Mange opplyser at de rapporterer bruttotall som operatør, og ikke inkluderer avgifter dersom de kun er deltaker, da det er operatør som forestår rapportering til myndighet på vegne av fellesskapet. Enkelte selskap oppgir både bruttotall og nettotall. Enkelte opplyser også at de i betalinger til myndighetene har inkludert renter. I tillegg gir en del selskap informasjon om hvordan de har forstått betegnelsen «prosjekt».

Av de 26 selskapene som har rapportert LLR etter norsk regelverk hadde 17 selskaper kun virksomhet i Norge. For denne gruppen viser rapportene i all hovedsak betalinger av skatter og avgifter. Skatter betales på selskapsnivå og ikke på prosjektnivå i Norge, slik at prosjektrapportering av inntektsskatt ikke er aktuelt for selskap som kun har virksomhet i Norge. Enkelte avgifter betales på prosjektnivå av operatøren i prosjektene. Ni av selskapene som kun har virksomhet i Norge rapporterte betalte avgifter per prosjekt.

Blant selskapene med virksomhet utenfor Norge som rapporterte betalinger informerte alle med unntak av ett selskap også om betalinger per prosjekt. Seks av disse viste også tilleggsinformasjonen på prosjektnivå.

For de ni selskapene med virksomhet i flere land observerte vi at flere av selskapene i tillegg til skatter og avgifter, også rapporterte om royalties, bonuser, «government entitlement» inkludert skatter betalt in natura, brutt ned på prosjekt, og for enkelte selskap også per myndighet. Som forventet varierte det fra selskap til selskap hvilke opplysninger som var inkludert. Relevans vil avhenge av hvilke land selskapet er i og hvilke prosjekter selskapet deltar i. Det varierte også hvor mye tilleggsinformasjon de enkelte selskapene ga om de ulike betalingene.

⁹ For prosjekter i utvinningsvirksomhet er det vanlig at det utpekes et selskap som står for den operative virksomheten i utvinningstillatelsen. Betaling av avgifter skjer ofte fra operatør til myndigheter på vegne av alle selskapene som er tildelt rettigheter i utvinningstillatelsen (rettighetshaverne). Rettighetshaverne blir deretter belastet sin andel av avgiftene via avregning fra operatør.

To selskap rapporterte beløp knyttet til betalinger in natura. Av disse spesifiserte ett selskap volum og verdi. Ett selskap hadde opplyste at in natura betalinger var inkludert i skattebetalinger, men vi identifiserte ikke spesifikasjon av volum og verdi. For ett selskap var det ikke opplyst om betalinger in natura, men en stikkprøve mot regnskapet indikerte at in natura skatter var relevant.

To selskap hadde inkludert «social contribution» i LLR-tabellen i rapporten og inkluderte dermed mer enn det som er kravene etter forskriften.

Særnorske krav om inntekter, investeringer med videre

Når det gjelder den utvidede særnorske informasjonen om inntekter, investeringer, produksjon, kjøp av varer og tjenester og renter har noen valgt å henvise direkte til noter eller årsregnskap for hele eller deler av informasjonen. Dette gjelder selskaper som kun har virksomhet i Norge. Andre har oppgitt denne informasjonen i tekst, noen presenterer den i tabell sammen med betalingene til myndighetene og noen i separate tabeller. Noen selskap har splittet inntekter på salg til nærstående og eksterne og gir dermed mer detaljert informasjon enn det forskriften angir.

Tabell 8 - Særnorske krav om inntekter, investeringer, produksjon, kjøp av varer og tjenester og konserninterne renter

Obligatoriske krav	Antall som opplyser om beløp/volum*	Antall som opplyser ikke aktuelt eller viser "null"	Antall som ikke omtaler	Totalt antall selskaper
Investeringer	20	2	4	26
Salgsinntekter	19	3	4	26
Produksjonsvolum	18	3	5	26
Vare- og tjenestekostnader	14	4	8	26
Interne rentekostnader	14	5	7	26

*Enten direkte i LLR rapport, eller med referanse fra LLR rapport til noter i finansregnskapet

Som det fremkommer inkluderer majoriteten av selskapene informasjon om inntekter, investeringer og produksjon enten direkte i LLR-rapporten, ved referanse til noter eller forklarte at det ikke var relevant. Færrest selskap opplyser om kjøp av varer og tjenester. Det kan indikere at dette begrepet har vært uklart. Ved den reviderte forskriften erstattes dette med «Kostnader». Fire selskap inkluderte ingen tilleggsinformasjon i selve LLR-rapporten selv om de rapporterte betalinger og henviste heller ikke fra LLR-rapporten til regnskapet.

Særnorske krav om datterselskap og hvor de høres hjemme, samt antall ansatte og konserninterne renter

For dette punktet har vi sett spesielt på selskapene med internasjonal virksomhet.

Tabell 9 - Oppsummering særnorske krav om datterselskap, hjemmehørende, konsernintern rente

Antall selskap med virksomhet i flere land	9
Herav selskap som har inkludert liste med datterselskap i LLR-rapporten, hvor selskapet er hjemmehørende og antall ansatte	6
Herav selskap som har inkludert informasjon om konserninterne rente	4

Med hensyn til informasjon om datterselskap og hvor de hører hjemme, har seks av de ni selskapene med aktivitet i flere land inkludert en liste over datterselskap. Noen oppgir i tillegg eller i stedet for "country of incorporation" også "tax jurisdiction" og/eller "country of operation". Av de som har

inkludert informasjon om datterselskap i LLR-rapporten har fire selskap også inkludert foretakets rentekostnad til andre foretak i samme konsern som er hjemmehørende i andre jurisdiksjoner enn foretaket. Rentekostnad synes da, i samsvar med forskriften, å være spesifisert for samtlige av datterselskapene, uavhengig av om datterselskapet har utvinningsvirksomhet eller rapporteringspliktig betaling til myndigheter. I tillegg har ett selskap oppgitt sum rentebetalinger fra datterselskapene, men ikke fordelt per selskap.

Tre av selskapene hadde ikke inntatt oversikt over datterselskapene i LLR-rapporten. En mulig forklaring kan være at de har ansett denne informasjonen som dekket via note til finansregnskapet. Ett av selskapene så ikke ut til å ha inkludert informasjon om rentebetalinger verken i LLR-rapporteringen eller i note.

Ett selskap opplyste at de ikke hadde betalinger til myndighetene da de kun var deltaker i prosjekter og ikke operatør. Da var det heller ikke gitt annen informasjon i LLR-rapporten. Dette kan indikere at man har tolket forskriften dithen at om man ikke har slike betalinger i regnskapsåret faller all den øvrige informasjonsplikten bort, til tross for ordlyden i forskriften som angir at "Konsernrapporten skal, uavhengig av om det er plikt til å gi opplysninger om betalinger, inneholde opplysninger om hvor foretakets datterselskap er hjemmehørende, om antall ansatte i det enkelte datterselskap og om hvert enkelt datterselskaps rentekostnad til andre foretak i samme konsern som er hjemmehørende i andre jurisdiksjoner enn datterselskapet" (vår understrekning).

Denne presiseringen blir spesielt viktig etter at revidert forskrift trer i kraft, da denne delen av forskriften utvides med ytterligere rapporteringspunkter.

Som det fremkommer av gjennomgangen ser det ut til at en del av selskapene kun delvis har inkludert den særnorske tilleggsinformasjonen. Særlig gjelder dette opplysningen om kjøp av varer- og tjenester, informasjon om datterselskap og konsernintern rente.

Erklæring fra de som er ansvarlig, jf. Verdipapirhandelloven § 5.5a 2.ledd

For selskap med noterte verdipapirer skal årsrapporten inneholde erklæring fra de personene som er ansvarlig hos utstederen, med tydelig angivelse av navn og stillingsbetegnelse, om at LLR-rapporten etter deres beste overbevisning, er utarbeidet i samsvar med kravene i forskriften.

Bekreftelsen skal bidra til å skjerpe styrets og administrasjonens bevissthet rundt viktigheten av å etablere gode rutiner knyttet til LLR-rapportering. Involvering på styre- og ledelsesnivå kan også bidra til å sette skatt og selskapenes skattepolicy på styreagendaen.

Av de totalt 36 identifiserte selskapene, har 12 selskap noterte verdipapirer. Ti av disse har rapportert LLR. Av disse ti viser vår gjennomgang at seks selskaper hadde inkludert erklæringen i sin årsrapport. En av erklæringene var kun signert av daglig leder, de andre av daglig leder og styret. Erklæringen er som beskrevet i forskriften en del av årsrapporten, mens LLR-rapporten ofte publiseres adskilt fra årsrapporten. Erklæringen var enklest å lokalisere der LLR-rapporten var publisert som en del av årsrapporten og erklæringen fulgte i sammenheng med rapporten.

For fire selskap har vi ikke lokalisert erklæringen.

4.4.5 Spørreundersøkelse

Vi har foretatt en spørreundersøkelse blant selskap og brukere (se vedlegg 1) om forhold knyttet til innhold, form og tilgjengelighet av rapportene. Tilbakemeldingene kan tolkes i retning av at det er større usikkerhet om rapportens innhold blant brukerne av LLR-rapportene enn de rapporteringspliktige selskapene. Blant de rapporteringspliktige selskapene spriker svarene noe mer. En overvekt av respondentene indikerer at et mer standardisert format for LLR-rapportene kan være hensiktsmessig. Begrunnelsene varierer mellom brukerne av rapportene og de rapporteringspliktige selskapene.

Det fremheves fra enkelte brukere at det er usikkerhet om datakildene. Et flertall ønsker ikke å underlegge LLR-rapportene revisjonsplikt. Et argument som trekkes frem av enkelte brukere er at rapporten i stedet bør inntas i note til regnskapet eller at rapporten bør vise en avstemming mot noter i regnskapet. Fra brukersiden fremkommer det videre at det er krevende for brukerne av rapportene å identifisere hvem som er rapporteringspliktige selskaper og hvor rapportene er publisert.

4.4.6 Konklusjon

29 selskap (81%) av en forventet populasjon på 36 selskaper har utarbeidet LLR-rapport etter norsk eller tilsvarende utenlandsk regelverk. Tre av disse selskapene henviste til rapport utarbeidet av morselskap etter utenlandsk regelverk. Tre av selskapene som hadde utarbeidet rapport hadde ikke henvist til denne fra styrets årsberetning.

Praksis varierer med hensyn til om rapporten kun er publisert i Regnskapsregisteret eller også på selskapets nettsted. Benevnelsen på rapporten varierer også. Det er dermed tidkrevende og vanskelig å lokalisere rapportene. Det indikerer at det kan være hensiktsmessig å definere nærmere hvordan og hvor rapportene skal publiseres.

Vi har ikke identifisert rapportering fra syv selskap som vi forventet skulle rapportere.

Basert på vår gjennomgang ser det ut til at de selskapene som har rapportert, har rapportert i tide.

Innholdsmessig ser rapportene i hovedsak ut til å reflektere kravene i henhold til forskriften som implementerer EU-forskriften. Formatet på rapportene varierer, men hovedinntrykket er at rapporteringen er oversiktlig og tilpasset det enkelte selskapets virksomhet. Undersøkelse og innspill gir indikasjon på at et mer standardisert format kunne vært hensiktsmessig.

Med hensyn til de særnorske kravene observerte vi mangler, særlig knyttet til informasjon om kjøp av varer og tjenester, interne rentekostnader og datterselskap. Erklæring fra ansvarlige mangler for fire av ti selskaper som har krav om en slik erklæring.

5. Bidrag til økt åpenhet

Effektmål

Hovedformålet med LLR-regelverket som gjennomfører EU-direktivet er å bidra til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke- fornybare naturressurser, for på den måten å ansvarliggjøre landets myndigheter for forvaltningen av inntektene fra landets naturressurser.

Indikatorer

For å undersøke effekten har vi sammenholdt informasjon tilgjengelig før implementering av forskriften med informasjon tilgjengelig etter implementering.

I den videre analysen av bidrag til åpenhet har vi undersøkt:

- *Om reglene som gjennomfører EU direktivet bidrar til hovedformålet*
- *Om de særnorske utvidede kravene bidrar til hovedformålet*
- *Reglenes virkeområde*
- *Oppmerksomhet om LLR rapporteringen i samfunnet*
- *Resultat av spørreundersøkelse*

5.1 Har reglene som gjennomfører EU-direktivet bidratt til økt åpenhet?

Reglene som implementerer EU-direktivet innebærer at selskapene skal publisere informasjon om betalinger til myndigheter per land og prosjekt.

Før forskriften ble implementert i Norge var det, så langt vi har kunnet bringe på det rene, kun to selskap blant foretakene som driver med uttak av ikke-fornybare naturressurser, som publiserte LLR-rapportering på frivillig basis i Norge.

For øvrig var ikke informasjon om betalinger til myndigheter per land og betalingstype tilgjengelig før forskriften ble implementert med mindre selskapet var rapporteringspliktig under EITI. Data basert på EITI har vært publisert i Norge fra 2008. EITI-rapportering omfatter kun betalinger til myndigheter i Norge og kun selskap som driver utvinning av petroleum. Gruveselskap er ikke omfattet av EITI i Norge, slik at for denne sektoren har forskriften bidratt til at ny informasjon er tilgjengeliggjort. Det samme gjelder for selskaper som driver oljeutvinning kun i land utenfor Norge.

Før forskriften ble implementert var det ingen rapportering på prosjektbasis.

Notene til finansregnskapene spesifiserer oftest avsatt skatt og betalbar skatt, men ikke nødvendigvis betalt skatt i regnskapsåret, og informasjonen gis ikke per land eller prosjekt slik som i LLR-rapporteringen.

Reglene om LLR-rapportering synliggjør betalinger som ikke tidligere var offentliggjort og dermed bidrar LLR-rapportering til økt åpenhet.

Den videre analysen er splittet på selskap som kun driver virksomhet i Norge og selskap som driver virksomhet i flere land.

Selskap med virksomhet kun i Norge (17 selskap):

For de selskapene som kun har virksomhet i Norge er tilleggsverdien av LLR-rapporten sammenholdt med årsregnskapet av mindre betydning enn for de selskapene som opererer i flere land. I Norge har alle selskap som faller inn under rapporteringskravene regnskapsplikt. Regnskapene er offentlig tilgjengelig via Regnskapsregisteret. For disse selskapene fremkommer sum skattekostnad av regnskapet, notene gir utdypende informasjon om utsatt skatt, skattegrunnlag og skattekostnad, informasjon om inntekter og investeringer med videre, som setter skatt inn i en egnet sammenheng. Betalt skatt det enkelte år fremkommer ikke alltid av regnskapet, det samme gjelder eventuelle betalte avgifter. 16 av de 17 selskapene som kun har virksomhet i Norge er imidlertid oljeselskap som også er rapporteringspliktig via

EITI, slik at betalinger til myndigheter (skatter, avgifter) allerede har blitt publisert i EITI rapporten. I tillegg publiserer Oljeskattekontoret informasjon om betalt skatt per selskap.

For selskapene som kun har virksomhet i Norge er det i hovedsak skatter og avgifter selskapene har inkludert i LLR-rapporten, altså informasjon om betalinger til myndigheter som allerede har vært offentlig tilgjengelig for en stor andel av selskapene som faller inn under forskriften.

Skatter i Norge betales på selskapsnivå og ikke prosjektnivå slik at prosjektrapportering ikke er relevant for skatter i Norge. Forskriften har medført at betalte avgifter i Norge er spesifisert av selskapenes utpekt som operatør per prosjekt (lisens), men det er usikkert hvilken nytteverdi denne rapporteringen har gitt. Høringsinstansene til det norske regelverket har i liten grad vært opptatt av prosjektrapportering.

Selskap med virksomhet i flere land (9 selskap):

For selskap som opererer i flere land gir LLR-rapporten ny informasjon. Betalinger til myndighetene spesifiseres per land og per prosjekt. Dette er informasjon som ikke fremkommer av selskapenes finansregnskap. Det er derfor blitt mer synlig hvor skattene betales og hvor mye som er betalt. I tillegg fremkommer også informasjon om andre typer betalinger som er gjort til myndigheter; herunder royalties, infrastrukturbetalinger, signaturbonuser og ulike former for betalinger i naturalia.

Det er som beskrevet i avsnittet om etterlevelse ulik praksis for å informere om kravene etter forskriften er relevant eller ikke. Det kan derfor i noen tilfelle være uklart hvorfor enkelte elementer ikke er opplyst om. De selskap som klargjør relevansen av de ulike kravene er derfor mest informative.

Oppsummering

Det er utarbeidet rapporter som synliggjør betalinger på prosjekt- og land nivå. Evalueringen viser at regelverket som synliggjør betalinger i størst grad har hatt reell betydning for selskap med gruveaktivitet og for selskap med virksomhet i flere land, der informasjon om betalinger ikke tidligere har blitt publisert på tilsvarende måte.

Samtidig bemerkes at en stor andel av de selskapene som omfattes av forskriften kun har virksomhet i Norge. For gruppen selskaper som kun har virksomhet i Norge har forskriften hatt mindre betydning for åpenhet i rapporteringen da informasjonen for denne gruppen selskap i stor grad var tilgjengelig også før forskriften ble implementert.

5.2 Har de særnorske utvidede kravene bidratt til mer åpenhet?

De særnorske reglene innebærer krav om utvidet informasjon om inntekter, investeringer, kjøp av varer og tjenester og produksjon, og bidrar til å sette betalingene i en sammenheng. Denne sammenhengen blir ytterligere belyst ved de tilleggskrav til informasjon som implementeres i revidert forskrift som trådte i kraft fra 1. januar 2017.

For selskap som kun har virksomhet i Norge (17 selskap) har det gjennom finansregnskapet også tidligere vært gitt informasjon som dekker de fleste av LLR-kravene (salgsinntekter, investeringer, antall ansatte, sum rentekostnader til selskap i samme konsern). Som beskrevet over har alle selskap i Norge som treffer grenseverdiene i forskriften regnskapsplikt. Regnskapene er offentlig tilgjengelig via Regnskapsregisteret. Tilleggsinformasjonen har derfor allerede i hovedsak vært tilgjengelig for denne gruppen selskap.

For selskap med virksomhet i flere land (9 selskap) har det tidligere vært noe krav til geografisk informasjon blant annet via segmentnoter, men detaljnivået har variert i forhold til virksomhetens inndeling, er ikke prosjektbasert og er ikke nødvendigvis per land. For denne gruppen bidrar derfor regelverket til at med detaljert informasjon blir tilgjengelig.

Plikten til å utarbeide en årlig rapport gjelder ikke for et selskap dersom opplysninger er tatt inn i morselskapets årlige rapport om konsernets betalinger til myndigheter utarbeidet som konsernrapportering etter tilsvarende utenlandsk regelverk.

Vår gjennomgang viste at tre selskap hadde benyttet seg av denne opsjonen fra 2015. Konsekvensen av å benytte unntaket er at selskapene ikke informerer om de særnorske tilleggskravene. Da unntaket kun har kommet til anvendelse for tre selskap som kun har virksomhet i Norge, og hvor tilleggsinformasjonen derfor i all hovedsak fremkommer i finansregnskapet, anses ikke unntaket å ha hatt vesentlig betydning for tilgjengeligheten av data fra de norske selskapene.

I tillegg til Norge (2014, 2015, 2016) er det også utarbeidet LLR etter EU direktivet blant annet i UK (2015, 2016) og Frankrike (2015, 2016) for selskap som driver utvinningsvirksomhet og skogdrift. Canada har implementert et tilsvarende regelverk og selskapene rapporterer for første gang for 2016.

Det er imidlertid kun Norge som har implementert krav om tilleggsinformasjon for å sette betalingene i sammenheng, samt for å synliggjøre skattetilpasninger. Det kan derfor ikke utelukkes at Norge kan ha en viss betydning for utvikling av praksis for land-for-land rapportering. De særnorske kravene bidrar også til å sette betalingene i en sammenheng og øker derfor informasjonsverdien av rapporteringen.

5.3 Reglenes virkeområde

Som analysen over i avsnitt 5.1 viser har regelverket mindre effekt for selskapene som kun har virksomhet i Norge, da mye av informasjonen allerede er tilgjengelig i finansregnskapet. For de få identifiserte selskapene som har virksomhet i mer enn ett land vil etterlevelse av regelverket føre til at mer detaljert informasjon blir tilgjengelig på land og prosjektnivå. Regelverket har derfor effekt for et begrenset antall selskap.

Ved implementering av LLR-rapportering i norsk rett valgte man å legge størrelseskriterier til grunn for selskap som ikke har noterte verdipapirer (årlig salgsinntekt mer enn 320 millioner kroner, balansesum mer enn 160 millioner kroner, gjennomsnittlig antall ansatte gjennom regnskapsåret mer enn 250)¹⁰. Det finnes ikke en komplett oversikt over samtlige selskap som driver uttak av ikke-fornybare naturressurser eller og/eller skogdrift. Dog forventer vi ikke at antall rapporteringspliktige hvor regelverket vil bidra til ny informasjon, og dermed økt åpenhet, ville økt betydelig om man fjernet grenseverdiene.

Som det kommenteres nærmere i avsnitt 6.4.2 arbeides det med utvidede rapporteringskrav i EU, men ikke for utvinningssektoren spesielt, og grenseverdiene for rapportering er langt høyere enn de norske grensene. Dette er begrunnet i begrenset nytteverdi av en lavere grense.

Vi har derfor ikke funnet grunnlag for å konkludere med at grenseverdiene for LLR bør senkes eller fjernes for å øke effekten av forskriften.

Oppsummert er reglenes virkeområde begrenset.

5.4 Oppmerksomhet omkring LLR og utvikling i rapporteringen

Vi har gjennom nettsøk undersøkt om det har vært oppmerksomhet omkring LLR-rapporteringen. Vi fant at omtale eller gjennomgang av det enkelte selskaps LLR rapportering har vært begrenset. Det er publisert enkelte analyser knyttet til Statoils rapportering¹¹. I tillegg er det utarbeidet en masteroppgave som gjennomgår rapporteringen til selskapene DNO, Hydro og Statoil¹². Det har også vært omtale av at det ikke finnes en oversikt over hvilke selskap som skal rapportere etter den nye forskriften¹³ og Publish What You Pay Norway har fulgt implementering tett og publisert innspill på sine nettsider¹⁴ samt avholdt konferanser knyttet til LLR-rapportering. Videre har det i Stortinget vært reist enkelte spørsmål til innholdet i rapporteringen, herunder hvem som fører kontroll med rapporteringen, og det har vært fremmet representantforslag særlig rettet mot formålet synliggjøring av uønsket skattetilpasning og sammenhengen mellom LLR og regnskapsrapportering.

¹⁰ Tilsvarende «store selskap» basert på terskelverdier i EU-kommisjonens konsoliderte regnskapsdirektiv (2013/34/EU)

¹¹ Se f.eks. PWYP <http://www.publishwhatyoupay.no/nb/node/16719>

¹² Weum og Mohagen: Land-for-land rapportering, Casestudier av land-for-land rapportene til Norsk Hydro, DNO og Statoil

¹³ Aftenposten <http://www.aftenposten.no/okonomi/Ingen-vet-hvilke-norske-selskaper-som-ma-rapportere-land-for-land-37407b.html>

¹⁴ <http://www.publishwhatyoupay.no/>

Internasjonalt observeres positive kommentarer knyttet til at Statoil som det første selskap publiserte LLR-rapport på prosjektnivå.¹⁵

En overordnet gjennomgang av tilgjengelig rapportering over perioden 2014-2016 viser at selskapene i liten grad har endret format eller innhold i den perioden rapporteringen har vært gjennomført. Statoil beskriver i sin 2015 rapport at de har endret noe på sin rapportering etter innspill fra enkelte brukere om at kvaliteten av rapporteringen ville heves ytterligere om man for tilleggsinformasjonen skilte på rapportering for oppstrøms- og nedstrømsvirksomhet. Statoil har også endret presentasjon fra 2015 til 2016 slik at LLR-rapporten i 2016 presenteres sammen med årsrapporten mens den i 2015 var en selvstendig rapport.

Oppsummert kan det se ut til at oppmerksomhet rundt de enkelte selskapers LLR-rapporter har vært noe begrenset og fokusert rundt Statoil. Statoil hadde allerede på frivillig basis utarbeidet LLR-rapporter i en tiårsperiode før implementering av forskriften. Etter den norske implementeringen omtales Statoil fortsatt som et foregangsselskap innen åpenhet rundt betalinger til myndigheter.

5.5 Bidrag til økt åpenhet - Resultat av spørreundersøkelse

Som det fremkommer i vedlegg 1 har vi gjennomført en spørreundersøkelse der vi har stilt brukere og selskap spørsmål om de mener rapporteringen har bidratt til økt åpenhet om betalinger. Om lag halvparten av respondentene mente at rapporteringen har bidratt til økt åpenhet og derigjennom økt ansvarlighet hos myndigheter. Enkelte respondenter mener for øvrig at debatten rundt innføringen av LLR-regelverket i seg selv kan ha bidratt til noe økt åpenhet.

5.6 Konklusjon

Samlet sett anses rapporteringen å ha bidratt til mer åpenhet. Da virkeområdet er begrenset er effekten usikker. Rapporteringen omfatter dog enkelt(e) selskaper med betydelig utvinningsvirksomhet i andre land. Til tross for at ett av disse også tidligere har rapportert betydelig LLR informasjon på frivillig basis har forskriften medført at ytterligere informasjon er blitt synliggjort, herunder prosjektinformasjon. Norge har vært tidligst ute med LLR-rapportering og har utvidede krav sammenlignet med andre land, noe som kan ha bidratt til å påvirke praksis på området.

¹⁵ Se for eksempel <https://www.oxfamamerica.org/press/oxfam-applauds-payment-transparency-from-statoil/>, <https://www.globalwitness.org/en/archive/statoils-historic-disclosures-blow-holes-exxon-and-shells-campaign-secrecy/>, <https://resourcegovernance.org/news/statoil-disclosures-undermine-us-oil-lobby-arguments>

6. Synliggjøring av skattetilpasning

Effektmål

Ved behandlingen av det opprinnelige lovforslaget¹⁶ anmodet flertallet i Stortingets finanskomité regjeringen om å «sikre at det i regelverket om land-for-land rapportering innarbeides mål om å synliggjøre uønsket skattetilpasning». For å innarbeide dette i regelverket har Finansdepartementet i LLR-forskriften gitt regler om utvidede rapporteringskrav, herunder krav om at det skal gis opplysninger om datterselskaper og rentekostnader mellom foretak i samme konsern. De utvidede rapporteringskravene er blant annet fastsatt for å bidra til synliggjøring av uønsket skattetilpasning, slik at dette blir en del av formålet med LLR-regelverket.

I juni 2015 fattet Stortinget anmodningsvedtak nr. 792 (2014-2015), hvor regjeringen ble bedt om å

«gjennomgå effekten av forskriften for LLR-rapportering målt mot Stortingets målsetting om å synliggjøre uønsket skattetilpasning og sikre at relevante opplysninger knyttet til LLR-rapporteringen fra datterselskaper og støttefunksjoner i tredjeland fremkommer i regnskapet».

Indikatorer

Målsettingen om å synliggjøre uønsket skattetilpasning er i begrenset grad verifiserbar. Det er ingen entydig forståelse av hva som menes med «uønsket» skattetilpasning. I mangel av en omforent forståelse, er åpenhet om skatteforhold og verdiskapning et viktig virkemiddel for å få økt fokus på uønsket tilpasning.

I den videre analysen av bidrag til åpenhet har vi undersøkt:

- *Om de særnorske reglene bidrar til synliggjøring av skattetilpasning*
- *Reglenes virkeområde*
- *Mulige utfordringer med å kombinere formål om åpenhet med formål om synliggjøre av skattetilpasning*
- *Sammenlignet mot andre åpenhetsinitiativer for å se etter andre måltall som kan inkluderes for å øke effektiviteten*
- *Resultat av spørreundersøkelse*
- *Tolkning av LLR-rapporten for skatteformål*

6.1 Bidrar de særnorske reglene til synliggjøring av skattetilpasning?

Gjeldende EU-regelverk inkluderer kun rapportering om betalinger til myndigheter og setter ikke betalinger i en sammenheng med virksomheten i det aktuelle landet. Isolert sett kan det reises spørsmål ved om gjeldende EU-regelverk er egnet til å synliggjøre skattetilpasning. De

De særnorske utvidede kravene inkluderer informasjon om foretakets investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum, kjøp av varer og tjenester, rentekostnader, samt informasjon om datterselskaper og antall ansatte.

Både de særnorske kravene som setter betalinger i en sammenheng (foretakets investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum, kjøp av varer og tjenester) og tilleggsinformasjonen som ble tatt inn i forskriften for særlig å bidra til å synliggjøre skattetilpasning (foretakets rentekostnad til andre foretak i samme konsern som er hjemmehørende i andre jurisdiksjoner enn foretaket, opplysninger om hvor foretakets datterselskap er hjemmehørende samt antall ansatte) anses å være egnet til å synliggjøre selskapers skatteposisjonering.

Informasjon som setter betalinger i en bredere sammenheng gir grunnlag for å forstå og analysere skattebetalingene mer presist. Informasjon om datterselskap bidrar til å belyse selskapsstrukturen.

¹⁶ Innst. 4 L (2013–2014)

Forskriften, som går lenger enn EU-regelverket, har dermed bidratt til mer informasjon som er egnet til å bidra til å synliggjøre selskapenes skattetilpasning.

Enkelte av de særnorske tilleggsopplysningene (inntekter, investeringer, produksjon og kjøp av varer og tjenester), faller bort dersom selskapet ikke har hatt betalinger som overstiger 800 000 kroner. Dette har vært reist som en kritikk av gjeldende forskrift.

Fra 2017 utvides konsernrapporteringskravet, som gjelder uavhengig av om det har vært betalinger som overstiger 800 000 kroner, til å omfatte, «om hvert av foretakets datterselskap:

- a) hvor datterselskapet er hjemmehørende
- b) antall ansatte
- c) rentekostnad til andre foretak i samme konsern som er hjemmehørende i andre jurisdiksjoner enn datterselskapet,
- d) en kortfattet beskrivelse av datterselskapets aktiviteter
- e) netto omsetning, inkludert omsetning med foretak i samme konsern
- f) resultat før skatt
- g) inntektsskatt i regnskapsåret som beregnet av den skattepliktiges overskudd eller underskudd i regnskapsåret,
- h) inntektsskatt som er betalt i løpet av det aktuelle regnskapsåret av datterselskapet, og
- i) akkumulert fortjeneste.»

Reglene om LLR-rapportering gir opplysninger som er egnet til å synliggjøre skatteposisjoner som ikke tidligere var offentliggjort. Endringen (ny §5), som trådte i kraft fra 2017 vil bidra til ytterligere informasjon om selskapsstruktur og skattegrunnlag og vil derfor bidrar til økt åpenhet.

6.2 Reglenes virkeområde

Det norske LLR-regelverket omfatter, i tråd med relevant EU-regelverk på området, virksomheter som driver utvinning av ikke-fornybare ressurser og/ eller skogdrift. Som beskrevet i kapittel 4 viser vår undersøkelse at det er et begrenset antall selskap i Norge som omfattes av forskriften og en enda mindre andel av disse som har virksomhet utenfor Norge. Dermed er også virkeområdet begrenset. For selskap som driver sin virksomhet kun gjennom ett selskap og dermed ikke er konsern, og som ikke har betalinger det enkelte år som overstiger 800 000 kroner, faller rapporteringsplikten bort, også etter revidert forskrift. Dette gjelder både de utvidede kravene som skal sette betalinger i en sammenheng (foretakets investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum, kjøp av varer og tjenester) og tilleggskravene som særlig er rettet mot å synliggjøre skattetilpasning. Det er kun dersom et selskap også er konsern at (revidert) forskrift § 5 får effekt. Selskap som driver sin utvinningsvirksomhet for eksempel gjennom filialer og ikke i en konsernstruktur vil da i tilfeller hvor det ikke er foretatt betalinger ikke være pålagt å vise tilleggsinformasjon per land. Det kan derfor argumenteres for at det ikke bør være noen unntaksbestemmelse knyttet til den særnorske tilleggsinformasjonen for selskap som ikke har betalinger over 800 000 kroner. De rapporteringspliktige som vi har identifisert som ikke er del av konsern har bare virksomhet i Norge og unntaksbestemmelsen ser derfor ut til å ha noe begrenset innvirkning. Vi viser likevel til punkt 6.3 under.

Enkelte av de særnorske opplysningene som kan være relevante for å vurdere skatteposisjoner faller bort også selv om man er et konsern. Gjeldende §4/ ny §5 i forskriften og som er rettet spesielt mot å synliggjøre uønsket skattetilpasning i konsern inkluderer ikke krav om informasjon om investeringer, kostnader og produksjonsvolum. Dette er størrelser som kan gi informasjon som kan synliggjøre skattetilpasning. Det kan derfor være relevant å vurdere om denne informasjonen burde fremkomme uansett om man rapporterer som selskap eller konsern.

Forslag om offentlig BEPS

Det er identifisert kun 11 selskap som omfattes av forskriften etter gjeldende regler. EU Kommisjonens forslag¹⁷ om offentlig BEPS (land-for-land-rapportering, se nærmere i 6.4.2) innebærer at konsern med

¹⁷ COM(2016) 198 final

en samlet årlig omsetning på EUR 750 mill. eller mer, på årlig basis må utarbeide og offentliggjøre en rapport med nøkkelinformasjon for sin virksomhet og for skatteformål.

Virkeområdet omfatter dermed alle selskap, ikke bare utvinningsindustri, men har høyere terskelverdien enn LLR-rapporteringen for utvinningsselskapene. Det antas at det i Norge er ca 115 selskap som vil omfattes når direktiver implementeres¹⁸, hvorav 11 oljeselskap som også er omfattet av dagens LLR-rapportering. En stor andel av disse driver internasjonal virksomhet. En implementering av EU-kommisjonens forslag i norsk rett vil således kunne utvide virkeområdet betydelig. Samtidig åpner EU forslaget for å gruppere selskaper, noe som snevrer inn informasjonen sammenholdt med det som i dag er kravene for virksomheter som driver innen utvinning og/ eller skogdrift.

6.3 Særskilt utfordring ved å kombinere formål om åpenhet om betalinger til myndigheter og synliggjøring av skattetilpasning

Ved å kombinere de to formålene «bidrag til økt synlighet av betalinger til myndigheter» og «bidrag til å synliggjøre skattetilpasning» i én forskrift kan det være at en ikke får full effekt i forhold til begge målsettingene. Det kan reises spørsmål ved om EU-regelverket for LLR er egnet til å bidra til å synliggjøre skattetilpasning da dette ikke er formålet med regelverket.

For tilfellet der selskapet ikke har gjort betalinger knyttet til myndighetene er det ikke krav til å vise inntekter, investeringer, kostnader og produksjon for utvinningsvirksomheten.. Hvis selskapet er konsern følger det av konsernkravene at man skal gi informasjon per datterselskap. Da skal man gi andre nøkkeltall enn det som følger av tilleggsinformasjonen knyttet til betalinger. Noen av konsernopplysningene (basert på ny forskrift) kan dog til dels gi tilsvarende informasjon, slik som netto omsetning. Slik dagens forskrift er formulert kan den forstås dithen at det er samlet omsetning for hele virksomheten i datterselskapet som skal vises, uavhengig av om omsetningen er knyttet til utvinningsvirksomhet eller annen aktivitet. Dermed mister man litt av effekten rettet mot formålet knyttet til økt åpenhet om utvinningsaktiviteter.

En annen konsekvens av regelverket er at et stort globalt konsern som bare har en mindre utvinningsaktivitet sammenholdt med totalaktiviteten, må gi detaljert datterselskapsinformasjonen for hele virksomheten, uavhengig av om datterselskapene driver utvinningsvirksomhet eller ikke.

Informasjon om datterselskap er relevant for å avdekke uønsket skattetilpasning, men regelverket har begrenset effekt i Norge, da kravene hittil kun omfatter utvinningsselskap. Vår gjennomgang har indikert at kravene kun synes å berøre 11 selskap med virksomhet utenfor Norge, hvorav de fleste av disse opererer kun i et fåtall land.

Ved at regelverket om å synliggjøre skattetilpasning er inkorporert i forskriften som opprinnelig hadde som hovedformål å synliggjøre betalinger til myndighetene, kan det synes som om regelverket rettet mot å synliggjøre skattetilpasning får et begrenset og muligens litt tilfeldig nedslagsfelt.

Dette kan indikere at om man ønsker å oppnå større effekt av reguleringen bør regelverket knyttet til de to formålene holdes adskilt.

6.4 Andre regelverk

Vi har foretatt en overordnet analyse av det norske LLR-regelverket etter forskriften sammenholdt med andre åpenhetsinitiativer. Formålet er å synliggjøre eventuelle opplysninger inkludert i tilsvarende internasjonale initiativer som ikke er dekket av forskriften i Norge og motsatt. Forskjeller kan indikere områder hvor LLR-rapportering potensielt kan forbedres. Vi har valgt å sammenligne med initiativer som har bred dekning internasjonalt og har sammenfallende eller tilsvarende formål, herunder: BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting) -Tiltak nr 13 Land-for-land rapportering; og EU-kommisjonens direktivforslag av 12. april 2016 om offentlig opplysningsplikt for informasjon om skatteforhold for visse foretak og bransjer (COM (2016) 198 final).

Vedlegg 4 inneholder en oppsummerende beskrivelse av initiativene.

¹⁸ Kilde: Kapital 500 største 2017

6.4.1 Tiltak 13 i OECD og G20-landenes BEPS-prosjekt

Ved tiltak 13 i BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) prosjektet¹⁹ har OECD og G20-landene blitt enige om felles innføring av LLR-rapportering til skattemyndighetene. En viktig forutsetning for at enighet ble oppnådd er at rapportene undergis taushetsplikt og at landene skal utveksle slike rapporter automatisk slik at alle relevante skattemyndigheter får tilgang til opplysningene. LLR-rapportering i BEPS er dermed ikke offentlig.

Opplysningene som kreves i LLR-rapporteringen i BEPS og opplysningene som kreves i de norske LLR-reglene før endringen i 2017 avviker i stor grad. Av 12 opplysninger som etterspørres i land-for-land rapportering i BEPS er tre inkludert i det norske regelverket. Opplysningene som er felles for begge initiativene inkluderer betalt inntektsskatt, opplysninger om hvor datterselskap er hjemhørende, og antall ansatte. De øvrige opplysninger som kun inngår i LLR-rapporteringen i BEPS vurderes alle som relevante for å synliggjøre forhold knyttet til et selskaps skatteposisjoner. LLR-rapporteringen i BEPS krever at finansielle størrelser angis på land-nivå, mens opplysninger om hjemsted, antall ansatte og aktivitet angis på selskapsnivå. De norske LLR-reglene benytter både land, selskap og prosjekt-nivå.

Legges det til grunn at LLR-rapporteringen i BEPS er en god indikator på hvilke opplysninger som bør rapporteres for å synliggjøre selskapers skatteposisjoner antyder sammenligningen at det norske regelverket før 2017 manglet flere relevante størrelser som kan bidra til å synliggjøre skattetilpasninger. Den reviderte LLR-forskriften sammenfaller i større grad. LLR-rapporteringen i BEPS etterspør 12 opplysninger, ti av disse er inkludert i de norske gjeldene reglene fra 2017. Fysiske eiendeler og bokført egenkapital dekkes kun i LLR-rapporteringen i BEPS. I tillegg spesifiseres salgsinntekter fordelt på interne og eksterne parter i LLR-rapporteringen i BEPS, mens disse oppgis som en samlet post i den norske land-for-land rapporteringen. De norske reglene etter endringen fra 2017 sammenfaller derfor i stor grad med land-for-land rapporteringen i BEPS. For ytterligere å bidra til et effektivt regelverk kan det vurderes om også fysiske eiendeler og egenkapital bør inkluderes i den reviderte LLR-forskriften.

6.4.2 EU-kommisjonens direktivforslag

Som det fremkommer over rapporteres LLR i BEPS til skattemyndighetene og er ikke offentlig. EU har derfor til behandling forslag om offentlig opplysningsplikt for informasjon om skatteforhold for visse foretak og filialer.

Av opplysningene som kreves i EUs direktivforslag²⁰ (også omtalt «offentlig BEPS») er det kun betalt inntektsskatt, totale salgsinntekter og antall ansatte som også dekkes i de norske LLR-reglene før 2017. Det norske regelverket inneholder andre relevante opplysningskrav som kan bidra til å synliggjøre selskapers skatteposisjoner som ikke dekkes i direktivforslaget. Dette omfatter blant annet opplysninger om hvor datterselskapenes er hjemmehørende, kostnader og eventuelle interne rentekostnader.

Direktivforslaget krever spesifisering på landnivå for alle EU-land og enkelte skattejurisdiksjoner, og aggregert for øvrige land. LLR-forskriften i Norge etterspør opplysningene på selskapsnivå. På den ene siden innebærer dette at de norske reglene i enkelte særtilfeller ikke fanger opp situasjoner hvor datterselskaper har skatteplikt i to eller flere land. På den andre siden medfører den norske tilnærmingen en mer detaljert rapport i den grad opplysninger fra land utover EU også spesifiseres.

Under forutsetning om at Direktivforslagets opplysningskrav inneholder relevante opplysninger for å synliggjøre uønsket skattetilpasning, antyder sammenligningen at det det norske LLR-regelverket før 2017 mangler flere relevante opplysninger som kan bidra til å synliggjøre forhold knyttet til selskapet skatteposisjoner. Det norske LLR-regelverket etter endringen fra 2017 inneholder alle opplysninger foreslått inkludert i direktivforslaget. Kombinasjonen av ytterligere særnorske opplysningskrav og en bredere og mer spesifikk geografisk dekning innebærer at de nye norske reglene fra 2017 går lenger enn direktivforslaget.

¹⁹ <http://www.oecd.org/ctp/beps/>

²⁰ COM(2016) 198 final

6.5 Resultat av spørreundersøkelse

Sammenlignet med økt åpenhet om betalinger til myndigheter er det noe færre respondenter som mener at LLR-forskriften har medført økt synliggjøring av skattebetalinger. Enkelte begrunner dette med at forskriften foreløpig har vært virksom så kort periode at det er vanskelig å måle. Enkelte brukere mener at rapporteringen har mindre verdi fordi den ikke gir nok sammenheng, eller viser informasjon om land der selskapene har etablert støttefunksjoner. Selskapene mener at de ikke har endret tilnærming til egen skatteplanlegging/ -strukturering som følge av forskriften, mens brukerne er noe delt i sin oppfatning av dette. Brukere som mener at innføringen i noen grad har ført til endret tilnærming til skatteplanlegging/ -strukturering viser til at dette blant annet skyldes økt oppmerksomhet rundt selskapers skatt. Dette har igjen ført til en holdningsendring blant selskapene hvor skatt i større grad blir sett på som en del av selskapers samfunnsansvar. Samtidig viser vår undersøkelse at selskapene i liten grad har opplevd økt oppmerksomhet på grunn av LLR-rapporten, og bruken av rapportene fremkommer som begrenset.

6.6 Tolkning av LLR-rapportene for skatteformål

Forskriften inneholder krav om å gi opplysninger som bidrar til å synliggjøre virksomheters skatteposisjoner. Informasjon som salgsinntekter, vare- og tjenestekostnader, interne rentekostnader, og antall ansatte kan bidra til å synliggjøre grunnlaget for beskatning, mens informasjon som hjemsted og skattebetalinger bidrar til å synliggjøre selskapets skatt i relasjon til grunnlaget. Det kan samtidig være informasjon som påvirker skatteplikten som ikke fremgår av forskriften. Rapporteringen kan derfor også bidra til å skape et uriktig bilde av selskapers skatteposisjoner. Et godt eksempel på dette er bruk av et lands skatteinsentivordninger, immaterielle eiendeler, driftsmidler, finansiering, eller skattemessig tilhørighet i flere land. Som det fremkommer i avsnitt 6.2 er det også noen av rapporteringspunktene etter forskriften som kan falle bort i gitte situasjoner og som således kan redusere synliggjøring i gitte tilfeller.

Avveiningen mellom hvilken informasjon som skal kreves offentliggjort og hensyn som konfidensialitet og ressursbruk er krevende. Det vil kunne argumenteres for at de norske LLR-reglene har vært i forkant internasjonalt når det gjelder å kreve offentliggjøring av informasjon som kan ha bidratt til å synliggjøre forhold knyttet til selskapenes skatteposisjoner. Samtidig er det informasjon som ikke inngår i rapporten (f.eks. bruk av skatteinsentivordninger) som er viktig for å forstå helheten. Uten ytterligere forklaringer fra de rapporterende selskapene vil lesere av rapportene kunne trekke konklusjoner basert på bruddstykker av helheten. Lesere av rapportene bør derfor gjøres oppmerksom på at LLR-rapportene ikke nødvendigvis gir et fullstendig bilde, og selskapene bør vurdere å gi utdypende forklaringer.

6.7 Konklusjon

Det er vanskelig å måle effekten av forskriften når det gjelder målsetningen om å synliggjøre skattetilpasning. Forskriften har tilgjengeliggjort flere data som kan bidra til slik synliggjøring. Revidert forskrift vil utvide informasjonsplikten ytterligere.

Man kan ikke se bort fra indirekte effekter; for eksempel at debatten rundt innføringen av forskriften i seg selv kan ha bidratt til økt oppmerksomhet om selskapers skattepolicy generelt, for eksempel hos selskapenes styrende organer. En slik økt fokus kan også ha hatt noe effekt for selskap utover den begrensede gruppen som er underlagt LLR-rapportering.

Enkelte av rapporteringspostene som kan være relevante for å vurdere skatteposisjoner faller bort i gitte situasjoner og kan redusere effekten av forskriften noe.

Ved at regelverket om å synliggjøre skattetilpasning er innarbeidet i forskriften som opprinnelig hadde som hovedformål å synliggjøre betalinger til myndighetene og derfor kun gjelder selskap som driver utvinning av ikke-fornybare naturressurser, kan det synes som om regelverket rettet mot å synliggjøre skattetilpasning får et begrenset og muligens litt tilfeldig nedslagsfelt.

Dette kan indikere at om man ønsker å oppnå større effekt av reguleringen bør regelverket knyttet til de to formålene holdes adskilt.

7. Kost-nytte av særnorske krav

Ved arbeidet med forskriften la Finansdepartementet til grunn at innføring av LLR inkludert de særnorske kravene ville ha begrensede og akseptable økonomiske eller administrative konsekvenser for det offentlige.

Departementet la til grunn at rapporteringsplikten i all hovedsak omfatter opplysninger som foretakene har eller må forventes å ha. Forskriften innebærer at opplysninger må sammenstilles etter de krav som gjelder i loven, og kostnader vil påløpe for å sikre at opplysningene framkommer som påkrevd. De rapporteringspliktige foretakene må videre etablere et system for å rapportere opplysningene, noe som krever tilpasning i foretakenes datasystemer og rutiner. Omfanget av endringer ble antatt å kunne variere betydelig mellom foretakene, og være avhengig av gjeldende interne rutiner for sammenstilling og rapportering av opplysninger, størrelsen på foretaket og omfanget av virksomhet i andre land. For foretak som kun har virksomhet i Norge, ble kostnaden ved LLR antatt å være begrenset. Økonomiske og administrative konsekvenser for myndighetene ble likeledes ansett begrenset.

I spørreundersøkelsen (vedlegg 1 punkt 1.5) blant selskapene har vi undersøkt anslag på implementeringskostnader og anslag på kostnader ved løpende rapportering.

Av 11 rapporteringspliktige selskaper som responderte oppgir 10 at både implementerings-kostnadene knyttet til innføringen og de årlige operasjonelle kostandene ikke overstiger 500 000 kroner. Flertallet av disse opplyser om at kostnadene (selskap med virksomhet primært i Norge) heller ikke oversteg 100 000 kroner. Ett selskap oppgir at kostnadene ved implementering og årlig drift overstiger 1 000 000 kroner. Svarene sammenfaller godt med forventningen ved implementering av forskriften da de fleste rapporteringspliktige ble antatt å være selskap med kun virksomhet i Norge og derfor har mindre kompleks rapportering.

Både de særnorske kravene som setter betalinger i en sammenheng og de særlige kravene rettet mot å synliggjøre uønsket skattetilpasning synes derfor å ha medført moderate kostnader for selskapene. Vi har ingen indikasjon på at de økonomisk og administrative kostnadene for myndighetene ikke har vært begrensede.

Vår undersøkelse sammenfaller også godt med det som fremkom i EU-kommisjonens konsekvensutredning av direktivforslag (COM (2016) 198 final), hvor det blant annet er foretatt vurderinger av de økonomiske og administrative konsekvensene ved direktivforslaget. Kommisjonen har i denne sammenheng uttalt:

«The costs may vary significantly above or below this average depending on each MNE groups' structure or situation. For instance, the number of subsidiaries (which may range from none or few to several hundreds) as well as their location, the industry, the reporting system, etc. can heavily influence the costs».

Den norske rapporteringen omfatter i hovedsak selskap med ingen eller et begrenset antall datterselskap og kostnaden blir derfor moderat.

Enkelte av respondentene i spørreundersøkelsen har gitt uttrykk for at LLR-regelverket i større grad burde vært harmonisert med EU-regelverket, både hva gjelder innhold og tidspunkt for innføring av reglene. Det samme gjelder LLR-rapportering for skatteformål. Det oppleves stadig økte krav til rapportering, ofte på format som ikke er tilpasset allerede eksisterende format. Det opplyses at dette er tid- og kostnadskrevende for selskapene. Det samme fremkom i høringsrunden for revidert LLR-forskrift. Dette er innspill som primært er sentrale for selskap med betydelig virksomhet i mange land, og som bør hensyntas i det videre arbeid og i vurderinger av innspill til EU.

8. Observasjoner og innspill

I arbeidet med evalueringen har vi notert en del observasjoner og innspill som kan vurderes i vurderes i den videre utviklingen av land-for-land rapportering:

8.1 Omfang av rapporteringsplikten

Fra 2017 utvides konsernrapporteringskravet til også å omfatte en kortfattet beskrivelse av datterselskapets aktiviteter, netto omsetning, inkludert omsetning med foretak i samme konsern, resultat før skatt, inntektsskatt i regnskapsåret som beregnet av den skattepliktiges overskudd eller underskudd i regnskapsåret, inntektsskatt som er betalt i løpet av det aktuelle regnskapsåret av datterselskapet, og akkumulert fortjeneste. Endringen er rettet mot formålet om å synliggjøre uønsket skattetilpasning, men siden virkeområdet for forskriften kun er selskap som driver utvinningsvirksomhet er effekten begrenset.

Innspill

- Som beskrevet i avsnitt 6.3, kan det være grunn til å vurdere om man bør skille regelverket rettet mot betalinger i utvinningsvirksomhet fra regelverket som er rettet mot å synliggjøre skattetilpasninger for å oppnå full effekt av reguleringen. I et særskilt regelverk for å forhindre uønsket skattetilpasning kan man vurdere om rapporteringen, i tillegg til EU kommisjonens forslag til «offentlig BEPS» også bør inneholde informasjon om investeringer, inntekter, kostnader og produksjon, eiendeler og egenkapital.

Dersom det ikke er foretatt betalinger over 800 000 kroner er det etter forskriften ikke krav om å opplyse om investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum og kjøp av varer og tjenester. Det er imidlertid angitt at konsernrapporten, uavhengig av om det er plikt til å opplyse om betalinger, skal gi diverse informasjon om datterselskapene. Evalueringen viser at målgruppen for forskriften, og spesielt den andelen som har virksomhet i flere land (11 selskap) er liten. For selskapene med kun virksomhet i Norge fremkommer tilleggsinformasjonen direkte av årsregnskapet. Av den grunn har vi ikke foreslått endring i forskriften på nåværende tidspunkt.

8.2 Format og innhold

Da forskriften ble utformet ble det diskutert om det var behov for et standardisert format og mer detaljerte regler for å klargjøre innholdet i rapporteringen. Det ble konkludert med at selskapene bør få anledning til selv å finne en passende presentasjonsform og at rapportering for øvrig bør utvikles gjennom praksis og ikke ved detaljregulering.

Til tross for at rapportene har noe ulik utforming og enkelte fortolkninger er foretatt, er det ikke mange av selskapene som i sin rapportering gir uttrykk for at det har vært særskilt utfordrende å fortolke forskriften. Flere gir imidlertid en beskrivelse av hvordan de har fortolket de ulike rapporteringskravene.

De fortolkninger som er gjort omfatter rapporteringsplikt for operatør i forhold til deltaker i prosjektene, og i noen grad prosjektdefinisjonene. Både selskap og brukere gir imidlertid uttrykk for at det kan være behov for klargjøring på enkelte områder. En del av høringskommentarene har vært innspill til klargjøring, også i forhold til innholdet i den utvidete rapporteringen som følger av revidert forskrift. Kommentarene omhandler blant annet uklarheter rundt datagrunnlag, begrepsbruk i forskriften sammenholdt med regnskapsterminologi, regnskapsspråk som skal anvendes for regnskapsdata, rapporteringens virkeområde for betalinger som skjer gjennom Joint ventures/ andre fellesopererte sammenslutninger, hva som inngår i infrastrukturbetalinger med videre. Flere ønsker dessuten et standardformat.

I arbeidet med ny norsk regnskapslov var Regnskapslovutvalget opptatt av at regnskapskrav som ikke følger direkte av EUs regnskapsdirektiv, i hovedsak bør gis i regnskapsstandard, ikke i lov²¹. Siktemålet med dette er å sikre maksimal dynamikk i fremtidig regnskapsutvikling. Regnskapsstandarder er enklere

²¹ NOU 2015:10 Lov om regnskapsplikt, jf. Kap 2.1

og mindre ressurskrevende å endre enn lov, og lovendring vil i et slikt system bare være påkrevet dersom direktivet endres. Samme hensyn kan tilsi at man også for LLR-rapportering bør finne en reguleringsform som enklere lar seg tilpasse utvikling i praksis, og hvor format og innhold blir nærmere regulert utenfor lov og forskrift.

Eksempel på annen regulering kan være bransjestandarder eller veiledninger og eksempler på beste praksis som kan bidra til å forbedre rapporteringen. Hvis brukergrupper løfter frem eksempler på god praksis hos enkeltsekskap vil det kunne bidra til å utvikle rapporteringen også hos andre. Flere sekskap gir i høringsinnspill og rapportering uttrykk for at de støtter åpenhetsinitiativ og erfarer at åpenhet skaper tillit.

Det er etter hvert flere ulike regelverk knyttet til åpenhet som er, eller vurderes, implementert og som har noen like og noen ulike krav, noe som kan skape forvirring hos brukere og utfordringer hos sekskapene i forhold til datagrunnlag. Mange anser derfor at det er viktig at det utvikles et felles regelverk for LRR-rapportering på tvers av landegrensene.

Innspill:

- Klargjøringer av rapporteringskravene kan være nødvendig, men det fremkommer at mange mener det bør skje som et felles prosjekt over landegrensene og at harmonisering mot tilsvarende initiativer er viktig.
- Det kan være aktuelt å foreslå at det utvikles LLR-rapporteringsstandarder eller veiledninger for eksempel i regi av IASB²² tilsvarende som for finansregnskapsrapportering.
- Flere sekskap har gitt uttrykk for at det er viktig at sekskapene er representert ved utarbeidelse av veiledninger.
- Inntil mer veiledning foreligger bør sekskapene oppfordres til å gi klargjørende informasjon i sammenheng med rapporteringen.

8.3 Innspill til praktiske utbedringer

Publisering av rapporten – bør den være en del av øvrig informasjon i sekskapets årsrapport?

Ved innføring av forskriften ble det konkludert med at LLR ikke skulle være en del av sekskapets årsregnskap men en separat rapport i tråd med EU direktivet.

Det har vist seg vanskelig å finne de aktuelle rapportene. Etter ny forskrift blir det plikt til å publisere rapporten på sekskapets nettsted. Dette vil avhjelpe noe. Enkelte sekskap har publisert rapporten som en del av årsrapporten (som en separat rapport adskilt fra årsregnskapet, men inkludert i samme dokument som inkluderer årsberetning og årsregnskap).

Tilsvarende gjelder plassering av erklæringen fra de som er ansvarlige for rapporten. I dag er den enten en separat erklæring, en erklæring publisert sammen med LLR, en erklæring publisert sammen med andre erklæringer i årsrapporten eller den finnes ikke. Manglende erklæring kan skyldes at kravet om erklæring kun fremkommer i Verdipapirhandelloven § 5-5a og ikke i Regnskapsloven § 3-3d eller i LLR-forskriften.

²² International Standards Board

Innspill:

- Rapportene vil bli enklere å finne hvis det er tydelig henvist til LLR-rapporten i årsberetningen (ikke kun til generell selskapsnettside), og hvis LLR-rapporten inkluderes som en del av årsrapporten som tilleggsinformasjon. Det kan derfor være grunn til å vurdere om det bør utvikles mer ensartet praksis for hvordan rapporten publiseres og om den bør publiseres i sammenheng med den pliktige årsrapporten.
- Etter hvert vil LLR-rapportering etter den norske forskriften falle bort for mange norske datterselskap fordi EU-direktivet implementeres i landet morselskapet er lokalisert og det vil derfor være morselskapet som publiserer en konsolidert rapport. Det kan være behov for å klargjøre om det norske datterselskapet også i slike tilfeller skal henvise i årsberetningen til hvor LLR-rapporten er/vil bli offentliggjort, jf. regnskapsloven § 3-3d første ledd tredje punktum.
- Det kan vurderes å tydeliggjøre kravet til erklæring fra de som er ansvarlige ved å omtale det i forskriften.

Benevnelse på rapporten

Vi har i vår gjennomgang sett at det er mange ulike benevnelser på rapporten, og dette har igjen bidratt til at det er vanskeligere å lokalisere rapportene.

Innspill:

- En harmonisering av benevnelse på LLR-rapportene vil kunne være ønskelig, og kan skape mer klarhet i hva rapporten inneholder.

Rapportering til Regnskapsregisteret

Vi har observert at det hersker usikkerhet med hensyn til anvendelse av rapporteringsskjema til Regnskapsregisteret, noe som har medført at det i dag er vanskelig å få oversikt over rapporteringspliktige enheter.

Innspill:

- Rapporteringsskjemaet til Regnskapsregisteret bør oppdateres slik at det er klarere for selskapene hva LLR-rapportering består i og for hvilken gruppe det gjelder, slik at selskapene krysser av korrekt.

8.4 Tilsyn

Som det fremkommer i vår gjennomgang av etterlevelse er det i dag ingen oppfølging fra Regnskapsregisteret av LLR-rapportering. Regnskapsregisteret foretar ingen kontroll av at de som oppgir at de er underlagt LLR-rapportering faktisk inkluderer LLR-rapport ved innsending til Regnskapsregisteret, eller av innholdet i LLR-rapporteringen.

Vi viser til drøftelsen i Regnskapslovutvalget, delutredning 2 (NOU 2016:11) der det fremkommer at den hjemmelen Regnskapsregisteret har i dagens lov til å utføre kontroll av innsendte regnskapsdokumenter er uklar, og utvalget anbefaler derfor en klargjøring. Etter utvalgets mening bør Regnskapsregisteret gjennomføre en formell kontroll, ikke en innholdskontroll, av regnskapsdokumenter.

Etter EU-kommisjonens forslag (COM(2016)198 final) om endring av EUs konsoliderte regnskapsdirektiv (2013/34/EU) vil revisor få et ansvar for å påse at LLR-rapport har blitt presentert i henhold til kravene samt blitt gjort tilgjengelig på internett. Revisjonsplikt er ikke en del av det nye forslaget.

Det presiseres at et slikt «se etter krav» som foreslås i EU ikke innebærer revisjon eller kvalitetssikring, kun å se etter at informasjonen er fremlagt.

I Prop.76 L²³ er det foreslått en ny bestemmelse i verdipapirhandelloven som presiserer at Finanstilsynet skal føre kontroll med om rapportering om betalinger til myndigheter fra utstedere av omsettelige verdipapirer som søkes notert på regulert marked i EØS, er i samsvar med lov og forskrift. Forslaget ble vedtatt av Stortinget 6. juni 2017. Mangelfull implementering hos noterte foretak vil derfor fremover kunne fanges opp via tilsyn.

Innspill:

- Det bør vurderes å klargjøre Regnskapsregisterets rolle i forhold til LLR-rapportering.
- For å avhjelpe den etterspørselen som har vært hos enkelte brukere om kontroll med rapporteringsplikten kan det vurderes å innføre EU-kommisjonens forslag i norsk lovgivning allerede nå. Vår gjennomgang indikerer dog at det er en relativt liten gruppe selskap som omfattes av forskriften. Effekten av å innføre dette kravet allerede nå er derfor begrenset.

8.5 Avstemming mot finansregnskapet

Det er gitt innspill spesielt fra brukere om at hele eller deler av LLR-rapporten bør kunne stemmes av mot finansregnskapet for å øke påliteligheten av informasjonen. Det er foreslått at dette kan gjøres ved å inkludere noter i finansregnskapet som lar seg avstemme mot LLR-rapporten.

For selskap som kun har virksomhet i Norge vil dette antakelig være enkelt og vil kunne gjøres med begrenset ressursbruk. For disse selskapene er imidlertid relevansen begrenset da informasjonen i all hovedsak allerede fremkommer av regnskapet.

Store selskap indikerer at for konsern med mange ulike typer betalinger vil utarbeidelse av en note eller oppstilling som viser full avstemming mot finansregnskapet av alle rapporteringspunkter uavhengig av om de er på kontant- eller periodiseringsprinsipp være mer komplekse.

De som påpeker at noteinformasjon ikke uten videre bør pålegges før det foreligger nærmere utredninger, påpeker at finansregnskapet er basert på periodiseringsprinsipper, mens informasjon om LLR-betalinger er basert på kontante størrelser. Innspillene fra de som er i favør av noteinformasjon inkluderer forslag om at oppstillingen, enten i noten eller i LLR-rapporten, må inneholde tidsavgrensninger og elimineringsregler for å komme frem til samme tallgrunnlag som finansregnskapet.

Om LLR-rapporten inkluderer en kolonne som viser sum alle elimineringsregler vil det imidlertid fortsatt kunne hevdes at det kan være uklart for omverden om elimineringen er hentet fra finansregnskapet eller bare representerer «resten» som må legges til eller trekkes fra for å få LLR til å stemme med hovedtall i regnskapet. Slike elimineringsregler vil utgjøre hovedpostene i LLR-oppstillingene for selskap som kun har en mindre del av virksomheten sin innenfor utvinningsaktivitet.

Det vil også være behov for å etablere egne systemer for å rapportere tidsavgrensingsposter for betalinger til myndigheter som deretter må grupperes per land og eventuelt prosjekt og selskap. Videre må det etableres systemer for å utføre elimineringsregler i de ulike dimensjoner som LLR presenteres på (prosjekt/land/ selskap) som ikke nødvendigvis er sammenfallende med strukturen det rapporteres på i finansregnskapet.

Det påpekes også av enkelte i høringsinnspill til revidert forskrift at det kan være noen uklarheter knyttet til hvilket regnskap informasjonen skal knyttes opp mot. Forskriften inneholder krav om å rapportere informasjon på per prosjekt, land og selskap. Konsernregnskapene avlegges ofte etter IFRS, mens selskapsregnskapene som er grunnlag for beskatning avlegges etter lokalt regnskapspråk, ofte på et

²³ Prop. 76 L (2016-2017) Endringer i hvitvaskingsloven og verdipapirhandelloven (beløpsgrense for kontantvederlag mv.)

senere tidspunkt enn konsernregnskapet. Enkelte poster kan være allokert til et land i forbindelse med oppkjøp og presenteres geografisk slik i konsernregnskapet, mens selve investeringen regnskapsføres i et juridisk selskap i et annet land enn hvor virksomheten drives. Mangelfull veiledning med hensyn til hvordan rapporteringen best bør fremstilles kan resultere i feil fortolkninger, skape misforståelser, inkonsistens og utfordringer med å forstå skatteposisjoner.

Dersom en slik note/ oppstilling skal fremgå av finansregnskapet vil den i tilfelle også automatisk måtte underlegges revisjon om noten ikke spesifikt unntas fra revisjonsplikt. Basert på de innspill som har fremkommet i debatten om LLR og vår spørreundersøkelse er det ikke vårt inntrykk at det etterspørres full revisjon av LLR slik resultatet blir om det pålegges å rapportere LLR i en note.

Flere selskap indikerer at det er for tidlig å innføre revisjonsplikt på et regelverk som enda ikke har funnet sin endelige form og som stadig er i endring. Både utarbeidelse og revisjon vil innebære ekstra kostnad og ressursbruk hos selskapene.

Innspill:

- Innspillene fra selskapene indikerer at før man eventuelt innarbeider krav om full avstemming mot finansregnskap bør det lages et rammeverk for rapportering som på best mulig måte ivaretar de ulike formålene med minst mulig duplisering av rapporteringen.
- Fra 2017 er det presisert i forskriften at opplysningene om betalinger og tilleggsinformasjon så vidt mulig skal hentes fra årsregnskapet, og eventuelle forskjeller skal forklares. Siden dette er et nytt krav kan det være hensiktsmessig å la det få en virketid før man eventuelt ser videre på hvordan informasjonen skal presenteres og eventuelt avstemmes. Basert på erfaringene vil man få et bedre grunnlag for eventuelt å utvikle nye regler for presentasjonsform.

8.6 Uavhengig verifikasjon

Det kan være en naturlig utvikling at i hvert fall deler av LLR-informasjonen underlegges en form for uavhengig verifikasjon. Ved regnskapsrevisjon konkluderer man på om regnskapet som helhet ikke inneholder vesentlige feil. Formålet med LLR-rapportering er noe annet enn formålet med finansregnskapet og det kan derfor være naturlig at handlinger rettes spesifikt mot denne informasjonen. Det bør derfor avklares hva revisors oppgave bør være i forbindelse med LLR-rapportering.

For å sikre at det er sammenfallende forståelse mellom brukerne av informasjonen og revisor i forhold til utført arbeid bør det, dersom man kommer til at det er behov for mer sikkerhet rundt rapporterte data, derfor vurderes å avklare nærmere hva slags revisjonssikkerhet som er formålstjenlig og hvilket revisjonsrammeverk som skal anvendes.

Arbeidet kan for eksempel utformes som attestasjonsoppdrag med spesielle formål eller det kan anmodes om avtalte kontrollhandling der revisor kontrollerer at de rapporterte betalingene og eventuelle andre størrelser kan gjenfinnes i finansregnskapet. Alternativt kan det foretas en gjennomgang av den prosessen som er etablert for å innhente informasjonen, herunder systemer og ledelsesoppfølging.

Undersøkelse av praksis i Norge viser at enkelte av de store selskapene frivillig innhenter en form for revisjonsuttalelse også for LLR-rapporten.

Innspill:

- Basert på den begrensede gruppen selskap som har LLR-rapportering om land utenfor Norge kan det vurderes om det er hensiktsmessig å avvente den internasjonale utviklingen med hensyn til krav om ytterligere kontrollmekanismer; eventuelt utrede spørsmålet nærmere ved evaluering av det nye forslaget til EU (offentlig BEPS) som vil favne flere selskap i Norge.
- Det kan også være hensiktsmessig å la de nye kravene om å forklare sammenhenger mellom LLR og finansregnskapet, som kom inn i LLR- forskriften i desember 2016, få en virkeperiode før man vurderer uavhengig verifikasjon.

8.7 Merknader og Lovutkast

Vi har ikke basert på den utførte evalueringen utarbeidet forslag til lov- eller forskriftsendringer. Dette fordi evalueringen viser at målgruppen for forskriften (selskap som driver virksomhet innenfor utvinning av ikke- fornybare naturressurser eller skogsdrift), og spesielt den andelen som har virksomhet i flere land, relativt sett er liten. Det vil bety at ytterligere krav eller tilpasning av forskriften har begrenset effekt i Norge når det gjelder målsettingene og at disse selskapene pålegges ytterligere rapporteringsbyrder.

Vi mener imidlertid at enkelte av de observasjoner som er fremkommet ved denne evalueringen bør vurderes i sammenheng med at man vurderer innføring av LLR på mer generelt grunnlag for større virksomheter. I den forbindelse bør det spesielt vurderes om regelverket som skal synliggjøre åpenhet om betalinger i utvinningssektoren og innen skogsdrift bør skilles klarere fra regelverket som skal synliggjøre skattetilpasninger.

Vedlegg 1: Spørreundersøkelse

Metode for spørreundersøkelse

Vi har gjennomført en elektronisk spørreundersøkelse knyttet opp mot effekt-/ produktivtetsmålene som evalueringen har søkt å belyse. Undersøkelsen er rettet mot både rapporteringspliktige selskaper og potensielle brukere av LLR-rapportene.

Undersøkelsen er sendt til ulike brukergrupper som har gitt innspill i høringsrundene til implementering av LLR-regelverket («Høring - Rapport om land-for-land rapportering» av 8. mai 2013 og Høring - endringer i forskrift om land-for-land-rapportering av 30. september 2016) og til selskapene vi har identifisert som rapporteringspliktige enheter. Totalt fikk 65 mottakere tilsendt spørreundersøkelsen.

Undersøkelsen ble sendt per e-post til mottakerne mandag 29. mai med frist 2. juni. Utreder har fulgt opp mottakerne per telefon. En ny oppfordring om å besvare undersøkelsen ble sendt til mottakerne som ennå ikke hadde svart mandag 5. juni med ny frist fredag 9. juni.

Totalt har 36 svart på spørreundersøkelsen. Av disse har 11 angitt at de er brukere av LLR-rapportene, 14 at de er rapporteringspliktige selskaper, og seks har angitt at LLR ikke er relevant for dem. Videre har fire organisasjoner kontaktet oss og gitt uttrykk for at LLR er relevant for dem, men at de ikke har innspill i denne omgang. Én virksomhet har forklart at de rapporterer etter LLR-regler i annet land og derfor ikke har innspill til regelverket i Norge.

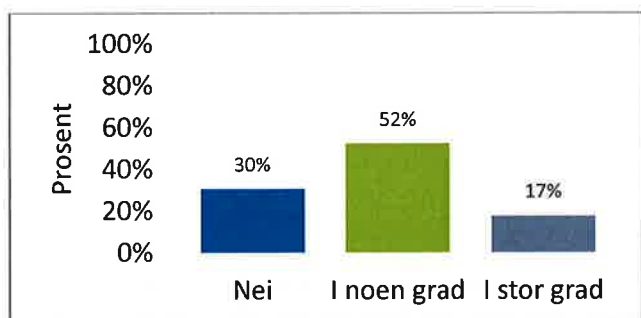
I det som er omtalt som «brukergruppen» inngår bransjeorganisasjoner, myndigheter, frivillige organisasjoner, investorer, media, og lignende.

Vi presiserer at det kan være svakheter knyttet til spørreundersøkelser, herunder knyttet til svarprosent, sammensetning av svargruppe, tidsbruk, utforming av spørsmålene med videre. Vi har valgt å inkludere undersøkelsen som en del av evalueringen da svarene i all hovedsak fremstår konsistent med det som også er reflektert i høringsrundene knyttet til LLR-regelverket.

Etterlevelse av rapporteringspliktene: riktig tid, offentliggjøring, innhold og hensiktsmessig presentasjon

Rapporteringspliktige selskaper og brukere av rapportene er anmodet om å svare på spørsmål om klarhet i innhold, format, og behov for revisjonsplikt. Brukere er i tillegg bedt om å vurdere hvor enkelt det er å finne de publiserte LLR-rapportene.

LLR-rapportenes innhold

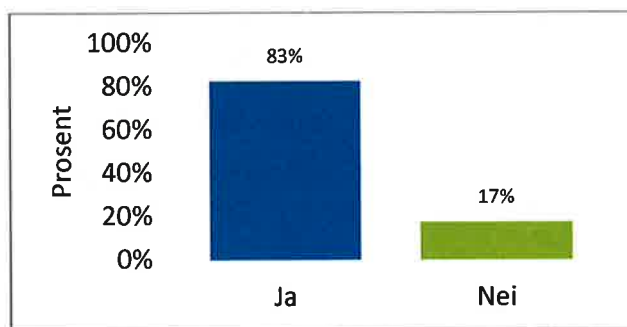


Spørsmål: Er det klart hvilket innhold rapportene skal ha?

På spørsmål om krav til innhold i rapportene er klart har 17% svart «i stor grad», mens 52% har svart «i noen grad», og 30% har svart at det ikke er klart hvilket innhold rapporten skal ha. Blant brukerne av LLR har flertallet svart at kravet til innhold er uklart, mens svarene fordeler seg jevnt over de tre svaralternativene blant de rapporteringspliktige selskapene. Totalt har 23 svart på spørsmålet.

Tilbakemelding fra brukerne av rapportene er blant annet at det er uklartheter om hva som skal være kildegrunnlaget til rapporten, om hvilke tall som skal med, og om format. Mangel på fast format har, ifølge brukerne, medført at rapportformene varierer i for stor grad fra selskap til selskap. Tilbakemeldingene fra de rapporteringspliktige selskapene knytter seg til uklartheter om begrepsbruken (f.eks. «Prosjekt», «Infrastruktur», osv.) og om omfang på tilleggsinformasjon. I tillegg påpekes det at rapporten etterspør tall og tallformat som er forskjellige fra størrelser det normalt rapporteres på.

Standard rapporteringsformat

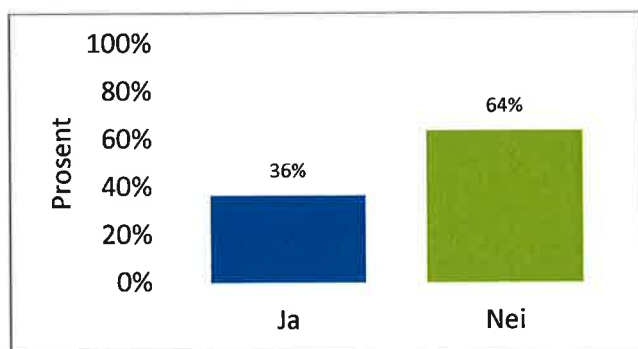


Spørsmål: Er det ønskelig med et standardformat for LLR-rapporteringen?

Av totalt 23 tilbakemeldinger har 83% angitt at det er ønskelig med et standardformat for LLR-rapporteringen, mens 17% har angitt at dette ikke ønskelig. Svarene er jevnt fordelt på brukere av LLR-rapportene og rapporteringspliktige selskaper.

Brukerne av LLR-rapportene angir blant annet at et standardformat vil gi enklere sammenligning på tvers av rapporteringspliktige enheter, mindre fleksibilitet for selskapene til selv å velge hvilke tall som skal rapporteres og hvordan disse kan tolkes, begrenset mulighet for å lage «komplekse» rapporter, og økt leservennlighet. Det foreligger ingen kommentarer fra de rapporteringspliktige selskapene som ønsker innføring av et standardformat. Argumentene mot en standardisert rapport fra de rapporteringspliktige selskapene omhandler behov for fleksibilitet og ressursbruk.

Revisjonsplikt



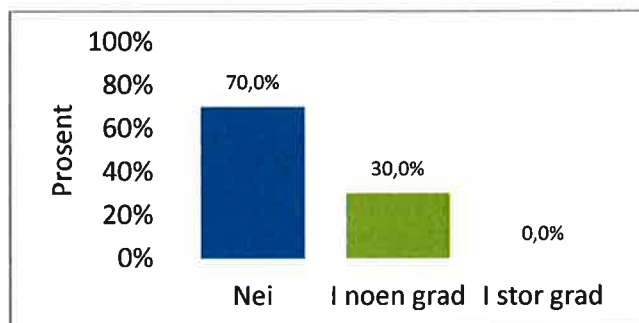
Spørsmål: Burde rapporten underlegges revisjonsplikt?

64% av respondentene har svart at det ikke er ønskelig å underlegge LLR-rapportene revisjonsplikt, mens 36% ønsker dette. Det er en overvekt av rapporteringspliktige som ikke ønsker revisjonsplikt, og en overvekt av brukere som ønsker revisjonsplikt. Totalt 22 har svart på spørsmålet.

Blant brukerne av LLR-rapportene er blant annet argumentet mot revisjonsplikt at hele eller deler av rapporten kan tas inn som note til finansregnskapet eller årsregnskapet, og på denne måten sikre økt tillitt til rapportene uten merkostnader. Brukerne som argumenter for revisjonsplikt viser til at dette er viktig for å sikre tillitt og tilstrekkelig kvalitetssikring. Blant de rapporteringspliktige selskapene er det tre selskaper som har begrunnet svaret sitt. Blant selskapene som ikke ønsker revisjonsplikt på nåværende tidspunkt viser noen til at informasjonen ikke kan innhentes gjennom ordinær regnskapsrapportering,

mens andre viser til at vesentlighetsgrensen for LLR-rapportene ikke egner seg for ordinær revisjon. Andre viser til at de allerede innhenter «assurance» fra sin revisor.

Rapportenes tilgjengelighet



Spørsmål: Er det enkelt å finne hvor LLR-rapportene er publisert?

For brukerne av LLR-rapportene er det viktig at rapportene er tilgjengelig. Brukerne av rapportene er derfor bedt om å vurdere hvor enkelt det er å finne hvor LLR-rapportene er publisert. Av de totalt åtte brukerne som har besvart spørsmålet har 70% svart at det ikke er enkelt å finne hvor LLR-rapportene er publisert, mens 30% har svart at det «i noen grad» er enkelt. Ingen har svart at det «i stor grad» er enkelt å finne LLR-rapportene.

Tilbakemeldingene er blant annet at det burde være enklere å identifisere hvem som er rapporteringspliktige etter regelverket og videre at det er krevende å finne rapportene på nettsidene til de som er rapporteringspliktige. Flere av brukerne foreslår at informasjonen bør publiseres sammen med årsrapportene, herunder mener enkelte at den bør inntas noter til regnskapet, og at opprettelse av en felles database for rapportene bør vurderes.

Oppsummering

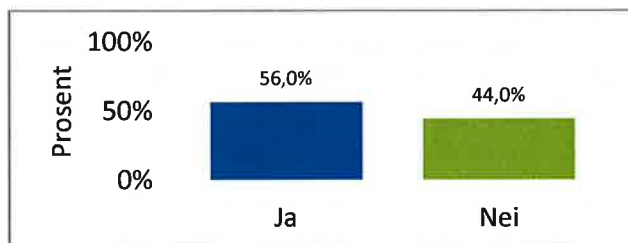
Tilbakemeldingene kan tolkes i retning av at det er større usikkerhet om rapportens innhold blant brukerne av LLR-rapportene enn de rapporteringspliktige selskapene. Blant de rapporteringspliktige selskapene spriker svarene noe mer. En overvekt av respondentene ønsker et standardformat for LLR-rapportene. Begrunnelsene varierer mellom brukerne av rapportene og de rapporteringspliktige selskapene.

Et flertall av respondentene ønsker ikke å underlegge LLR-rapportene revisjonsplikt. Et argument som trekkes frem av enkelte brukere at rapporten i stedet bør inntas i note til regnskapet. Fra brukersiden fremkommer det videre at er krevende for brukerne av rapportene å identifisere hvem som er rapporteringspliktige selskaper og hvor rapportene er publisert.

Bidra til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke- fornybare naturressurser

Både rapporteringspliktige selskaper og brukere av rapportene har fått spørsmål om i hvilken grad de mener regelverket har bidratt til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke-fornybare naturressurser, og i hvilken grad de mener denne åpenheten eventuelt har bidratt til å ansvarliggjøre de respektive lands myndigheter.

Åpenhet om virksomheten



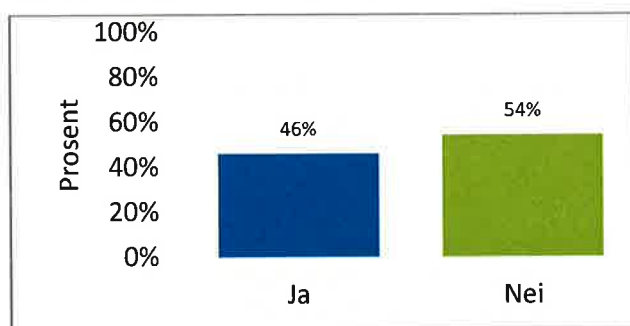
Spørsmål: Utfra ditt ståsted, har LLR bidratt til økt åpenhet?

Det er mottatt 25 svar på spørsmålet om innføring av LLR-regelverket har bidratt til økt åpenhet. Av disse mener 56% at innføringen har ført til økt åpenhet og 44% at innføringen ikke har bidratt til økt åpenhet. Fordelingen er tilnærmet delt på midten innad i gruppene brukere og rapporteringspliktige.

Brukerne som mener at innføringen delvis eller ikke i det hele tatt har bidratt til økt åpenhet av rapporteringen argumenterer for at regelverket har vært gjeldene i en for kort periode til at det ennå er mulig å se effektene av den. Det argumenteres også for at skattestørrelsene mangler sammenheng og at land hvor selskapene har støttefunksjoner eller såkalte «hjelpeland» eller land hvor det ikke er betalinger til myndigheter som overstiger grensen på 800 000 kroner faller utenfor. Blant brukerne som mener at innføringen har bidratt til økt åpenhet vises det til at rapportene gir informasjon på landnivå som tidligere ikke har vært tilgjengelig. Det oppgis at informasjonen blant annet er benyttet til å kontrollere betalinger fra selskaper i enkelte land og til investeringsanalyser/ selskapsanalyser.

Fra de rapporteringspliktige selskapene oppgis det at opplysningene som inngår i LLR-rapportene i stor grad allerede er tilgjengelige i andre kilder (eksempelvis årsregnskapet). Dermed bidrar ikke LLR-rapportene til økt åpenhet sammenlignet med tidligere. I tillegg har de største selskapene allerede før innføringen av regelverket offentliggjort tilsvarende informasjon. Det vises videre til at det har vært liten etterspørsel etter LLR-rapportene, og at utvalget av selskaper som omfattes er begrenset. Det fremheves av enkelte at debatten rundt regelverket i seg selv kan ha bidratt til økt åpenhet.

Ansvarliggjøring av myndighetene



Spørsmål: Har LLR, utfra din vurdering, ført til ansvarliggjøring av myndighetene hvor utvinningsaktiviteten foregår?

Av 24 tilbakemeldinger har 46% svart at de mener innføringen av LLR-regelverket har ført til ansvarliggjøring av myndighetene, mens 54% har svart at de ikke mener innføringen har bidratt til dette. Svarene fordeler seg likt mellom brukere av LLR og rapporteringspliktige selskaper.

Flere av tilbakemeldingene fra brukerne av rapportene berører at rapportene ikke gir et fullstendig bilde ved at de mangler kontekst og ikke synliggjør land hvor selskapene har støttefunksjoner. Det argumenteres også for at det er for tidlig å kunne se effektene av implementeringen, men at debatten om LLR i seg selv kan ha ført til større oppmerksomhet. Det opplyses også om at sivilsamfunnsorganisasjonene i utviklingsland har en økende interesse for rapportene.

Oppsummering

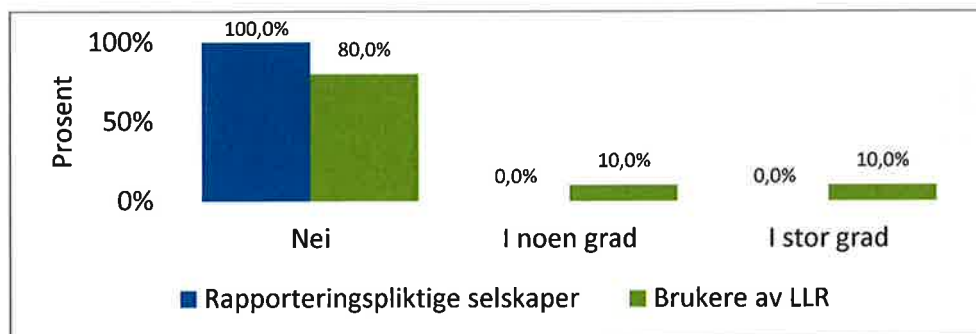
Av tilbakemeldingene fra både brukerne og de rapporteringspliktige selskapene finner vi ikke et klart svar på om innføringen av regelverket i seg selv har bidratt til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke- fornybare naturressurser. Debatten rundt innføringen kan i seg selv ha bidratt noe til økt åpenhet. Videre tolker vi svarene i retning av at LLR-regelverket fremdeles er såpass nytt at det er vanskelig å konkludere på om det har bidratt til ansvarliggjøring av myndigheter.

Synliggjøre uønsket skattetilpasning

Både rapporteringspliktige selskaper og brukere av rapportene er spurt om de opplever en endret tilnærming til skatteplanlegging/ -strukturering blant rapporteringspliktige selskaper. Brukerne av

rapportene er videre spurt om i hvilken grad de faktisk benytter seg av informasjonen rapportene gir, mens de rapporteringspliktige selskapene er spurt om de erfarer økt etterspørsel etter rapportene.

Tilnærming til skatteplanlegging/ -strukturering

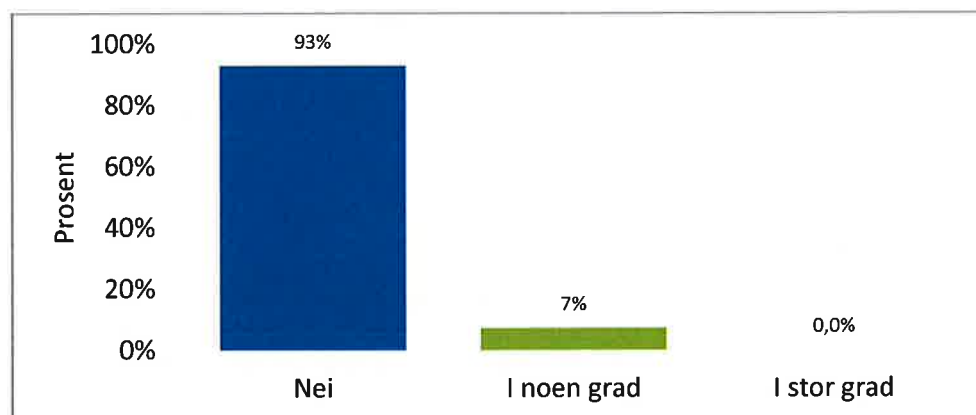


Spørsmål: Har selskapet endret tilnærming til skatteplanlegging/ -strukturering som følge av innføringen av LLR i Norge? / Har dere sett en endret tilnærming til skatteplanlegging/ -strukturering for rapporteringspliktige selskaper som, utfra din vurdering, kan relateres til innføringen av LLR?

Samtlige rapporteringspliktige selskaper som har svart på spørsmålet svarer at de ikke har endret tilnærmingen til skatteplanlegging/ -strukturering som følge av innføringen av LLR. Et selskap kommenterer at årsaken til dette er at informasjonen allerede ble tilgjengeliggjort på frivillig basis før innføringen av regelverket.

Blant brukerne har 80% svart at de ikke har sett en endret tilnærming til skatteplanlegging/ -strukturering blant rapporteringspliktige selskaper, men 10% har sett noen endringer og 10% har sett større endringer. Brukerne som har svart at de ikke kan se endringer viser til at dette blant annet skyldes at LLR-rapportene ikke gir nok kontekst, eller viser såkalte hjelpeland, og følgelig ikke er egnet for å synliggjøre skatteplanlegging. Brukeren som mener at innføringen i noen eller i stor grad har ført til endret tilnærming til skatteplanlegging/ -strukturering viser til at dette blant annet skyldes økt oppmerksomhet rundt selskapers skatt. Dette har igjen ført til en holdningsendring blant selskapene hvor skatt i større grad blir sett på som en del av selskapers samfunnsansvar.

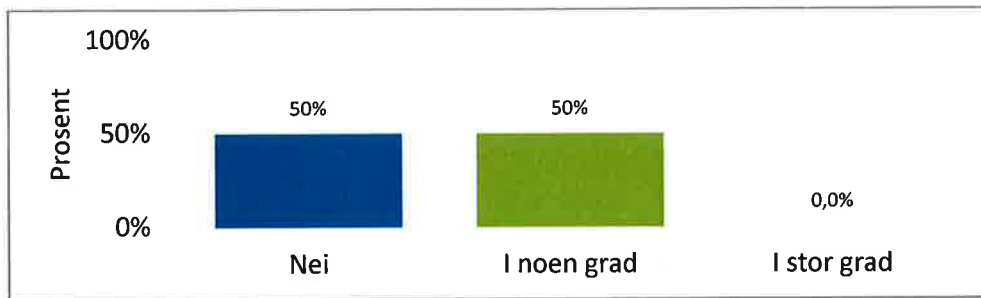
Økt oppmerksomhet om selskapers skatteposisjoner



Spørsmål: Opplever dere økt fokus fra omverden på selskapets skatteposisjoner som følge av LLR-rapporten?

Av 14 rapporteringspliktige selskaper som har svart på spørsmålet oppgir 93% at de ikke har opplevd økt fokus fra omverden på selskapets skatteposisjoner som følge av LLR-rapporten. 7% oppgir at de i noen grad opplever økt fokus.

Bruk av LLR-rapportene



Spørsmål: Har dere benyttet Land-for-land-rapporter til å forstå selskapers skatteposisjoner?

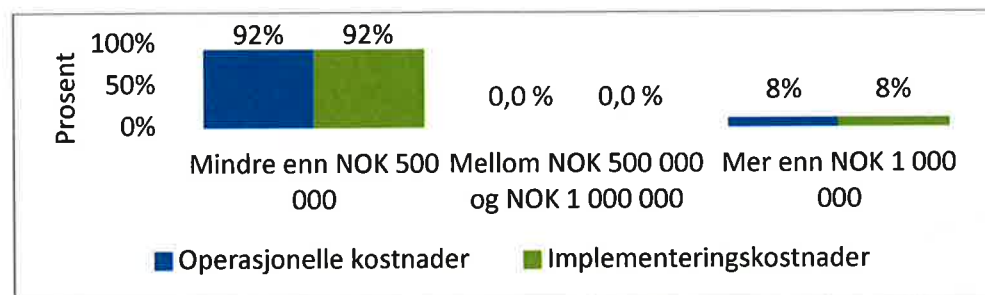
Av 10 tilbakemeldinger fra selskaper som har angitt at de er potensielle brukere av LLR-rapportene har 50% angitt at de bruker rapportene i noen grad, mens øvrige 50% har angitt at de ikke er brukere av rapportene. Organisasjonene som oppgir at de ikke bruker rapportene begrunner dette blant annet med at rapportene mangler kontekst som gjør det mulig å forstå selskapene skatteposisjoner.

Oppsummering

Resultatene kan tolkes i retning av at innføringen av LLR ikke har medført endringer i selskapers tilnærming til skatteplanlegging/ -strukturering. Enkelte av brukerne av LLR-rapportene mener at debatten og oppmerksomheten rundt regelverket kan ha ført til ansvarliggjøring av selskapers tilnærming til skatt og har bidratt til økt åpenhet om skatt blant selskapene. Samtidig gir selskapene selv uttrykk for at de ikke opplever økt oppmerksomhet fra omverden om selskapets skatteposisjoner. Den faktiske bruken av rapportene er også lav blant respondentene som oppgir at de er potensielle brukere av rapporten.

Kost/nytte-vurdering av de særnorske rapporteringskravene

Kostnader ved LLR-rapportering



Spørsmål: Anslå implementeringskostnadene knyttet til LLR-rapporteringen? (Innkjøp av system, etablering av system, opplæring, organisering, rapporteringsformat, osv.)

Av 11 rapporteringspliktige selskaper oppgir 10 at både implementeringskostnadene knyttet til innføringen og de årlige operasjonelle kostnadene ikke overstiger 500 000 kroner. Flertallet av disse opplyser om at kostnadene heller ikke oversteg 100 000 kroner. Ett selskap oppgir at kostnadene ved implementering og årlig drift overstiger 1 000 000 kroner.

Én av respondentene har gitt uttrykk for at LLR-regelverket i større grad burde vært harmonisert med EU-regelverket, både hva gjelder innhold og tidspunkt for innføring av reglene. Det samme gjelder LLR-rapportering for skatteformål. Det oppleves stadig økte krav til rapportering, ofte på format som ikke er tilpasset allerede eksisterende format. Dette er tid- og kostnadskreven for selskapene.

Oppsummering

De rapporteringspliktige selskapene angir moderate kostnader både ved implementering og drift av LLR-rapporteringen. Dette antas å ha sammenheng med at hovedgruppen respondenter kun har virksomhet i Norge. Kostnadene er ikke uventet høyere for større og mer komplekse virksomhetene med aktivitet i flere land.

Oppsummering fra Intervjuer

I forbindelse med spørreundersøkelsen ble det gjennomført intervjuer hvor svarene fra tre sentrale interessenter ble gjennomgått og diskutert. Intervjuene var rettet mot én sentral bruker av LLR-rapportene og to større norske rapporteringspliktige konsern. Det ene konsernet har rapporteringspliktige betalinger i flere land, mens det andre konsernet har rapporteringspliktige betalinger til kun ett land.

Innspillene i intervjuene var i all hovedsak sammenfallende med svarene i spørreundersøkelsen. LLR-brukerorganisasjonen vektla særlig at LLR-rapportene burde inntas som note til regnskapet og at enkelte forholdstall (f.eks. investeringer) faller bort i enkelte land hvor betalingene til myndighetene ikke overstiger 800 000 kroner. De rapporteringspliktige selskapene vektla at det er noe uklarheter rundt begrepsbruk og definisjoner i regelverket, og at det er behov for større grad av harmonisering mellom det norske LLR-regelverket og andre tilsvarende initiativer (f.eks. LLR-rapportering for skatteformål). De rapporteringspliktige selskapene var begge positive til økt åpenhet, men påpeker at det kan være ressurskrevende å sammenstille informasjonen som etterspørres.

Spørreskjema om LLR-rapportering

Effekt/produktivitetsmål	Spørsmål	R/B*	Felt
0. Bakgrunnsinformasjon	- Navn på firma/organisasjon (*Obligatorisk, fritekst) - Utfyller: Navn, epost og tlf. (fritekst) - Bruker eller rapporteringspliktig, Ikke relevant (*Obligatorisk) (Hvis selskap) Er LLR-rapportering relevant for deres selskap? Ja/nei (Hvis nei, gå ut)		
1. Hovedformålet med LLR-regelverket som følger av EU-regelverket: "Bidra til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke- fornybare naturressurser"	1.1 Utfra ditt ståsted, har LLR bidratt til økt åpenhet? Nevn eksempler.	R/B	- Ja/Nei - Fritekst
	1.2 Har dette, utfra din vurdering, ført til ansvarliggjøring av myndighetene hvor utvinningsaktiviteten foregår? Nevn eksempler.	R/B	- Ja/Nei - Fritekst
2. Synliggjøre selskapers skatteposisjonering	2.1 Har selskapet endret tilnærming til skatteplanlegging/ -strukturering som følge av innføringen av LLR i Norge?	R	- Nei - I noen grad - I stor grad - Fritekst
	2.2 Har dere sett en endret tilnærming til skatteplanlegging/ -strukturering for rapporteringspliktige selskaper som, utfra din vurdering, kan relateres til innføringen av LLR?	B	- Nei - I noen grad - I stor grad - Fritekst
	2.5 Opplever dere økt fokus fra omverden på selskapets skatteposisjoner som følge av LLR-rapporten?	R	- Nei - I noen grad - I stor grad - Fritekst
	2.6. Har dere benyttet Land-for-land-rapporter til å forstå selskapers skatteposisjoner?	B	- Nei - I noen grad - I stor grad - Fritekst
	2.7 Er det andre forhold som burde vært inkludert for å synliggjøre skatteposisjonering?	R/B	Fritekst
3. Etterlevelse av rapporteringspliktene: riktig tid, offentliggjøring, innhold og hensiktsmessig presentasjon	Er det klart hvilket innhold rapportene skulle ha? Evt. hvilke uklarheter opplever dere?	R/B	- Nei - I noen grad - I stor grad - Fritekst
	Er det ønskelig med et standardformat for LLR-rapporteringen?	R/B	- Ja - Nei - Fritekst
	Burde rapporten underlegges revisjonsplikt?	R/B	- Ja - Nei - Fritekst
	Er det enkelt å finne hvor LLR-rapportene er publisert?	B	- Nei - I noen grad - I stor grad - Fritekst

4. Kost/nytte-vurdering av de særnorske rapporteringskravene	Anslå implementeringskostnadene knyttet til LLR-rapporteringen? (Innkjøp av system, etablering av system, opplæring, organisering, rapporteringsformat, osv.)?	R	▪ < 100 000 NOK* ▪ 100 000 – 500 000 ▪ 500 001 – 1 000 000 ▪ > 1 000 000
	Anslå årlige operasjonelle kostnader knyttet til LLR-rapporteringen?	R	▪ < 100 000 NOK* ▪ 100 000 – 500 000 ▪ 500 001 – 1 000 000 ▪ > 1 000 000
5. Andre innspill og kommentarer	Andre innspill og kommentarer:	R/B	▪ Fritekst

* R= Rapporteringspliktig selskap, B= Bruker av LLR-informasjon.

Vedlegg 2: Oversikt selskaper

Følgende virksomheter inngår i vår analyse:

Selskap	Industri
A/S Norske Shell	Utvinning
African Petroleum Corporation Limited	Utvinning
Bayerngas Norge AS	Utvinning
BG Norge Limited NUF	Utvinning
BP Norge AS	Utvinning
Centrica Energi NUF	Utvinning
ConocoPhillips Skandinavia AS	Utvinning
Core Energy AS	Utvinning
DEA Norge AS	Utvinning
Det Norske Oljeselskap ASA	Utvinning
DNO ASA	Utvinning
DONG E&P Norge AS	Utvinning
ENGIE E&P Norge AS	Utvinning
Eni Norge AS	Utvinning
ExxonMobil Exploration and Production Norway AS	Utvinning
Faroe Petroleum Norge AS	Utvinning
Hess Norge AS	Utvinning
Idemitsu Petroleum Norge AS	Utvinning
InterOil Exploration & Production ASA	Utvinning
Intex Resources ASA	Gruve
LOTOS Exploration and Production Norge AS	Utvinning
Lundin Norway AS	Utvinning
Nordic Mining ASA	Gruve
Norsk Hydro ASA	Gruve*
North Energy ASA	Utvinning
Panoro Energy ASA	Utvinning
PGNiG Upstream International AS	Utvinning
Questerre Energy Corporation	Utvinning
Repsol Norge AS	Utvinning
Statoil ASA	Utvinning
Store Norske Spitsbergen Kulkompani AS	Gruve
Total E&P Norge AS	Utvinning
VNG Norge AS	Utvinning
Wentworth Resources Limited	Utvinning
Wintershall Norge AS	Utvinning
Yara	Gruve*

* Ikke primærbransje

Totalt er det identifisert 36 selskaper som vi forventet skulle ha utarbeidet en LLR-rapport.

Vedlegg 3: Sentrale dokumenter

- Høringsnotater og høringsuttalelser til EU kommisjonens forslag til LLR- rapportering (2011)
- Lovforslaget til LLR-rapportering; i Prop. 1 LS (2013-2014) samt rapport til finansdepartementet fra arbeidsgruppen for land-for-land rapportering (mai 2013)
- Høringsnotater og høringssvar til forslaget om endringer i forskrift om LLR-rapportering (2016)
- Commission Staff Working Document- assessing the potential for further transparency on income tax information
- Forslag til direktiv om endring i EUs konsoliderte regnskapsdirektiv (2013/34/EU) om offentliggjøring av skatteinformasjon for enkelte foretak og filialer (COM (2016) 198 final
- Prp. 76 L (2016-2017) kapittel 5 Tilsyn med overholdelse av §5-5a (land-for-land rapportering)
- Diverse representantforslag
- Presseoppslag om LLR-rapportering
- Innspill publisert av PWYP, se www.pwyp.no
- Weum og Mohagen: Land-for-land rapportering, Casestudier av land-for-land rapportene til Norsk Hydro, DNO og Statoil
- Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13 (April 2017)
- Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report (Oktober 2015)

Vedlegg 4: Analyse av det norske LLR-regelverket sammenholdt med andre åpenhetsinitiativer

I dette vedlegget sammenlignes de norske reglene om LLR-rapportering med tilsvarende initiativer internasjonalt. Formålet er å synliggjøre eventuelle opplysninger inkludert i tilsvarende internasjonale initiativer som ikke er dekket i Norge og motsatt. Forskjeller kan indikere områder hvor LLR-rapportering potensielt kan forbedres.

I valg av tilsvarende initiativer er det tatt utgangspunkt i at de har bred dekning internasjonalt og har likt eller tilsvarende formål.

- BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting) - Tiltak nr 13 Land-for-land rapportering.
- EU-kommisjonens forslag av 12. april 2016 om offentlig opplysningsplikt for informasjon om skatteforhold for visse foretak og bransjer (COM (2016) 198 final) («Direktivforslaget»).

I 4.1 vises en oversikt over de norske LLR-reglene før og etter forskriftendringen sammenlignet med LLR-rapportering i BEPS, LLR-rapportering etter EU-kommisjonens direktivforslag og LLR-rapportering i EUs konsoliderte regnskapsdirektiv.

Sammenligning av det norske regelverket med BEPS-prosjektet - Tiltak nr 13 Land-for-land rapportering

Kort om land-for-land rapportering i BEPS-prosjektet

I 2013 vedtok OECD- og G20-landene en felles handlingsplan; OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting («BEPS»). BEPS-prosjekt inkluderer femten tiltak som skal bidra til å forhindre at selskaper utnytter asymmetrier i internasjonale og nasjonale skatteregler og skatteavtaler til å uthule skattegrunnlaget og flytte overskudd til lav- eller nullskattejurisdiksjoner. LLR rapportering inngår i handlingsplanens tiltak nummer 13 («OECDs Retningslinjer for internprising og innføring av land-for-land rapportering») og er en del av en dokumentasjonspakke bestående av tre rapporter. I tillegg til LLR i rapporten som inneholder kvantitativ informasjon omfatter dokumentasjonspakken en «Master file» med blant annet en overordnet beskrivelse av virksomheten, selskaper, aktiviteter, immaterielle eiendeler, internfinansiering og skatteposisjoner, og en «Local File» med blant annet beskrivelse av de enkelte lokale selskapers aktiviteter, konkurrenter, interne transaksjoner, og enkelte andre finansiell forhold. Innholdet i land-for-land-rapporten i BEPS må sees i sammenheng med de to øvrige dokumentene.

Land-for-land rapportering i BEPS omfatter alle bransjer. Terskelverdien for å omfattes av LLR-rapportering i BEPS er en konsolidert konsernomsetning lik eller mer enn 750 millioner Euro. Sammenlignet med de norske reglene omfattes derfor flere bransjer, men samtidig kun de aller største konsernene av land-for-land rapportering etter BEPS.

Over hundre jurisdiksjoner har vært involvert i arbeidet med BEPS tiltakene og av disse har over femti implementert, eller er i ferd med å implementere, BEPS LLR. I Norge har Finansdepartementet fulgt opp handlingsplanens tiltak 13 med å foreslå lovendringer som ble godkjent av Stortinget i november 2016. I følge Skatteforvaltningslovens § 8.12 Melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv. skal konsernene levere land-for-land-rapporten for første gang i 2017 med opplysninger om inntektsåret 2016. Finansdepartementet fastsatte 9. desember 2016 en egen forskrift om LLR-rapportering for skatteformål for å følge opp lovvedtaket. LLR rapportering for skatteformål i Norge drøftes ikke særskilt videre, men som en del av LLR-rapportering i BEPS.

OECD- og G20-landenes formål med tiltak 13 i BEPS er å bidra til økt åpenhet for skattemyndighetene om selskapers virksomhet. Dette omfatter å gi skattemyndighetene bedre tilgang til nødvendig informasjonen for å foreta overordnede risikovurderinger knyttet til internprising, og gi bedre tilgang til relevant informasjon i forbindelse med bokettersyn og kontroller. Tiltak 13 skal også bidra til økt fokus på internprising. Tilsvarende formål legges til grunn ved implementering av tiltak 13 i Norge hvor

Regjeringens forslag er at skattemyndighetene skal få et bedre grunnlag for å utarbeide risikoanalyser til bruk i sin kontrollvirksomhet, noe som er særlig relevant i saker som gjelder transaksjoner mellom foretak i konsern.

En viktig forutsetning for at landene ble enige om felles innføring av land-for-land rapportering i BEPS er at rapportene undergis taushetsplikt og at landene skal utveksle slike rapporter automatisk slik at alle relevante skattemyndigheter får tilgang til opplysningene. LLR i BEPS-prosjektet har dermed en annen målgruppe enn det offentlige LLR-regelverket etter regnskapsloven og verdipapirhandelloven. LLR i BEPS-prosjektet bidrar til økt synlighet for Skattemyndighetene, mens offentlig LLR-rapportering etter regnskapsloven og verdipapirhandelloven bidrar til økt synlighet for allmennheten.

Det norske LLR-regelverket sammenlignet med LLR-rapportering i BEPS

Det er vår vurdering at formålet med LLR-rapporteringen i BEPS er sammenlignbart med formålet for LLR-regelverket etter regnskapsloven og verdipapirhandelloven hva gjelder å bidra til økt åpenhet om foretakenes skatteposisjonering. LLR-rapportering i BEPS er et resultat av en grundig evalueringsprosess med bred oppslutning internasjonalt. Det legges derfor til grunn at opplysningene som kreves av LLR-rapportering i BEPS er en god indikator på hvilke opplysninger skattemyndighetene må ha for å kunne evaluere selskapenes skatteposisjoner. Avvik mellom LLR-rapportering i BEPS og LLR-rapportering i Norge indikerer potensielle områder hvor LLR-regelverket i Norge kan forbedres for å sikre økt åpenhet om foretakenes skatteposisjonering.

Som nevnt over er en vesentlig forskjell mellom LLR-rapportering i BEPS og de norske LLR-reglene at LLR-rapportering i BEPS kun skal tilgjengeliggjøres for skattemyndighetene, mens de norske reglene omfatter offentliggjøring av rapportene for allmenheten. Isolert sett bidrar derfor de norske reglene til mer åpenhet i den grad rapportene kan nås av en større potensiell brukergruppe.

Opplysningene som kreves i LLR-rapportering i BEPS og de norske LLR-reglene før revidert forskrift avviker i stor grad. Av 12 opplysninger som etterspørres i LLR-rapportering i BEPS er tre inkludert i det norske regelverket før endringene i forskriften fra 2017. Opplysningene som er felles for begge initiativene inkluderer betalt inntektsskatt, opplysninger om hvor datterselskap er hjemhørende, og antall ansatte. Av øvrige opplysninger som kun inngår i land-for-land rapportering i BEPS vurderes alle som relevante for å synliggjøre forhold knyttet til selskapet skatteposisjoner. De norske reglene inneholder likevel enkelte andre opplysninger som ikke inngår i land-for-land rapportering i BEPS. Disse tilleggsopplysningene omfatter betalinger til myndigheter utover inntektsskatt og finansielle opplysninger som setter betalingene i en sammenheng.

LLR-rapportering i BEPS krever at finansielle størrelser angis på land-nivå, mens opplysninger om hjemsted, antall ansatte og aktivitet angis på selskapsnivå. De norske LLR-reglene benytter både land, selskap og prosjekt-nivå.

LLR-rapportering i BEPS og de norske LLR-reglene har, med enkelte unntak, avvikende krav til opplysninger som skal inkluderes i rapporteringen. Legges det til grunn at LLR-rapportering i BEPS er en god indikator på hvilke opplysninger som bør rapporteres for å synliggjøre selskapers skatteposisjoner antyder sammenligningen at det norske regelverket før 2017 mangler flere relevante størrelser som kan bidra til å synliggjøre forhold knyttet til selskapet skatteposisjoner.

Det norske LLR-regelverket etter endring av forskriften sammenlignet med LLR-rapportering i BEPS

Vår evaluering er rettet mot forskriften slik den har virket fra 2014 til 2016, det vil si før endringene som trådte i kraft fra 2017. Vi ønsker derfor å påpeke at opplysningene som kreves i LLR-rapporteringen i BEPS og det norske LLR-regelverket etter endringen fra 2017 sammenfaller på flere områder. LLR-rapportering i BEPS etterspør 12 opplysninger, 10 av disse er inkludert i de norske reglene fra 2017. Fysiske eiendeler og bokført egenkapital dekkes kun i BEPS LLR. I tillegg spesifiseres salgsinntekter fordelt på interne og eksterne parter i LLR-rapporteringen i BEPS, mens disse oppgis som en samlet post i de norske LLR-reglene. De norske reglene etter endringen fra 2017 sammenfaller derfor i stor grad med LLR-rapportering i BEPS.

Sammenligning av det norske regelverket med EU-kommisjonens forslag av 12. april 2016 om offentlig opplysningsplikt for informasjon om skatteforhold for visse foretak og filialer (COM (2016) 198 final)

Kort om land-for-land rapportering i EU-kommisjonens direktivforslag

I april 2016 la EU-kommisjonen frem forslag om offentlig opplysningsplikt om informasjon om skatteforhold for visse foretak og filialer. Forslaget innebærer en endring av EUs konsoliderte regnskapsdirektiv (2013/34/EU). Forslaget er ikke implementert og er for øyeblikket til behandling i Europaparlamentet og Rådet.

Direktivforslaget er rettet mot store multinasjonale konsern. Konsern med en årlig konsolidert omsetning som overstiger EUR 750 millioner vil ha krav til å rapportere etter reglene for å kunne drive virksomhet i EUs markeder. Det forventes at ca. 6000 multinasjonale selskaper vil omfattes av kravet, av dette har ca. 2000 hovedkontor i EU. For datterselskap i EU av konsern som er etablert utenfor EU pålegges plikten datterselskapet, evt. filialer.

EU-kommisjonen har vurdert flere alternative tilnærminger til offentlig LLR. Disse alternativene skiller seg fra hverandre med tanke på hvem som skal omfattes av rapporteringsplikten, opplysninger som skal rapporteres, og aggregeringsnivå. Kommisjonen har for hvert av alternativene vurdert fordeler og ulemper knyttet til økonomisk forhold, sosiale og samfunnsmessige forhold, grunnleggende rettigheter (personvern, eiendomsrett osv.), kostnader ved etterlevelse, samt konsekvenser for tredjepartsland. Kommisjonens anbefalte tilnærming («Option 3Aii») innebærer offentliggjøring av nærmere bestemte opplysninger om skatteforhold per selskap per EU-land og tilsvarende opplysninger aggregert for øvrige land utenfor EU.

EUs forslag om offentlig LLR inngår i EU-kommisjonens arbeid mot skatteunndragelser og aggressiv skatteplanlegging. Kommisjonen fremhever at EU trenger et rettfærdig, effektivt og vekstvennlig inntektsskattesystem hvor selskaper betaler skatt i det landet overskuddet oppstår. Aggressiv skatteplanlegging undergraver dette prinsippet. Formålet med EUs offentlige LLR er å gi offentligheten tilgang til opplysninger om store multinasjonale selskapers skattemessige forhold. Dette skal bidra til styrket offentlig kontroll med at selskapene betaler skatt hvor overskuddet oppstår, og videre til styrket tillitt mellom selskapene og offentligheten.

Det norske regelverket sammenlignet med EU-kommisjonens direktivforslag

EU-kommisjonen har i forbindelse med konsekvensutredning av direktivforslaget, gjennomført en analyse av hvilken informasjon som er sentral i forhold til å øke åpenheten om skattebetalinger. I den forbindelse har man avveid behovet for informasjon/ relevans mot konkurranseaspektet og muligheten for at en viss type informasjon lett kan være gjenstand for feiltolkning når den oppgis isolert.

Det er vår vurdering at formålet med EU-kommisjonens direktivforslag er sammenlignbart med formålet med LLR-regelverket i Norge når det gjelder å bidra til økt åpenhet om foretakenes skatteposisjonering. Direktivforslaget legger på lik linje med de norske reglene opp til offentliggjøring av rapportene for allmenheten. Begge initiativene retter seg mot store konsern, men med en høyere terskelverdi vil direktivforslaget kun omfatte de aller største multinasjonale konsernene. Direktivforslaget er ikke begrenset til kun å gjelde utvinnende industri. Finansdepartementet har i høringsnotatet om forslag om endring av forskrift om LLR-rapportering fra 2016 gitt uttrykk for at direktivforslaget antas å være relevant for Norge slik at de norske reglene vil måtte utvides til å gjelde alle bransjer.

Av opplysningen som kreves i direktivforslaget er det kun betalt inntektsskatt, totale salgsinntekter og antall ansatte som også dekkes i de norske LLR-reglene før 2017. Det norske regelverket inneholder imidlertid andre relevante opplysningskrav som kan bidra til å synliggjøre selskapers skatteposisjoner som ikke dekkes i direktivforslaget, blant annet opplysninger om hvor datterselskapenes er hjemmehørende, kostnader og eventuelle interne rentekostnader.

Direktivforslaget innebærer at opplysningene angis på landnivå for alle EU-land og enkelte skattejurisdiksjoner, og aggregert for øvrige land. De norske reglene skiller seg fra direktivforslaget ved i stedet å etterspørre opplysningene på selskapsnivå. På den ene siden innebærer dette at de norske reglene i enkelte særtilfeller ikke fanger opp situasjoner hvor datterselskaper har skatteplikt i to eller

flere land. På den andre siden medfører den norske tilnærmingen en mer detaljert rapport i den grad opplysninger fra land utover EU også spesifiseres.

Direktivforslaget og de norske reglene før 2017 har, med enkelte unntak, avvikende krav til opplysninger som skal inkluderes i rapporteringen. Under forutsetning om at direktivforslagets opplysningskrav inneholder relevante opplysninger for å synliggjøre uønsket skattetilpasning, antyder sammenligningen at det norske regelverket før 2017 mangler flere relevante opplysninger som kan bidra til å synliggjøre forhold knyttet til selskapets skatteposisjoner.

Det norske LLR-regelverket etter endring av forskriften sammenlignet EU-kommisjonens direktivforslag

Vår evaluering er rettet mot forskriften slik den har virket fra 2014 til 2016, det vil si før endringene som trådte i kraft fra 2017. Vi ønsker derfor å påpeke at det norske regelverket etter endringen fra 2017 inneholder alle opplysninger foreslått inkludert i direktivforslaget. Kombinasjonen av særnorske opplysningskrav og en bredere og mer spesifikk geografisk dekning innebærer at de nye norske reglene fra 2017 går lenger enn direktivforslaget.

Det norske regelverket sammenholdt med andre åpenhetsinitiativer

			LLR Norge (før 2017)	LLR Norge (fra 2017)	EUs Regnskaps-direktiv	BEPS LLR	EUs Direktivforslag om offentlig land-for-land rapportering
Samlede betalinger til myndighetene (både penger og i naturalia. Ved naturalia verdi, mengde og verdifastsettelse)	Rett til produksjon	Produksjon, inkludert finansielle instrumenter som gir rett til produksjon, som avgis til vertsland (verdi og/eller volum)	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern		
	Skatte- og avgiftsbetalinger	Inntektsskatt pålagt selskapets inntekt, produksjon, eller resultat	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Per land. Omfatter også skatter betalt til andre land	Per selskap per EU/ EØS land (Aggregert for øvrige land)
		Andre skatter på overskudd, inntekt eller produksjon	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern		
	Royaltyer		Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern		
	Utbytte		Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern		
	Signatur-, Funn- og produksjonsbonuser		Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern		
	Lisens-, lele- og adgangsgesbyr, samt andre vederlag for lisenser og/eller konsesjoner.		Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern		
	Betalning for forbedret infrastruktur		Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern		
	Aksjer, andeler eller andre eierrettigheter som myndigheten får i foretaket eller i foretakets datterselskaper eller i nærstående parter til foretaket		Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern			

Tabellen fortsetter på neste side

		LLR Norge (før 2017)	LLR Norge (fra 2017)	EUs Regnskapsdirektiv	BEPS LLR	EUs Direktivforslag om offentlig land-for-land rapportering
Tilleggsinformasjon	Investeringer	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern			
	Fysiske eiendeler (utenom kontanter og eiendeler tilsvarende kontanter)				Per land	
	Bokført egenkapital				Per land	
	Akkumulert fortjeneste		Per selskap		Per land	Per selskap per EU/ EØS land (Aggregert for øvrige land)
	Salgsinntekter	Salgsinntekter, totalt	Selskap/ Prosjekt per land. Konsern			Per selskap per EU/ EØS land (Aggregert for øvrige land)
		Salgsinntekter fra nærstående parter			Per land. Bredere enn LLR/ EU	
		Salgsinntekter fra uavhengige parter			Per land. Bredere enn LLR/ EU	
	Netto omsetning, inkludert omsetning med foretak i samme konsern		Per selskap			Per selskap per EU/ EØS land (Aggregert for øvrige land)
	Produksjonsvolum		Selskap per land. Konsern			
	Vare- og tjenestekostnader		Selskap/ Prosjekt per land. Konsern			
	Kostnader		Selskap per land. Konsern			
	Interne rentekostnader		Per selskap. Gjelder kun renter mellom konsernselskap hjemhørende i andre land.	Per selskap. Gjelder kun renter mellom konsernselskap hjemhørende i andre land.		
	Resultat før skatt		Per selskap		Per land	Per selskap per EU/ EØS land (Aggregert for øvrige land)
	Inntektsskatt beregnet av overskudd/ underskudd i regnskapsåret		Per selskap		Per land	Per selskap per EU/ EØS land (Aggregert for øvrige land). Forskjeller mellom betalbar skatt og

		LLR Norge (før 2017)	LLR Norge (fra 2017)	EUs Regnskapsdirektiv	BEPS LLR	EUs Direktivforslag om offentlig land-for-land rapportering
						betalt skatt skal forklares.
Selskapsinformasjon	Navn		Per selskap		Per selskap	Per selskap
	Beskrivelse av selskapets aktivitet		Per selskap		Forhåndsdefinert svaralternativ med mulighet for fritekst	Per selskap per EU/ EØS land (Aggregert for øvrige land)
	Hjemmehørende	Per selskap	Per selskap		«Country of tax residency». Alle selskaper, inkludert faste driftssted. Det skal også opplyses om hvor selskaper er skattemessig hjemmehørende i flere land.	
	Antall ansatte	Per selskap	Per selskap		Per land	Per selskap per EU/ EØS land (Aggregert for øvrige land)



Deloitte AS and Deloitte Advokatfirma AS are the Norwegian affiliates of Deloitte NWE LLP, a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.no for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Norway conducts business through two legally separate and independent limited liability companies; Deloitte AS, providing audit, consulting, financial advisory and risk management services, and Deloitte Advokatfirma AS, providing tax and legal services.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries bringing world-class capabilities, Insights, and high-quality service to address clients' most complex business challenges. To learn more about how Deloitte's approximately 245,000 professionals make an impact that matters, please connect with us on Facebook, LinkedIn, or Twitter.

