

Land-for-land rapportering

**Rapport til Finansdepartementet fra
arbeidsgruppen for land-for-land rapportering**

INNHold

1. Rapportens hovedinnhold.....	4
2. Arbeidsgruppens mandat, sammensetning og virksomhet.....	6
2.1 Arbeidsgruppens mandat og sammensetning.....	6
2.2 Arbeidsgruppens virksomhet	8
3. Hva er land- for-land rapportering	9
4. Krav til land-for-land rapportering	10
4.1 Gjeldende regelverk for land-for-land rapportering i Norge.....	10
4.1.1 Extractive Industry Transparency Initiative (EITI).....	10
4.1.2 Regnskapsloven.....	10
4.1.3 International Financial Reporting Standards (IFRS).....	10
4.1.4 Oslo Børs.....	11
4.2 Internasjonale regler om LLR.....	11
4.2.1 Forslag til nytt konsolidert direktiv (COM (2011) 684).....	11
4.2.2 Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act Section 1504.....	13
4.2.3 EITI	13
4.2.4 Andre forslag og pågående prosjekter.....	14
4.2.5 Observasjoner av praksis.....	15
5. Arbeidsgruppens vurderinger.....	17
5.1 Innledning	17
5.1.1 Minimums- eller fullharmoniseringsregler	17
5.1.2 Begrensninger som følge av restriksjoner på de fire friheter etter EØS-avtalen.....	18
5.2 Hvilke foretak bør omfattes av krav til LLR	19
5.2.1 Bransje	19
5.2.2 Størrelse og type eierskap	20
5.3 Hvilke finansielle og eventuelt ikke-finansielle poster bør rapporteringen omfatte	22
5.3.1 Definisjon av «myndighet»	22
5.3.2 Hvilke finansielle og eventuelt ikke-finansielle poster bør rapporteringen omfatte	23
5.3.3 Opplysninger per prosjekt	25
5.3.4 Behovet for vurderings- og presentasjonsregler.....	26
5.3.5 Tidspunkt for avleggelse av LLR.....	27
5.3.6 Publisering, avleggelse og ansvar	28
5.4 Bør det settes krav til utfyllende opplysninger til de foreslåtte postene og/eller bør det settes krav om særlige opplysninger om konserninterne transaksjoner	29
5.5 Bør det legges et vesentlighetskriterium til grunn for enkelte opplysningskrav	30
5.6 Er det behov for særlige unntak fra kravene som foreslås	30

5.7	Kan det ut fra kost-/nyttevurdering forsvarers å oppstille krav til ekstern verifikasjon av enkelte opplysninger	33
5.8	På hvilken måte og i hvilken utstrekning antas forslagene som fremmes å bidra til formålet om å forhindre og avdekke korrupsjon, og/eller bidra til økt åpenhet om kompensasjonen som stater mottar som motytelse for uttak av deres naturressurser	34
5.9	Forutsetninger som må være på plass for å gå i gang med en prosess som på sikt kan gi grunnlag for utvidede krav til LLR som i større utstrekning kan bidra til å forhindre og avdekke skatteunndragelser	35
5.10	Vurdering av om og i hvilken utstrekning nytteverdien av forslagene som fremmes, antas å overstige de administrative byrdene som forslagene vil innebære for næringslivet.....	35
6.	Lovteknisk plassering og andre lovtekniske forhold.....	37
6.1	Lovteknisk plassering	37
6.2	Sanksjoner og etterlevelse.....	37
6.3	Evaluerings.....	37
7.	Økonomiske og administrative konsekvenser	38
8.	Merknader til de enkelte bestemmelsene	40
9.	Forslag til lov- og forskriftsbestemmelser	43

Vedlegg

1. Rapportens hovedinnhold

Ifølge mandatet skal arbeidsgruppen utrede krav til land-for-land rapportering (LLR) i norsk lovgivning som kan bidra til å synliggjøre uttak av naturressurser i utvinningsindustrien og pengestrømmene knyttet til slike uttak. Arbeidsgruppen skal legge til grunn at EU-kommisjonens forslag til regler om LLR i det nye konsoliderte regnskapsdirektivet blir vedtatt og innlemmet i EØS-avtalen, og at reglene i tilfelle vil måtte gjennomføres i norsk rett. I løpet av arbeidsperioden ble det oppnådd enighet mellom EU-kommisjonen, Europaparlamentet og Rådet om et kompromissforslag for nytt konsolidert regnskapsdirektiv. Kompromissteksten er hensyntatt i drøftelsene til arbeidsgruppen.

I kapittel 3 gis en overordnet beskrivelse av hva LLR begrepet omfatter, mens det i kapittel 4 er gitt en kort oversikt over ulike LLR initiativer.

I kapittel 5 foreslår arbeidsgruppen å implementere land-for-land rapportering i Norge med utgangspunkt i kompromissforslaget og foretar en nærmere drøftelse av omfang og innhold.

Det er etter arbeidsgruppens vurdering usikkert hvilke begrensninger direktivet og EØS-avtalen setter for adgangen til å utvide rapporteringsplikten, både i forhold til hvilke selskap som kan pålegges LLR samt innholdet i slik rapportering. Diskusjon om hvilke selskap som bør omfattes av LLR er oppsummert i pkt. 5.2. Arbeidsgruppens anbefaling er å legge EUs foreslåtte terskelverdier til grunn i norsk rett slik at LLR omfatter store selskaper etter EUs definisjon og selskaper med noterte verdipapirer.

I pkt. 5.3 drøftes hvilke betalinger og andre poster som bør omfattes av rapporteringen. Arbeidsgruppen foreslår i pkt. 5.3.1 at det i særmerknadene til nye lov- og forskriftsbestemmelser blant annet presiseres at definisjonen av myndigheter omfatter personer som representerer eller handler på vegne av myndighetene.

Arbeidsgruppen foreslår videre i pkt. 5.3.2 å utvide rapporteringen noe i forhold til kompromissforslaget. I tillegg til å rapportere om betalinger til myndigheter, anbefaler arbeidsgruppen at rapporteringen utvides til også å omfatte krav til rapportering per land av investeringer, salgsinntekt, produksjon, kjøp av varer og tjenester samt antall ansatte. Arbeidsgruppen har lagt til grunn at slik utvidet rapportering vil ha en større verdi for interessentene ettersom betalinger til myndigheter ved dette settes inn i en større sammenheng. I tillegg foreslås at de rapporteringspliktige skal gi opplysninger om sine datterselskap, samt informasjon om hvor de ulike datterselskapene er hjemmehørende. Etter arbeidsgruppens vurdering vil en slik rapportering bidra til økt åpenhet som trolig også vil hjelpe skattemyndighetene i forhold til deres informasjonsbehov.

I pkt. 5.6 diskuteres hvilke selskap som eventuelt bør unntas fra rapportering. Arbeidsgruppen anbefaler at det bør gis unntak for norske datterselskap av norsk mor slik at det kun pålegges å utarbeide en rapport på konsolidert nivå. Arbeidsgruppen mener for øvrig at det ikke bør gis unntak med mindre rapportering skjer basert på et regelverk med krav til å sette betalingene inn i en større sammenheng. Arbeidsgruppen har imidlertid kommet til at kompromissteksten trolig ikke åpner for å pålegge datterselskap av morselskap fra EØS-stat utvidet LLR, dersom datterselskapets betalinger til myndigheter inngår i konsolidert rapport som er utarbeidet i samsvar med direktivbestemmelsen; eller når rapport allerede avgis i samsvar med regler i et tredjeland som EU-kommisjonen har vedtatt er ekvivalente med EU-reglene om LLR.

Arbeidsgruppen har i pkt. 5.7 vurdert om det bør pålegges revisjon av opplysningene i LLR. Arbeidsgruppen har konkludert med at revisjon bør skje på frivillig basis inntil rapporteringen har funnet sin form i praksis, men legger samtidig til grunn at spørsmålet bør tas opp til ny vurdering ved en senere evaluering av LLR regelverket.

Arbeidsgruppens rapport er avgitt uten dissenser.

2. Arbeidsgruppens mandat, sammensetning og virksomhet

2.1 Arbeidsgruppens mandat og sammensetning

Arbeidsgruppen ble oppnevnt av Finansdepartementet 13. desember 2012. Arbeidsgruppen ble gitt følgende mandat:

«Mandat til en arbeidsgruppe som skal utrede krav til land-for-land rapportering

1. I NOU 2009:19 Skatteparadis og utvikling, uttaler utvalget at det mener det er naturlig at flernasjonale selskaper i større grad enn i dag dokumenterer hvor de har sin virksomhet og hva de bidrar med til fellesskapet i form av skatteproveny. Utvalget viser til at slik rapportering vil ha en dobbeltfunksjon ved at avvik mellom uttalt mål og realiteter vil føre til negativ oppmerksomhet, og ved at feilprising av konserninterne transaksjoner vil bli en mindre lønnsom aktivitet for et selskap. I Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet er det uttalt at Regjeringen er positiv til innføring av felles EU-regler på området, og at Regjeringen mener det er fornuftig å se an utviklingen i EU, samtidig som det åpnes for å vurdere om det er grunnlag for å innføre slike regler i Norge på selvstendig grunnlag.

EU-kommisjonen la 25. oktober 2011 frem forslag (COM (2011) 684/2) til nytt konsolidert regnskapsdirektiv, som blant annet er ment å skulle erstatte årsregnskapsdirektivet og konsernregnskapsdirektivet. Forslaget inneholder nye regler for årsregnskap, herunder konsernregnskaper, samt «relaterte rapporter» for visse foretak, bl.a. såkalt «land-for-land rapportering» («LLR»), som bl.a. innebærer at selskaper pålegges å gi opplysninger om sin virksomhet i hver jurisdiksjon der de selv eller gjennom avhengige selskaper er etablert. Departementet sendte denne delen av EU-kommisjonens forslag på høring i Norge 7. desember 2011. EU-kommisjonens forslag ligger nå til behandling i Rådet og Europaparlamentet.

På bakgrunn av synspunktene som inkom i høringen har man fra norsk side gitt sin støtte til EU-kommisjonens arbeid med å utforme krav til LLR, men samtidig tatt til orde for at forslaget som EU-kommisjonen har oppe til vurdering, på enkelte områder bør styrkes, bl.a. slik at ev. omgåelsesmuligheter reduseres og slik at LLR i større utstrekning kan bidra til bekjempelse av skatteunndragelser. Videre er det fra norsk side vist til at det i en nytte-/kostanalyse må kunne påvises at nytten ved eventuelle krav til LLR, overstiger de administrative byrdene som slike krav vil medføre for næringslivet.

2. Arbeidsgruppen skal utrede krav til LLR i norsk lovgivning som kan bidra til å synliggjøre uttak av naturressurser i utvinningsindustrien og pengestrømmene knyttet til slike uttak. Ved vurderingen skal det vektlegges at krav til LLR bør utformes slik at de relativt sett gir størst mulig nytte i arbeidet med å innfri Regjeringens målsetning om å bekjempe korrupsjon, og på sikt skatteunndragelser, sett opp mot de administrative byrdene som slike rapporteringskrav vil medføre for foretakene. Med dette utgangspunkt skal arbeidsgruppen i sin utredning:
 - a. vurdere hvilke foretak som bør omfattes av krav til LLR,
 - b. vurdere hvilke finansielle og eventuelt ikke-finansielle poster rapporteringen bør omfatte, herunder behovet for vurderings- og presentasjonsregler både i tilknytning til pengeposter og til naturressurser det foreslås rapportert om, hvilke betalinger som reelt sett bør anses for betalinger til stater, og om opplysninger per prosjekt vil bidra til å fremme formålene som er angitt,
 - c. vurdere om det bør settes krav til utfyllende opplysninger til de foreslåtte postene og/eller om det bør settes krav om særlige opplysninger om konserninterne transaksjoner,

- d. vurdere om det bør legges et vesentlighetskriterium til grunn for enkelte opplysningskrav, herunder om vesentlighet bør vurderes i relasjon til virksomhet, stat og/eller transaksjonsart, og i tilfelle om det bør angis eksplisitte terskelverdier,
 - e. vurdere om det er behov for særlige unntak fra kravene som foreslås,
 - f. vurdere om det ut fra en kost-/nyttevurdering kan forsvares å oppstille krav til ekstern verifikasjon av enkelte opplysninger,
 - g. belyse på hvilken måte og i hvilken utstrekning forslagene som fremmes, antas å bidra til formålet om å forhindre og avdekke korrupsjon og/eller vil bidra til økt åpenhet om kompensasjonen som stater mottar som motytelse for uttak av deres naturressurser,
 - h. belyse forutsetningene som må være på plass for å gå i gang med en prosess som på sikt kan gi grunnlag for utvidede krav til LLR som i større utstrekning kan bidra til å forhindre og avdekke skatteunndragelser,
 - i. gi en vurdering av om og i hvilken utstrekning nytteverdien av forslagene som fremmes, antas å overstige de administrative byrdene som forslagene vil innebære for næringslivet.
3. I sitt arbeid skal arbeidsgruppen legge til grunn at EU-kommisjonens forslag til regler om LLR i det nye konsoliderte regnskapsdirektivet blir vedtatt og innlemmet i EØS-avtalen, og at de i tilfelle vil måtte gjennomføres i norsk rett. Dersom det vedtas regler om LLR i EU i løpet av arbeidsgruppens arbeid skal disse legges til grunn for vurderingene. Eventuelle forslag som måtte gå utover minstekravene som følger av reglene som er foreslått eller som blir vedtatt i EU, skal særskilt omtales og begrunnes. Arbeidsgruppen bør også ellers vektlegge hensynet til internasjonal harmonisering når det gjelder krav til LLR, og bør i den forbindelse se hen til andre relevante internasjonale initiativer på området, herunder EITI, kravene til LLR i Dodd-Frank "Wall Street Reform and Consumer Protection Act" og utfyllende SEC regulering "Disclosure of Payments by Resource Extraction Issuers", samt IASBs drøftelse av LLR i diskusjonsnotat om utvinningsaktiviteter, april 2010.

Det skal utarbeides utkast til lov- og forskriftsendringer som reflekterer arbeidsgruppens forslag og vurderinger. Arbeidsgruppen skal utrede økonomiske og administrative konsekvenser av de forslag som fremmes i samsvar med utredningsinstruksen.

Arbeidsgruppen skal avgi sin rapport innen 1. mai 2013».

Arbeidsgruppen er nedsatt med følgende sammensetning:

- Statsautorisert revisor Aase Aamdal Lundgaard (leder, Deloitte)
- Rådgiver Eyvinn Rudjord Helgevold (medlem, Finansdepartementet)
- Seniorrådgiver Håkon Arald Gulbrandsen (medlem, Utenriksdepartementet)
- Statsautorisert revisor Joydhan Barua (medlem, Skattedirektoratet)
- Direktør Konsernrevisjon Amerika Ole Martin Røine (medlem, Statoil- utpekt av Olje og energi departementet)
- Statsautorisert revisor Mette Herdlevær (sekretær, Deloitte)

2.2 Arbeidsgruppens virksomhet

Arbeidsgruppen har hatt 8 møter om denne rapporten. Møtene ble avholdt 20. desember 2012, 16. januar 2013, 11. februar 2013, 25. februar 2013, 15. mars 2013, 8. april 2013, 17. april 2013 og 23. april 2013. I tillegg har arbeidsgruppen hatt to telefonkonferanser, 12. april 2013 og 29. april 2013.

Arbeidet har basert seg på diskusjoner i arbeidsgruppen. Etter arbeidsgruppens forståelse av mandatet har det ikke vært ønskelig at arbeidsgruppen skulle innhente innspill og synspunkter fra eksterne parter utover det som fremkom av høringskommentarer til EU-kommisjonens forslag til land-for-land rapportering, se pkt. 4.2.1.

3. Hva er land- for-land rapportering

Begrepet «land-for-land rapportering» (LLR) har etter det arbeidsgruppen er kjent med ingen fast og entydig definisjon. Det vises til at begrepet LLR er benyttet i en rekke ulike sammenhenger nasjonalt og internasjonalt, se nærmere drøftelse under pkt. 4.1 og 4.2. Forslagene gjelder for ulike bransjer, og inneholder ulike krav til detaljeringsgrad i rapporteringen. Mens noen av forslagene krever LLR i en separat rapport anbefaler andre at LLR skal inngå som en del av årsrapporten.

Felles for de ulike LLR-forslagene er at de pålegger selskaper å rapportere enkelte spesifikke finansielle opplysninger, og eventuelt enkelte operasjonelle opplysninger, aggregert på land- og eventuelt prosjektnivå. Dette skiller LLR fra tradisjonell finansiell rapportering, som pålegger selskaper å rapportere finansiell og operasjonell informasjon på aggregert nivå per selskap og/ eller konsern.

Formålet med LLR er å oppnå økt åpenhet og kontroll med pengestrømmer mellom selskaper og myndigheter i et land, for derigjennom å bidra til at befolkningen i landet kan få tilgang til nødvendig informasjon for å utøve demokratisk kontroll med, og holde regjeringen ansvarlig for, forvaltningen av inntekter fra landets naturressurser.

Det er i den senere tid også tatt til orde for at LLR kan bidra til å bekjempe skatteunndragelser og sette søkelyset på muligheter for skatteunndragelser.

4. Krav til land-for-land rapportering

4.1 Gjeldende regelverk for land-for-land rapportering i Norge

Det finnes i dag ikke norske regler som pålegger selskaper rapportering av betalinger til myndigheter i andre land. Opplysninger om slike betalinger kreves derfor ikke offentliggjort, utover det som følger av gjeldende regnskapsstandarder, herunder standarden om segmentrapportering.

4.1.1 *Extractive Industry Transparency Initiative (EITI)*

Norge har imidlertid ved forskrift innført EITI-standarder. For nærmere informasjon om EITI se punkt 4.2.3. EITI-rapporteringen i Norge er avgrenset til oljeselskapene som opererer på norsk sokkel. Samtlige slike selskaper har årlig fra 2009 innrapportert betalinger av skatter og avgifter knyttet til petroleumsvirksomheten i Norge. Innrapporterte tall har deretter blitt avstemt mot rapporterte mottatte betalinger av myndighetene og publisert i en egen årlig rapport. Rapporteringen omfatter petroleumsskatt, CO₂ avgift, NO_x avgift og arealavgift samt enkelte andre betalinger. I tillegg rapporterer Statoil betalingsstrømmer knyttet til Statoils rolle som avsetter av statens petroleum, og Petoro rapporterer kontantstrømmer relatert til Statens Direkte Økonomiske Engasjement (SDØE). I motsetning til de foreslåtte reglene fra EU-kommisjonen dekker EITI kun betalinger foretakene har gjort til norske myndigheter og er derfor ikke en full land-for-land rapportering. Rapporteringen har nå funnet sted i fire år og anses i Norge ikke å ha vært spesielt byrdefull for oljeselskapene. Norge var det første OECD¹ land som implementerte EITI.

4.1.2 *Regnskapsloven*

Etter regnskapsloven §7-8 skal selskaper som ikke er små selskaper, spesifisere salgsinntekter på virksomhetsområde og geografisk marked. I tillegg skal selskaper som driver virksomhet innen petroleum, kraftproduksjon eller gruvedrift gi opplysninger om antatte reserver, konsesjonsperiode og økonomiske betingelser, jf. regnskapsloven §7-34. Selskapene gir slik informasjon med ulik detaljgrad og ikke nødvendigvis land-for-land. Det er ingen krav om rapportering av betalinger til myndighetene per land.

4.1.3 *International Financial Reporting Standards (IFRS)*

Selskaper som følger IFRS skal gi informasjon om salgsinntekter per geografisk område. I tillegg skal det gis ytteligere finansiell informasjon per segment. Segment er i IFRS 8 definert som:

«...en bestanddel i et foretak

- a) som driver forretningsvirksomhet som gjør at foretaket får driftsinntekter og pådrar seg kostnader (herunder driftsinntekter og kostnader knyttet til transaksjoner med andre bestanddeler i samme foretak),
- b) hvis driftsresultater gjennomgås regelmessig av foretakets øverste beslutningstaker med det formål å avgjøre hvilke ressurser som skal tilordnes segmentet og å vurdere dets inntjening, og
- c) som det foreligger atskilt finansiell informasjon om».

Segment defineres av foretaket i tråd med foretakets styringsmodell, enten basert på geografi eller virksomhetens art, og detaljeringsgraden vil variere fra selskap til selskap. Selv om segmentinformasjon gir noe mer detaljert informasjon om enkelte finansielle poster, gir den ikke den informasjon man etterspør i land-for-land rapportering.

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development

I International Accounting Standard Board (IASB) har det vært arbeidet med en egen regnskapsstandard for «Extractive Activities» (utvinningsindustrien). Det foreligger et høringsutkast til regnskapsregler som også diskuterer land-for-land rapportering. Fremdriften på arbeidet med standarden er imidlertid usikker, og prosjektet er for tiden ikke på IASB's aktive agenda.

4.1.4 Oslo Børs

Oslo Børs har, med hjemmel i børsforskriften § 1, tredje ledd, innført krav om at olje- og naturgasselskaper notert på Oslo Børs årlig skal offentliggjøre en reserverapport. Slik rapport skal også fremlegges ved søknad om opptak på Oslo Børs. Selskapet skal selv velge en hensiktsmessig presentasjon; for eksempel reserver per geografisk område, prosjekt eller felt. Rapporten skal inneholde ledelsens vurderinger og analyse og skal underskrives av daglig leder. Utover dette er det ikke etablert særkrav fra Oslo Børs knyttet til LLR.

4.2 Internasjonale regler om LLR

4.2.1 Forslag til nytt konsolidert direktiv (COM (2011) 684)

Etter gjeldende EU-lovgivning er det ikke krav om at selskaper skal rapportere per land om betalingsstrømmer til myndigheter i land hvor de driver sin virksomhet.

EU-kommisjonen la 25. oktober 2011 fram forslag til nytt konsolidert regnskapsdirektiv², som blant annet erstatter årsregnskapsdirektivet (4. selskapsdirektiv) og konsernregnskapsdirektivet (7. selskapsdirektiv). Forslaget inneholder nye regler om årsregnskap, konsolidering av regnskaper, samt krav til LLR for visse foretak. Det foreslås at LLR skal utgjøre en selvstendig del av et foretaks finansielle rapportering i form av en særskilt rapport. Reglene om LLR fremgår av forslaget kapittel 9. Kommisjonens forslag vil også innebære endringer i Rapporteringsdirektivet³ som gjelder for foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i EØS-land. Endringene i rapporteringsdirektivet omfatter frister og sanksjoner knyttet til LLR.

EU-kommisjonens forslag til LLR innebærer at selskaper over en viss størrelse, samt alle foretak av allmenn interesse⁴ som driver virksomhet innen utvinnings- og skogsindustrien, på årlig basis må utarbeide en egen rapport som gir oversikt over betalinger til myndigheter i det enkelte land hvor slik virksomhet drives. Dersom betalingene er knyttet til et prosjekt, skal informasjonen gis per prosjekt.

Med «betalinger» menes blant annet skatteinnbetalinger, royalties og lisensavgifter. Formålet med reguleringen er blant annet å bidra til å gjøre myndighetene i de land foretakene opererer, ansvarlige for bruken av inntekter fra sine naturressurser, samt å fremme godt styresett.

EU-kommisjonen anser forslaget i stor grad å være sammenlignbart med kravene om LLR etter den amerikanske Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act Section 1504

² Proposal for a Directive of the European Parliament and the council on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings (COM(2011)684 final)

³ Direktiv 2004/109/EF

⁴ Se revisorloven § 5a-1: Foretak er allmenn interesse er:

1. foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i EØS-land.
2. bank eller annen kredittinstitusjon
3. forsikringsselskap

(Dodd-Frank). For nærmere informasjon om Dodd-Frank, se pkt. 4.4.2. På enkelte områder går imidlertid EU-kommisjonens forslag lenger enn Dodd-Frank. Det vises særlig til at EU-kommisjonens forslag er utvidet til også å gjelde for selskaper som driver virksomhet innen skogsindustrien («the logging of primary forests»). I tillegg omfatter EU-kommisjonens forslag både selskaper av allmenn interesse og EU-definerte «store selskaper», mens Dodd-Frank loven bare omfatter selskaper med noterte verdipapirer.

Høring om land-for-land rapportering i Norge

I Norge sendte Finansdepartementet EU-kommisjonens forslag til land-for-land rapportering på høring 7. desember 2011, med høringsfrist 31. januar 2012. Departementet ba i høringen særskilt om høringsinstansenes synspunkter på hvilke foretak som etter forslaget er tenkt pålagt nye rapporteringsforpliktelser, innretningen av og det nærmere innholdet i rapporteringskravet, samt forslaget om unntak fra rapporteringskravet. Departementet ba videre om høringsinstansenes merknader til hvorvidt de opplysninger som etter forslaget skal fremlegges, enkelt vil kunne skaffes til veie av den rapporteringspliktige. Departementet ba også om høringsinstansenes synspunkter på om det er særskilte forhold som norske myndigheter eventuelt bør søke å følge opp overfor EU i forbindelse med forslaget, og eventuelle positive og/eller negative konsekvenser av særskilt norsk innføring av krav til LLR før EUs gjennomføringsfrist. Departementet har i høringen mottatt 23 høringsuttalelser.

Høringsinstansene er i store trekk generelt positive til EU-kommisjonens forslag til bestemmelser om LLR, selv om enkelte av høringsinstansene er kritiske til Kommisjonens vurderinger av hvilke økonomiske og administrative byrder forslaget vil pålegge foretakene. Det er imidlertid kommet inn mange og varierte synspunkter på de ulike delene av forslaget. I hovedtrekk har høringsinstansene følgende kommentarer:

- Fra selskapenes side mener enkelte at det bør gjøres unntak fra rapporteringsplikten for land der offentliggjøring av slike opplysninger er forbudt.
- Flere høringsinstanser fraråder rapportering på prosjektnivå på grunn av uklar definisjon og av hensyn til merarbeid og kostnader.
- Flere høringsinstanser har avgitt merknader til den såkalte «kost/nytte»-verdien av forslaget, og mange er opptatt av at man av konkurransehensyn ikke bør pålegge norske selskaper en slik rapportering før det er krav i EU.
- Flere av høringsinstansene, som interessentorganisasjonene PWYP⁵ og Changemaker⁶, fremsetter krav om mer omfattende rapportering, det vil si en utvidet land-for-land rapportering. Det understrekes særlig at forslaget må styrkes for at det skal kunne ha en effekt på skatteunndragelser, og følgelig at man må gå lenger enn de korrupsjonsbekjempende tiltakene EU-kommisjonen har foreslått.

En oppsummering av høringsinnspillene i Norge fremkommer som vedlegg **A** til rapporten.

I møte mellom EU-kommisjonen, Parlamentet og Rådet 9. april 2013 ble det oppnådd enighet om implementering av et kompromissforslag til LLR rapportering («Kompromissteksten»). Det er forventet at et formelt vedtak av direktiv vil skje i juli 2013.

⁵ Publish What You Pay. Se også under pkt. 4.2.4

⁶ Changemaker er en organisasjon som arbeider for å endre de grunnleggende årsakene til global urettferdighet gjennom politisk påvirkning og informasjonsarbeid. Bevegelsen er partipolitisk uavhengig og baserer seg på frivillighet.

4.2.2 Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act Section 1504

Den amerikanske kongressen vedtok 21. juni 2010 en ny lov; «The Dodd-Frank Act» (Dodd-Frank). Loven innebærer at selskaper notert på amerikanske børser som driver virksomhet innen utvinningsindustrien, på årlig basis må rapportere om visse betalinger de har gjort til myndigheter i de land virksomheten drives⁷.

United States Securities and Exchange Commission (SEC) ble gitt i mandat etter Dodd-Frank å utarbeide tekniske regler for rapportering av LLR. Disse reglene ble vedtatt 22. august 2012, og trer i kraft med effekt for regnskapsår som avsluttes etter 30. september 2013. Rapporteringen skal skje i form av en særskilt rapport som skal avlegges senest 150 dager etter utgangen av regnskapsåret. Rapporteringen offentliggjøres elektronisk via den såkalte «Edgar»⁸ databasen som omfatter all pliktig rapportering fra foretak som er notert i USA.

4.2.3 EITI

Extractive Industries Transparency Initiative (EITI) er en koalisjon bestående av myndigheter, selskaper, investorer, interesseorganisasjoner og det sivile samfunn. EITI fastsetter en global standard for åpenhet i olje-, gass- og gruveindustrien. Gjennom prinsipper og kriterier fastlagt innen EITI, er målet en standard for publisering av pengestrømmer mellom selskaper innenfor utvinningsindustrien og myndigheter som mottar betaling fra slike selskaper. Åpenhet rundt pengestrømmene skal redusere muligheten for korrupsjon og gi befolkningen i landet grunnlag for å stille krav om en rettferdig bruk av inntektene.

Implementering av EITI-kriteriene er basert på frivillighet. En stat som implementerer EITI, påtar seg å etablere et organisatorisk oppsett for rapportering og avstemming av pengestrømmer i tråd med de retningslinjene som gjelder for EITI. Når en stat implementerer EITI, må det etableres en nasjonal EITI-interessentgruppe med deltakelse fra myndighetene, utvinningselskapene og det sivile samfunn. Den nasjonale implementeringen av EITI skal gjennomgå av en uavhengig part, en såkalt «validator», som velges fra en liste over godkjente validatorer vedtatt av EITIs styre.

EITI gir retningslinjer for hva rapporteringen skal omfatte. Stater som implementerer EITI, utvikler imidlertid selv rapporteringsformat og definerer innholdet i rapporteringen basert på vesentlighet, samt hvilke selskaper og myndighetsorganer som skal rapportere. Retningslinjene tar utgangspunkt i følgende pengestrømmer:

- Produksjon som tilfaller vertsland (verdi og/eller volum)
- Produksjon som tilfaller statsselskap (verdi og/eller volum)
- Resultatskatt
- Royalty
- Utbytter
- Produksjons-, signatur-, funn-, og andre typer bonuser
- Lisensavgifter og andre betalinger knyttet til lisenser og konsesjoner
- Andre vesentlige betalinger til myndighetene

EITI-rapporteringen gjelder foreløpig kun for selskaper innen utvinningsindustrien. Per i dag har 20 land fullt ut implementert EITI, mens ytterligere 17 land er i prosess med å implementere prinsippene⁹.

⁷ Section 1504 to the Dodd-Frank Act, Section 13q.

⁸ Electronic Data Gathering, Analysis, and Retrieval system

⁹ Se informasjon publisert på <http://www.eiti.org/countries/> i april 2013.

4.2.4 Andre forslag og pågående prosjekter

Publish What You Pay

Organisasjonen Publish What You Pay Norge (PWYP Norge) har utarbeidet et forslag til utvidet LLR som omfatter selskaper som driver virksomhet innen utvinningsindustrien. PWYP Norge er den norske avdelingen av et globalt nettverk bestående av mer enn 650 organisasjoner fra over 70 land.¹⁰ PWYP Norge arbeider for å etablere økonomisk åpenhet og ansvarlighet i utvinningsindustrien, slik at land rike på naturressurser kan mobilisere sin egen kapital for å fremme en bærekraftig fremtid, demokrati og menneskerettigheter.¹¹ PWYP har blant annet arbeidet aktivt for at IASB skal innføre krav til LLR i regnskapsstandardene for selskaper innen utvinningsindustrien (Extractive Activities) (redegjort for over under pkt. 4.1.3).

PWYP Norge arbeider tett sammen med Tax Justice Network Norge (TJN Norge). TJN Norge er en ideell organisasjon som er del av den internasjonale organisasjonen Tax Justice Network (TJN). TJN består av 52 organisasjoner¹² som deler en felles bekymring for de skadelige virkningene av skatteunndragelser, skattekonkurranser og skatteparadis.¹³ TJN Norge arbeider for global skatterettferdighet gjennom internasjonale, regionale og nasjonale tiltak.¹⁴ PWYP Norge og TJN Norge har vært spesielt opptatt av å sette betalinger til myndigheter inn i en større sammenheng.

Nye kapitalkrav for banker i EU

EU Parlamentet vedtok 16. april 2013 nytt direktiv (CRD IV) og en ny forordning (CRR) med nye kapitalkrav for banker. Det nye direktivet og den nye forordningen skal erstatte gjeldende kapitaldekningsdirektiver. CRD IV gjennomfører Baselkomiteens standarder for kapital- og likviditetsstyring. De nye reglene innebærer at bankene pålegges å rapportere om «profits made, taxes paid and subsidies received country by country, as well as turnover and number of employees». Det nye regelverket må godkjennes av Rådet for den europeiske union før det blir gjeldende fra 1. januar 2014.

I Norge blir CRD IV gjort gjeldende gjennom EØS-avtalen. Finansdepartementet har foreslått at kapital- og bufferkravene skal gjelde for norske institusjoner allerede fra 1. juli 2013.

Frankrike¹⁵

Som del av diskusjonen om ny banklov i Frankrike, besluttet finanskomiteen i den franske nasjonalforsamlingen den 6. februar 2013 at franske banker fra regnskapsåret 2014 skal pålegges å rapportere per land om sine datterselskaper, og andre enheter de konsoliderer i sine regnskaper, samt hvilken type virksomhet disse driver. Det skal også opplyses om «net banking income» og antall ansatte. Det er ikke stilt krav om å rapportere betalte skatter eller omsetning på land-for-land basis.

Danmark

Folketinget i Danmark besluttet sent i 2012 å publisere informasjon om skatter betalt av alle selskaper som opererer i Danmark. Informasjonen publiseres på selskapsbasis. Initiativet kom som et ledd i et åpenhetsinitiativ.¹⁶

¹⁰ <http://www.publishwhatyoupay.no/>

¹¹ <http://www.publishwhatyoupay.no/>

¹² http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idart=16

¹³ <http://www.blogger.com/profile/16660915220314656665>

¹⁴ http://taxjustice.no/om_oss/

¹⁵ <http://taxjustice.blogspot.co.uk/2013/02/france-votes-for-country-by-country.html> og <http://alternatives-economiques.fr/blogs/chavagneux/2013/02/07/la-france-instaure-le-debut-d%e2%80%99une-comptabilite-pays-par-pays-pour-les-banques/>

Australia

I Australia foreligger et utkast til revidert skattelov som vil pålegge store selskaper å publisere skattebetalinger til myndighetene¹⁷. Forslaget skal behandles i mai 2013.

Hong Kong

I Hong Kong er LLR innført som et krav for selskaper som driver gruvevirksomhet og som søker å notere seg på Hong Kong Stock Exchange's Growth Enterprise Market (GEM)¹⁸.

Andre initiativer

Frankrike, Tyskland, Italia og Spania har kunngjort at de vil gjennomføre et pilotprosjekt for automatisk multilateral utveksling av skatteinformasjon¹⁹.

4.2.5 Observasjoner av praksis

Arbeidsgruppen har ikke selv foretatt noen undersøkelse av praksis, men viser til informasjon fra PWYP²⁰ publisert i 2011 som viser at en del selskaper allerede gir informasjon om betalinger til myndigheter på LLR format. PWYP viser til følgende:

«Many companies publicly state that they support revenue transparency, but in practice resist country-by-country and even more so, meaningful project-by-project disclosure. But there are examples of companies reporting payments to governments, including in some cases at project level, such as:

- Anglo-American- including for operations in South Africa, Chile, Brazil, Peru and Namibia.
- AngloGold Ashanti- including for operations in Argentina, Guinea, Namibia and Tanzania.
- ExxonMobil- related to an IFC-financed project in Chad.
- Newmont Mining- including for operations in Peru, Bolivia and Ghana. Newmont has stated publicly that its voluntary payment disclosure serves as insurance to protect employees in operating environments around the world.
- Rio Tinto- including for operations in China, Indonesia, Mongolia, South Africa, Namibia, Guinea, Zimbabwe and Cameroon.
- Shell- including for operations in Brazil, Gabon, Malaysia, Nigeria, Philippines.
- Statoil- including for operations in Algeria, Angola, Azerbaijan, Indonesia and Iran.
- Talisman- including for operations in Indonesia, Algeria, Malaysia and Vietnam.
- Tullow Oil- for operations in Ghana».

¹⁶ <http://financialtaskforce.org/2013/03/08/denmark-increase-corporate-transparency/>

¹⁷ <http://www.guardian.co.uk/world/2013/apr/03/australia-multinationals-disclose-tax>

¹⁸ Se GEM Listing Rules, 18A.05 («Contents of listing documents for new applications») (6) litra c, se http://www.hkex.com.hk/eng/rulesreg/listrules/gemrules/documents/chapter_18a.pdf

¹⁹ http://www.hm-treasury.gov.uk/press_37_13.htm

²⁰ <http://www.publishwhatyoupay.org/about/advocacy/eu-country-country-and-project-project-reporting-proposals-qa>

Overordnet oversikt over EITI, Dodd-Frank, forslag til EU direktiv og forslag fra PWYP:

Innhold i rapporteringen			Initiativ			
			EITI rammeverk	Dodd- Frank	EUs kompromiss tekst	Forslag fra PWYP ²¹
Navn og lokasjon på vesentlige datterselskap samt eiendeler («property») per land						✓
Betaling til myndighet (både i naturalia og i penger)	Rett til produksjon («Production entitlement»)	Produksjon som avgis til vertsland (verdi og/ eller volum)	✓	✓	✓	✓
		Produksjon som avgis til statselskap (verdi/ og/ eller volum)	✓	✓	✓	✓
	Skatt	Inntektsskatt	✓	✓	✓	✓
		Andre skatter på overskudd, inntekt eller produksjon.	✓	✓	✓	✓
	Royalty		✓	✓	✓	✓
	Utbytter		✓	✓	✓	✓
	Produksjons-, signatur-, funn, og andre typer bonuser		✓	✓	✓	✓
	Lisensavgifter og andre betalinger knyttet til lisenser og konsesjoner		✓	✓	✓	✓
	Infrastrukturbetalinger		✓	✓	✓	
	Andre direkte betalinger til myndighetene		✓			
	Reserve volumer					
Inntekter fra produksjon	Salg eksternt					✓
	Overført til nedstrømsvirksomhet					✓
Kostnader	Produksjonskostnader					✓
	Utbyggingskostnader					✓

²¹ Basert på PWYP innspill til IASB. PWYP i Norge har i tillegg presentert et rapporteringsforslag som bryter ned betalingsstrømmer ytterligere i forhold til det som er vist her og inkluderer avstemming mot finansregnskapet både for kontantstørrelser og regnskapsstørrelser.

5. Arbeidsgruppens vurderinger

5.1 Innledning

Arbeidsgruppen skal etter mandatets pkt. 3 legge til grunn at EU-kommisjonens forslag til regler om LLR i det nye konsoliderte regnskapsdirektivet blir vedtatt og innlemmet i EØS-avtalen, og at de i tilfellet vil måtte gjennomføres i norsk rett. Det følger videre av mandatets pkt. 3 at «Dersom det vedtas regler om LLR i EU i løpet av arbeidsgruppens arbeid skal disse legges til grunn for vurderingene».

Det er ikke vedtatt endelige regler om LLR i EU i løpet av perioden for arbeidsgruppens arbeid. Som nevnt i pkt. 4.2.1, ble det 9. april 2013 imidlertid oppnådd enighet om et kompromissforslag for det nye konsoliderte regnskapsdirektivet, herunder regler om LLR. Enigheten ble oppnådd i de såkalte «trilogforhandlinger» mellom EU-kommisjonen, Europaparlamentet og Rådet. Det er forventet at forslaget formelt vil vedtas av Europaparlamentet 10. juli 2013 og deretter av Rådet. Deretter gis medlemsstatene to år på å innarbeide de nye bestemmelsene i nasjonal lovgivning.

Arbeidsgruppen har hensyntatt reglene i kompromissteksten i drøftelsene i denne rapporten.

5.1.1 *Minimums- eller fullharmoniseringsregler*

Arbeidsgruppen har diskutert hvorvidt bestemmelsene i EU-kommisjonens forslag til nytt regnskapsdirektiv kapittel 9 om LLR er minimums- eller fullharmoniseringsregler. Dette vil ha stor betydning i forhold til hvilket handlingsrom direktivet gir for å lage nasjonale regler som eventuelt går lenger enn direktivreglene. Arbeidsgruppen har vært noe usikker på dette spørsmålet, men har lagt følgende til grunn:

Definisjonene i kompromissteksten kapittel 1, herunder de nye terskelverdiene i art. 3, er fullharmoniseringsregler. For terskelverdiene i art. 3 går det også direkte frem av forslaget til EU-direktiv i pkt. 4.1 i «Explanatory Memorandum» at:

«Article 3 creates a legal basis for the expressions ‘small’, ‘medium-sized’ and ‘large’ undertaking, and maintains the practice of determining an undertaking’s size by reference to its net turnover, balance sheet total and number of employees. Depending on the purpose of EU policies, the Union may use definitions that differ to a certain extent from those in this Article. The proposal is to fully harmonise size criteria, whereas previously the Member States could choose whether or not different sizes of undertaking should be recognised within their jurisdiction and, within limits, the relevant size criteria.».

Når det gjelder reglene i kapittel 9 har arbeidsgruppen falt ned på at disse reglene trolig er minimumsregler. Dette innebærer at det trolig er adgang til å gi nasjonale regler som går lenger enn kompromissteksten. Arbeidsgruppen har basert denne forståelsen blant annet på uttalelsene i Explanatory Memorandum i forslag til EU direktiv. I pkt. 3.6 i Explanatory Memorandum heter det følgende:

«[...]As far as r medium-sized and large companies are concerned, financial reporting needs to be made more comparable at EU level as the activities of these companies are often EU-wide and relevant to stakeholders throughout the internal market. Nevertheless, Member States should have a degree of leeway as far as additional reporting requirements for these types of companies are concerned. To

this end, a Directive is the most appropriate legal instrument as it allows a certain margin of manoeuvre for Member States. [...]» (arbeidsgruppens understrekning).

Videre heter det i fortalen til kompromissteksten premiss (5) følgende:

«It is necessary, moreover, to establish at the Union level minimum equivalent legal requirements as regards the extent of the financial information that should be made available to the public by undertakings that are in competition with one another.» (arbeidsgruppens understrekning).

Arbeidsgruppen antar for øvrig at dersom hensikten var å lage fullharmoniseringsregler for LLR, burde dette vært presisert nærmere.

På bakgrunn av ovennevnte, har arbeidsgruppen lagt til grunn at reglene i kompromissteksten kapittel 9 om rapportering av betalinger til myndigheter, trolig er minimumsregler.

5.1.2 Begrensninger som følge av restriksjoner på de fire friheter etter EØS-avtalen

Selv om bestemmelsene i kompromissteksten kapittel 9 trolig er minimumsregler, har arbeidsgruppen vært usikker på om det er adgang til å endre/omskrive definisjonene i art. 36. Etter arbeidsgruppens vurdering vil det bare være anledning til å foreta endringer i definisjonsbestemmelsene dersom dette ikke er i strid med de vanlige reglene om restriksjoner på de fire friheter etter EØS-avtalen (krav om hensyn, egnethet, nødvendighet, proporsjonalitet).

Arbeidsgruppen har videre vært usikker på om det er adgang til å utvide subjektkretsen og/eller omfanget av LLR, eller om EØS-avtalens generelle restriksjoner setter en stopper for dette. Dette må også vurderes konkret i forhold til reglene om restriksjoner på de fire friheter. I forslag til EU direktiv i Explanatory Memorandum pkt. 3.4 om «Reporting on payments to governments», er det uttalt følgende:

«In order to promote governments' accountability and good governance, the proposal introduces new reporting requirements for companies active in the extractive industry or in the logging of primary forests. It is proposed that companies shall disclose the payments they make to governments in each country where they operate and for each project, where the payment has been attributed to a certain project and when material to the recipient government. In line with the overall objectives and in order to limit the additional administrative burdens, the new requirement is limited to large companies and public interest entities.» (arbeidsgruppens understrekninger).

Som det fremgår av uttalelsen, er pålegget om LLR begrenset til store selskaper og selskaper av allmenn interesse, i tråd med hovedformålet med direktivforslaget om å redusere de administrative byrdene for små og mellomstore selskaper. Dersom man også skulle pålegge små eller mellomstore selskaper LLR, vil dette kunne stå i konflikt med hovedformålet med direktivet. Samtidig er det et uttalt formål å ansvarliggjøre myndigheter og fremme godt styresett.

Arbeidsgruppen har i den videre drøftelsen lagt til grunn at det er adgang til å gi regler i nasjonal rett som går utover minstekravene som følger av kompromissteksten. Dette må imidlertid baseres på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet i forhold til reglene om restriksjoner på de fire friheter.

5.2 Hvilke foretak bør omfattes av krav til LLR

Arbeidsgruppen har diskutert hvilke foretak som bør omfattes av LLR ut fra dimensjonene bransje, størrelse og type eierskap.

5.2.1 Bransje

Kompromissteksten pålegger land-for-land rapportering for « Undertakings in the Extractive Industries» og «Undertakings active in the logging of primary forests». Kompromissteksten definerer i art. 36:

1. «‘Undertaking active in the extractive industry’ means an undertaking with any activity involving the exploration, **prospection** discovery, development, and extraction of minerals, oil and natural gas deposits **or other materials, within the economic activities listed** in Section B-Divisions 05 to 08 of Annex I to Regulation (EC) No 1893/2006 of the European Parliament and of the Council.
2. «‘Undertaking active in the logging of primary forests’ means an undertaking with activities as referred to in Section A-Division 2.2 of Annex I to Regulation (EC) No 1893/2006 of the European Parliament and of the Council, in primary forests.»

Med unntak av det som er uthevet, er definisjonene i kompromissteksten sammenfallende med EU-kommisjonens forslag.

Dodd-Frank har begrenset LLR til bare å omfatte «Resource Extraction Issuers»; det vil si noterte selskap som driver «commercial development of oil, natural gas, or minerals», definert i SEC 1504 13q(1)(a)²². Skogsdrift er ikke omfattet av Dodd-Frank.

Arbeidsgruppen er etter mandatet kun anmodet om å vurdere implementering for selskaper i utvinningsindustrien. Arbeidsgruppen skal imidlertid også etter mandatet legge til grunn at EU-kommisjonens forslag til regler blir vedtatt. Dermed har arbeidsgruppen forutsatt at også selskaper som driver skogsdrift vil omfattes av LLR i Norge, da disse selskapene pålegges LLR etter EU-kommisjonens forslag og etter kompromissteksten.

Som nevnt i pkt. 4.2.4, arbeider Frankrike med å pålegge begrenset LLR for selskaper i banksektoren fra 1. januar 2014. Det har også kommet forslag fra «Legal Affairs»-komiteen i EU-parlamentet, som er ansvarlig komite, om å utvide LLR til å omfatte selskaper som driver virksomhet innen bank-, anleggs- og telekommunikasjon. I februar 2013 annonserte ECON at det nye bankdirektivet vil inneholde enkelte krav til LLR for selskaper i banksektoren.

Arbeidsgruppen er positiv til at Norge vurderer å innføre LLR for andre sektorer enn utvinningsindustrien og skogsdrift. Dette krever imidlertid nærmere utredning hvor de ulike bransjer er representert, og er derfor ikke utredet av denne arbeidsgruppen, som er sammensatt med utgangspunkt i implementering for utvinningsvirksomhet.

Virkeområdet kan eventuelt tas opp til ny vurdering, jf. pkt. 6.3, når man har vunnet noe erfaring med hvordan kravet virker i praksis for utvinningsvirksomhet og skogsdrift, både når det gjelder den faktiske nytten av opplysningene som gis og de administrative byrdene som slik rapportering medfører.

²² Section 13q(1)(a): «(A) the term ‘commercial development of oil, natural gas, or minerals’ include exploration, extraction, processing, export and other significant actions relating to oil, natural gas, or minerals, or the acquisition of a license for any such activity, as determined by the Commission».

5.2.2 Størrelse og type eierskap

EU-kommisjonens forslag og kompromissteksten:

EU-kommisjonens forslag til nytt konsolidert regnskapsdirektiv, og kompromissteksten, art. 37, legger til grunn at krav om LLR rapportering skal gjelde «large undertakings and public interest entities». I art. 3 nr. 3 er «large undertakings» definert som selskaper som på balansedagen overstiger grensene for to av følgende tre kriterier:

Balansesum: euro 20 000 000
Netto omsetning: euro 40 000 000
Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250

«Public interest entities» (foretak av allmenn interesse) er foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i EØS-land. I tillegg omfattes bank eller annen kredittinstitusjon, samt forsikringsselskap, av definisjonen, men disse foretakene er holdt utenfor forslaget til LLR rapportering.

LLR skal etter EU-kommisjonens forslag i tillegg omfatte konsern som oppfyller de samme kriteriene, eller der et av datterselskapene har verdipapirer notert på regulert marked. For foretak som inngår i et konsern der morselskapet er underlagt en medlemsstats lovgivning og hvor foretakets betalinger til myndighetene inngår i morselskapets konsoliderte rapporteringen av land-for-land informasjon, er det tilstrekkelig at rapporteringen skjer samlet i den konsoliderte rapporten som utarbeides av morselskapet.

Dodd-Frank:

Etter Dodd-Frank er det kun selskaper som «is required to file its annual report with the Commission» som er pålagt rapportering. De amerikanske reglene gjelder for selskaper med noterte verdipapirer på amerikansk børs.

Vurdering av om nåværende definisjon av store og små foretak i regnskapsloven kan anvendes:

Arbeidsgruppen har først vurdert hvorvidt nåværende definisjon av store og små foretak i regnskapsloven kan være egnet til å avgrense rapporteringsplikt for LLR.

I regnskapsloven defineres store og små foretak i §§1-5 og 1-6. Store foretak etter regnskapsloven er allmennaksjeselskaper, regnskapspliktige med verdipapirer notert på regulert marked, samt andre regnskapspliktige dersom dette følger av spesiallovgivning eller forskrifter fastsatt i medhold til slik lovgivning. Små foretak er foretak som ikke faller inn under § 1-5 og som på balansedagen ikke overskrider grensene for to av følgende tre kriterier:

Balansesum: NOK 35 000 000
Netto omsetning: NOK 70 000 000
Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk

Regnskapsloven har ingen beløpsgrenser knyttet til store foretak. Øvrige foretak er negativt avgrenset til foretak som ikke er små eller store. Regnskapsloven benytter ikke begrepet «mellomstore selskap».

Ved å legge dagens inndeling i regnskapsloven til grunn og begrense rapporteringen til store foretak, vil LLR omfatte alle allmennaksjeselskaper, regnskapspliktige med verdipapirer notert på

regulert marked, samt andre regnskapspliktige dersom dette følger av spesiallovgivning eller forskrifter fastsatt i medhold til slik lovgivning.

Dersom man setter grensen for LLR ved regnskapslovens definisjon av store foretak, vil en gruppe av selskaper som ikke er organisert som allmennaksjeselskap og utenlandske selskaper som er notert i Norge, bli unntatt for LLR. Dette gjelder uavhengig av størrelse. Arbeidsgruppen mener at størrelse er et like relevant kriterium som selskapsform og eierskap når det gjelder rapportering av betalinger til myndigheter, og at en slik avgrensning ikke er formålstjenlig.

Arbeidsgruppen har derfor diskutert hvorvidt man bør legge listen lavere, for eksempel slik at alle foretak, eller alle foretak som ikke er definert som «små» foretak etter regnskapslovens definisjoner, blir pålagt LLR rapportering.

Et av formålene med EU-kommisjonens forslag til nytt regnskapsdirektiv er å redusere den administrative byrden på små og mellomstore selskaper (etter EU-direktivets forslag til terskelverdier). Det følger også av «Singel Market Act»²³ at målsettingen er forenkling av hverdagen for små og mellomstore selskaper. Dette er også en relevant målsetting for regulering av norske selskaper.

I enkelte av høringsvarene i tilknytningen til den norske høringen av LLR reglene i EU-kommisjonens forslag, ble det vist til det arbeidet som pågår med hensyn til forenkling og modernisering av aksjeloven, og at skillet mellom små og store, eventuelt mellomstore, aksje- og allmennaksjeselskaper er viktig. I tråd med forutsetningene i Stortingsmelding nr. 10 (2008-2009) finner arbeidsgruppen ikke grunnlag for å foreslå at små foretak omfattes av rapporteringsplikten. Arbeidsgruppen har ut fra samme hensyn heller ikke funnet grunnlag for å innføre LLR rapporteringskrav på generell basis for alle selskaper som ikke er små etter regnskapslovens definisjoner.

Arbeidsgruppen har etter dette kommet til at regnskapslovens definisjoner ikke er egnet for å differensiere kravene til LLR rapportering.

Vurdering av om forslag til terskelverdier i EU-direktivet kan legges til grunn ved avgrensning
Arbeidsgruppen har videre vurdert hvorvidt terskelverdier i EU-kommisjonens forslag til regnskapsdirektiv bør legges til grunn for norske krav til LLR.

Små selskap: Definisjonen av små selskap i forslaget til EU-direktiv er tilnærmet sammenfallende med regnskapslovens definisjon. Som diskutert over, har arbeidsgruppen ikke funnet grunnlag for å pålegge LLR for små selskaper ved en selvstendig implementering i Norge.

Mellomstore selskap: Arbeidsgruppen har vurdert hvorvidt selskaper som er mellomstore etter EU-kommisjonens forslag bør inkluderes ved en implementering i Norge. Dette er selskaper som ikke er små og som på balansedagen ikke overstiger to av tre kriterier:

Balansesum: euro 20 000 000

Netto omsetning: euro 40 000 000

Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250 årsverk

Som beskrevet i pkt. 5.1.2, er arbeidsgruppen noe usikker på hvor langt adgangen til å utvide subjektkretsen vil gå når EU-direktivet implementeres i Norge. Siden arbeidsgruppen har falt ned

²³ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ>.

på at direktivet trolig angir minimumsregler, antar arbeidsgruppen at det vil være adgang til å pålegge mellomstore selskaper en plikt til land-for-land rapportering, jf. pkt. 5.1.1. Det må imidlertid hensyntas at EØS-avtalen setter generelle begrensninger for adgangen til å innføre særregler, jf. diskusjonen i punkt 5.1.2, så det må foretas en konkret vurdering av om det er adgang til å pålegge mellomstore selskaper en utvidet plikt. Uttalelsene i Explanatory memorandum pkt. 3.4 i direktivforslaget om atplikten skal være begrenset til store selskaper og selskaper av allmenn interesse tyder på at adgangen til å utvideplikten til mellomstore selskaper er begrenset. Et av formålene med det nye regnskapsdirektivet er å redusere den administrative byrden på små og mellomstore selskaper, og en utvidelse av pliktene for mellomstore selskaper ved å pålegge LLR vil kunne være i konflikt med dette formålet.

Ved å benytte terskelverdier i EU-kommisjonens forslag til nytt regnskapsdirektiv, og pålegge LLR for store foretak og foretak med noterte verdipapirer, favnes flere selskaper enn de som faller inn under definisjonen av store selskaper etter regnskapsloven. Arbeidsgruppen har falt ned på at hensynet bak regelverket tilsier at størrelse er et relevant kriterium, og at forslaget til EU-direktivets terskelverdier for store selskaper derfor gir en bedre avgrensning enn regnskapslovens definisjon av store selskaper som kun avgrenser i forhold til selskapsform og eierskap. Hensynet til proporsjonalitet tilsier etter arbeidsgruppens mening atplikten til LLR ikke bør pålegges mellomstore selskaper.

Arbeidsgruppens anbefaling

Arbeidsgruppen har etter dette kommet til at kompromissteksten, art. 37, også bør legges til grunn i Norge slik at LLR pålegges store selskaper basert på terskelverdier i EU-kommisjonens forslag til nytt regnskapsdirektiv, samt selskaper med noterte verdipapirer.

5.3 Hvilke finansielle og eventuelt ikke-finansielle poster bør rapporteringen omfatte

Nedenfor har arbeidsgruppen først drøftet definisjon av myndighet for å ta stilling til hvilke betalinger som reelt sett bør anses som betalinger til stater, dernest hvilke poster som bør inngå i rapporteringen, behov for opplysninger om prosjekt og behov for vurderings- og presentasjonsregler. Videre diskuterer arbeidsgruppen også tidspunkt, publisering og ansvar for LLR under dette punktet.

5.3.1 Definisjon av «myndighet»

LLR omfatter rapportering av betalinger til myndigheter. Kompromissteksten definerer myndighet i art. 36 pkt. 3:

« ‘Government’ means any national, regional or local authority of a Member State or of a third country. It includes a department, agency or undertaking controlled by that authority as laid down in Article 23 (1) to (6) of this Directive».

Definisjonen er ikke endret i kompromissteksten.

I Finansministerens brev 3. juli 2012, vedrørende norske posisjoner til EU-kommisjonens forslag til blant annet EU Parlamentets medlem Klaus-Heiner Lehne, foreslås at definisjon av myndighet styrkes, slik at også «persons representing or acting as intermediates for a government» omfattes.

Etter arbeidsgruppens vurdering omfattes slike personer allerede av definisjonen av myndighet i kompromissteksten. For å unngå usikkerhet rundt dette spørsmål anbefaler arbeidsgruppen at det

presiseres i særmerknadene til den norske bestemmelsen at også personer som representerer eller handler på vegne av myndighetene omfattes av definisjonen.

5.3.2 Hvilke finansielle og eventuelt ikke-finansielle poster bør rapporteringen omfatte

De foreliggende forslag og Dodd-Frank er, etter det arbeidsgruppen kan se, relativt sammenfallende når det gjelder hvilke betalinger det skal opplyses om. Betalinger skal opplyses om uavhengig av om de er i naturalia eller kontanter. Kompromissteksten inneholder en klargjøring knyttet til skattebetalinger. I tillegg er «sekkeposten» for andre betalinger strøket i kompromissteksten.

EU-kommisjonens forslag	Kompromissteksten	Dodd-Frank
Produksjon som avgis til myndighet («Production entitlement»)	Produksjon som avgis til myndighet («Production entitlement»)	Produksjon som avgis til myndighet («Production entitlement»)
Skatt på overskudd	Skatt på inntekt, produksjon eller resultat, unntatt skatt og avgift som pålegges forbruk; slik som merverdiavgift, inntektsskatt for personer eller omsetningsavgift	Skatt
Royalty	Royalty	Royalty
Utbytte	Utbytte	Utbytte
Produksjons-, signatur-, funn-, og andre typer bonuser	Produksjons-, signatur-, funn-, og andre typer bonuser	Bonuser
Lisensgebyr, leiegebyr, adgangsgebyr og andre vederlag for lisenser og/ eller konsesjoner	Lisensgebyr, leiegebyr, adgangsgebyr og andre vederlag for lisenser og/eller konsesjoner	Avgifter (inkludert lisensavgifter)
Ikke krav	Betaling for forbedret infrastruktur	Betaling for forbedret infrastruktur
Andre direkte betalinger til myndighetene	Ikke krav	Ikke krav

Arbeidsgruppen har registrert at enkelte er kritiske til noen av begrensningene som er lagt på opplysningsplikten, både i Dodd-Frank og i forslaget til EU-direktiv. Uten å sette rapportering av skatter og avgifter inn i en sammenheng, gir rapporteringen etter arbeidsgruppens vurdering mindre verdi. Rapporteringen vil kun i begrenset grad vise hva selskapene tar ut og betaler for å utnytte ressurser i vertslandet, det vil si om selskapenes samlede betalinger til et vertsland er rimelig i forhold til virksomheten som drives.

Statoil har siden 2005 på frivillig basis publisert data aggregert på landnivå i sin bærekraftrapport. Statoils rapportering omfatter følgende informasjon per land:

- «Investments
- Revenue
- Purchase of goods and services
- Indirect taxes paid
- Direct taxes paid
- Profit oil in kind
- Voluntary social investments
- Contractual social contribution
- Signature bonuses
- Pay and social benefits
- Number of employees».

Sammen med rapporten følger en kort forklaring til de enkelte postene. Etter arbeidsgruppens vurdering gir Statoils rapportering en god og oversiktlig presentasjon, der betaling av skatter og avgifter er satt inn i en større sammenheng. Se vedlegg B for utdrag av Statoils rapportering i 2012²⁴.

Arbeidsgruppen har først vurdert hvorvidt en tilsvarende utvidet rapportering også bør pålegges i Norge. På den ene siden vil det kunne være problematisk å innføre regler i Norge som fraviker fra det som allerede er implementert i USA gjennom Dodd-Frank og som foreslås i EU. Et annet viktig motargument er de kostnader en utvidet rapporteringsplikt kan påføre de rapporteringspliktige. På den andre siden har et selskap som Statoil valgt å rapportere mer omfattende informasjon enn det som pålegges i Dodd-Frank og EU-regler. Ved å pålegge en noe mer utvidet rapportering i Norge enn det som følger av kompromissforslaget, har Norge dessuten en mulighet til å være et foregangsland i forhold til å ansvarliggjøre myndigheter i land rike på naturressurser for bruken av inntekter fra slik virksomhet, samt fremme godt styresett.

Den tilleggsinformasjonen som Statoil gir, er informasjon som arbeidsgruppen antar at selskapene allerede har tilgjengelig og følger opp på land-nivå. Når betalingene settes inn i sammenheng, gir dette mer relevant informasjon, og etter arbeidsgruppens vurdering, en stor gevinst i forhold til nytteverdien for brukerne, uten en urimelig merkostnad for selskapene. Arbeidsgruppen har derfor vurdert det slik at det er gode grunner til å pålegge en noe utvidet rapportering enn det som følger av kompromissforslaget. Arbeidsgruppen foreslår på denne bakgrunn at Norge i tillegg til de betalinger til myndigheter som er angitt av EU-kommisjonen, også pålegger land-for-land rapportering av følgende informasjon:

- Investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum, kjøp av varer og tjenester samt antall ansatte

Informasjon om investeringer, inntekter og kostnader ved produksjonen vil etter arbeidsgruppens vurdering gjøre det mulig å ha et forhold til avkastningen selskapet har i det aktuelle landet. Informasjon om produksjonsvolumer, inntekter og kostnader ved produksjonen sett i sammenheng med betaling av skatter og avgifter, gjør det mulig å forstå hvor mye naturressurser som er tatt ut og hvor mye av verdiskapningen som tilfaller henholdsvis selskap og myndighet.

For å sikre en fullstendig rapportering, bør opplysningene som gjelder betaling til myndigheter rapporteres uavhengig av om de er i naturalia eller penger. Betalinger i naturalia bør rapporteres i verdi og i volum, med tilhørende noteinformasjon om hvordan verdien er beregnet.

Arbeidsgruppen har vurdert hvorvidt det er behov for å introdusere en sekkepost for andre direkte betalinger til myndigheter, en såkalt «other» post. På den ene siden vil en slik sekkepost bidra til en mer fullstendig rapportering. På den annen side er vesentlighetsgrensen for rapportering etter arbeidsgruppens vurdering, satt relativt lavt (se pkt. 5.5), og de betalinger som er spesifisert, er vurdert å omfatte de vesentlige betalingene knyttet til innteksstrømmene og uttak av naturressurser. I Dodd-Frank har man valgt ikke å inkludere en «other» kategori med denne begrunnelse. Det samme er lagt til grunn i kompromissteksten. Etter en avveining av viktigheten av å implementere en meningsfull rapportering, og samtidig søke å pålegge norske selskaper en rapportering som i størst mulig grad følger EU-kravene, har arbeidsgruppen kommet til at den ikke vil foreslå at man utvider rapporteringen i Norge utover det som følger av kompromissteksten på dette området.

²⁴<http://www.statoil.com/annualreport2012/en/sustainability/ourperformance/economicperformance/pages/paymentstogovernments.aspx>

Innholdet i rapporteringen kan eventuelt tas opp til ny vurdering når man har vunnet noe erfaring med hvordan rapporteringen virker i praksis, se pkt. 6.3.

Arbeidsgruppen har også vurdert hvorvidt en utvidet rapportering (investeringer, produksjonsvolum, salgsinntekt, kjøp av varer og tjenester samt antall ansatte), *kan* pålegges i Norge etter at EU-regelverket er implementert. Som beskrevet i pkt. 5.1.1, legger arbeidsgruppen til grunn at EU-reglene for LLR trolig er minimumsregler. Som det fremkommer i diskusjonen over, mener arbeidsgruppen at en utvidelse gir mer relevant rapportering og anbefaler derfor dette.

5.3.3 Opplysninger per prosjekt

I forslaget til EU-direktiv har man forsøksvis definert prosjekt, og i kompromissteksten har man gått noe lenger i å gi veiledning:

Forslag til EU-direktiv, art. 36 nr. 4:

«'Project' is equivalent to a specific operational reporting unit at the lowest level within the undertaking at which regular internal management reports are prepared to monitor its business.»

Kompromissteksten, art. 36 nr. 4:

« 'Project' means the operational activities that are governed by a single contract, license, lease, concession or similar legal agreements and form the basis for payment liabilities with a government. Nonetheless, if multiple such agreements are substantially interconnected, this shall be considered a project.»

I fortalen til kompromissteksten, premiss (33), heter det videre:

« 'Substantially interconnected' legal agreements should be understood as a set of operationally and geographically integrated contracts, licenses, leases or concessions or related agreements with substantially similar terms that are signed with the Government, which gives rise to payment liabilities. Such agreements can be governed by a single contract, joint venture, production sharing agreement, or other overarching legal agreement».

Dodd-Frank pålegger selskapene rapportering av betalinger for «Each Project»²⁵. Definisjoner ble diskutert i forbindelse med utarbeidelsen av de tekniske reglene til utfylling av Dodd-Frank. Prosjekt ble imidlertid ikke nærmere definert i de endelige reglene, men SEC har presisert at et prosjekt skal være på et lavere nivå enn land.

Arbeidsgruppens vurderinger

Arbeidsgruppen er usikker på hvilket nivå (under landnivå) det er hensiktsmessig å bryte ned rapportering av betalinger til myndigheter på. Det er ulik oppfatning av spørsmålet, både i Norge og internasjonalt. Informasjonsverdien av prosjektrapportering vil være avhengig av hvordan virksomheten er organisert i det enkelte land, og hvordan myndighetene i det enkelte land har regulert hvordan pengestrømmene mellom selskap og myndighet skal skje på lokalt og nasjonalt nivå. Vi kan ikke se at høringsinstansene i Norge har vært spesielt opptatt av å innføre prosjektrapportering.

Flere av høringsinstansene har imidlertid anmodet om at dersom det legges opp til prosjektrapportering, er det nødvendig å definere prosjektbegrepet nærmere. Man oppfatter at det

²⁵ Dodd-Frank Act SEC. 1504, Section 13q, (2)(A)(i)

ikke eksisterer noen ensartet prosjektdefinisjon, og videre at det er mange av pengestrømmene, for eksempel skatter, som oftest ikke kan henføres til et enkelt prosjekt fordi skattene ilignes på selskapsnivå. I Dodd-Frank har man valgt ikke å definere prosjekt for derigjennom å skape noe fleksibilitet for de rapporteringspliktige. Motargumentet er at informasjonen ikke blir sammenlignbar mellom selskaper dersom man ikke har en klar prosjektdefinisjon. Forslag til EU-direktiv og kompromissteksten legger opp til en overordnet prosjektdefinisjon, men denne definisjonen er lite presis.

På den ene siden vil en detaljert definisjon kunne redusere usikkerhet rundt detaljeringsnivå. Det er også mulig at en mer detaljert definisjon vil kunne øke sammenlignbarheten mellom selskapene. På den annen side kan det være behov for fleksibilitet på dette punkt, da selskapene deltar i mange ulike typer arrangementer som styres ulikt fra selskap til selskap, slik at en rigid definisjon vil kunne motvirke hensynet til en relevant rapportering. En overordnet definisjon kan resultere i noe uensartet praksis som vil redusere muligheten til å sammenligne informasjonen.

Arbeidsgruppens anbefaling

Med referanse til diskusjonen over og de drøftelser som fremkommer om dette spørsmålet i forbindelse med implementering av Dodd-Frank, har arbeidsgruppen kommet til at det ikke er formålstjenlig å legge opp til en særnorsk definisjon av prosjekt. Som nevnt i punkt 4.1.2 er arbeidsgruppen også usikker på om det er adgang til å endre/omskrive definisjonene i art. 36. Arbeidsgruppen mener at selskapene bør gis en viss fleksibilitet til å finne frem til en hensiktsmessig avgrensning med utgangspunkt i den overordnede definisjonen. Arbeidsgruppen foreslår på denne bakgrunn at definisjonen i den foreliggende kompromissteksten bør legges til grunn i norsk rett. Over noe tid vil praksis utvikles, og man kan eventuelt ta opp til vurdering hvorvidt det er behov for nærmere definisjoner ved en senere revisjon, se pkt. 6.3.

For de betalinger som av natur ikke direkte kan henføres til prosjekt, fordi forpliktelsen ilignes på enhetsnivå og ikke på prosjektnivå, foreslår arbeidsgruppen at rapporteringen aggregeres på enhetsnivå.

På side 6 i Explanatory Memorandum til forslaget til EU-direktiv under pkt. 2.2 Impact Assessment, fremkommer at kommisjonen har diskutert konkurransehensyn ved innføring av krav til LLR på prosjektbasis. Om dette uttaler EU-kommisjonen følgende:

« The commission takes the view that in the majority of cases the disclosure of payments to government on a country and project basis, where those payments have been attributed to a specific project (with a materiality threshold) would not give direct insight into confidential company information such as levels of turnover, costs and profits.» (arbeidsgruppens utheving).

Arbeidsgruppen har som beskrevet i pkt. 5.3.2 anbefalt å utvide rapporteringen til å omfatte flere størrelser enn betalinger til myndighetene, herunder investeringer, produksjonsvolum, salgsinntekt og varer og tjenester. Arbeidsgruppen mener at konkurransehensyn kan være relevant og at det må være en rimelig balanse mellom åpenhet, nytteverdi og hensynet til ikke å pålegge selskaper i Norge en konkurranseulempe. Arbeidsgruppen anbefaler at selskapene skal stå fritt til å bestemme hvorvidt den utvidede informasjonen skal brytes ned på prosjekt eller land-nivå.

5.3.4 Behovet for vurderings- og presentasjonsregler

Arbeidsgruppen ser at det vil kunne oppstå en rekke spørsmål om hva som skal inkluderes i rapporteringen. For eksempel er det ikke entydig definert hva som ligger i investeringer,

salgsinntekt, kjøp av varer og tjenester, osv. Utfordringene rundt prosjektdefinisjoner er beskrevet over i pkt. 5.3.3.

Arbeidsgruppens forslag om å utvide rapporteringen til å omfatte størrelser som salgsinntekt og investeringer vil innebære at selskapene må rapportere både på regnskapsstørrelser og kontantstørrelser. Det er ikke nødvendigvis sammenfall mellom salgsinntekt i den enkelte periode og de innbetalte skatter og avgifter i perioden på grunn av periodiseringsforskjeller. Arbeidsgruppen mener likevel at en slik utvidet rapportering over tid vil gi et godt uttrykk for hva selskapet har tatt ut i form av naturressurser og verdier og hva de har bidratt med av skatter og avgifter.

Innenfor petroleumsvirksomhet og gruvedrift organiseres ofte virksomheten via interessentskap mellom selskaper og myndigheter og/eller statseide selskaper. En av partene pekes normalt ut som operatør, og denne parten er ansvarlig for alle interessentskapets betalinger, herunder avgifter til myndighetene. Det foretas også betalinger mellom operatør og øvrige interessenter som kan omfatte statseide selskaper eller myndighetenes direkte andel. Det kan være flere betalingsstrømmer i lisensen som den enkelte deltaker ikke nødvendigvis har detaljert oversikt over, i det man bare mottar aggregerte kostnadsrapporter fra operatøren. I EITI sammenheng i Norge er dette løst ved at operatøren også er pålagt å rapportere disse betalingene.

Til tross for utfordringene som er knyttet til forståelsen av innholdet i rapporteringen, har arbeidsgruppen likevel ikke foreslått å detaljregulere rapporteringen ytterligere, ettersom arbeidsgruppen mener denne bør finne sin form i praksis.

Det kan eventuelt tas opp til ny vurdering om det er behov for ytterligere avklaringer når man har vunnet noe erfaring med hvordan kravet virker i praksis, jf. pkt. 6.3.

Arbeidsgruppen har også vurdert hvorvidt det bør utarbeides retningslinjer for hvordan LLR skal presenteres, eventuelt om det bør utarbeides et eget format. PWYP Norge har som beskrevet under i pkt. 5.4, utarbeidet et forslag til presentasjon med detaljert og disaggregert rapportering med avstemming mot årsregnskap av både kontantstrømmer og regnskapsstørrelser. Rapportens innhold og omfang vil variere fra selskap til selskap. Arbeidsgruppen mener at foretakene bør få anledning til selv å finne en passende presentasjonsform og har derfor ikke anbefalt å regulere formatet nærmere.

5.3.5 Tidspunkt for avleggelse av LLR

Etter EU-direktivet skal rapporteringen for selskap med noterte verdipapirer følge bestemmelsene i rapporteringsdirektivet (Directive 2009/101/EC) og for øvrig de ordinære reglene for regnskapsavleggelse for store foretak. I Dodd-Frank pålegges selskapene rapportering innen 150 daget etter regnskapsårets utgang²⁶.

Etter regnskapsloven § 3-1, skal årsregnskapet fastsettes senest 6 måneder etter regnskapsårets utgang. Årsregnskapet skal etter regnskapsloven § 8-2 sendes inn til Regnskapsregisteret senest 1 måned etter at regnskapet er fastsatt. Etter verdipapirhandelloven skal utstedere av verdipapirer offentliggjøre årsrapport senest fire måneder etter regnskapsårets utgang.

Arbeidsgruppen har diskutert fristen for publisering av LLR i Norge. Det anses ikke formålstjenlig å innføre ett nytt sett med tidsfrister. Den 30. juni er en godt innarbeidet og allment kjent frist for ferdigstilling av regnskapsinformasjon for de aller fleste selskaper. Av praktiske årsaker har

²⁶ <http://www.sec.gov/rules/final/2012/34-67717.pdf>. Se pkt. F.1.c

arbeidsgruppen derfor funnet det hensiktsmessig å legge samme frist til grunn for LLR rapporten. Etter arbeidsgruppens vurdering, bør denne fristen gjelde uavhengig av om selskapet er børsnotert eller ikke. Innsendelsesfristen til Regnskapsregisteret følger ved dette regnskapslovens alminnelige fristbestemmelse.

5.3.6 Publisering, avleggelse og ansvar

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 Regnskapsregistret hvor informasjonen blir offentlig tilgjengelig og kan hentes ut mot betaling av gebyr. Arbeidsgruppen foreslår at LLR følger tilsvarende system.

Flere høringsinstanser har tatt til orde for at LLR rapportering er en type rapportering som egner seg bedre for elektronisk rapportering enn tradisjonell rapportering på papir.

Ut fra formålet om åpenhet og tilgjengelighet for vertslandets befolkning, mener arbeidsgruppen at rapporten bør være et elektronisk dokument som gjøres tilgjengelig på selskapets nettsted. Dette vil i tillegg til tilgjengeliggjøring via Regnskapsregisteret gjøre rapporten tilgjengelig for allmennheten uten ekstra kostnad. Samme publiseringsform er lagt til grunn for eksempel ved innføring av åpenhetsrapport for revisorbransjen.²⁷ Det bør derfor etter arbeidsgruppens mening kunne settes krav om at LLR skal publiseres på selskapets nettsted.

Bekreftelse fra styret og ledelse

Etter arbeidsgruppens vurdering er det formålstjenlig at rapporteringen inkluderer en form for bekreftelse fra styret og daglig leder. Dette vil bidra til å skjerpe styrets og administrasjonens bevissthet rundt viktigheten av å etablere gode rutiner knyttet til LLR. Økt bevissthet i foretakene rundt betalingene vil også kunne bidra til å understøtte arbeidet med å forhindre korrupsjon. Nærmere om dette, se pkt. 5.8. Ledelsesinvolvering er inntatt i kompromissteksten, art. 40 nr.2, hvor det heter at medlemsstatene skal påse at:

«..the members of the responsible bodies of an undertaking, acting within the competences assigned to them by national law, have responsibility for ensuring that, to the best of their knowledge and ability, the report on payments to governments is drawn up and published in accordance with the requirements of this Directive».

I tråd med kompromissteksten, anbefaler arbeidsgruppen at LLR skal inkludere en slik bekreftelse fra styret og ledelse.

Selv om arbeidsgruppen ikke foreslår at LLR inntas som en del av årsberetningen, foreslår arbeidsgruppen at årsberetningen opplyser om at rapporten utarbeides, og at det henvises til hvor den vil bli publisert.

²⁷ Jf. Revisorloven § 5a-2 Åpenhetsrapport.

5.4 Bør det settes krav til utfyllende opplysninger til de foreslåtte postene og/eller bør det settes krav om særlige opplysninger om konserninterne transaksjoner

I pkt. 5.3.2 er det diskutert hvilke typer betalinger som bør inngå i LLR. Arbeidsgruppen konkluderte med at det er viktig å sette betalingsstrømmene inn i en større sammenheng.

Arbeidsgruppen har også diskutert hvorvidt det bør stilles krav til ytterligere opplysninger knyttet til slik rapportering. Dette kan for eksempel bestå av en innledende beskrivelse av aktiviteten i de ulike land, en beskrivelse av skattesystemene og/eller en beskrivelse av prosessen selskapet har hatt for å sammenstille informasjonen for LLR formål.

Arbeidsgruppen mener at foretakene bør ha en viss frihet når det gjelder formen på rapporteringen. Det er naturlig at foretakene lager en redegjørelse med forklarende noter i tilknytning til rapporteringen, men det anbefales at utformingen finner sin form i praksis. Reglene bør derfor utarbeides som en generell og bred rapporteringsforpliktelse med utgangspunkt i EU sitt kompromissforslag og med de tillegg som foreslått i pkt. 5.3.2.

Som omtalt i pkt. 4.2.4 har PWYP Norge utarbeidet et forslag til utvidet LLR med detaljert og disaggregert rapportering med avstemming mot årsregnskap av både kontantstrømmer og regnskapsstørrelser. Arbeidsgruppen finner det positivt at det er arbeidet frem et eksempel på hvordan en slik rapportering kan gjøres. For mindre selskaper vil dette kunne være en hensiktsmessig rapporteringsform som gir god oversikt. For større konsern kan en rapportering i et format som dette imidlertid bli en meget omfangsrik rapportering ettersom forslaget omfatter rapportering av all informasjon på prosjektnivå.

Arbeidsgruppen foreslår ikke at det skal gis norske regler som svarer til forslaget til PWYP Norge. Arbeidsgruppen anser imidlertid at forslaget til PWYP Norge vil kunne danne mal for LLR rapportering for mindre selskaper. Arbeidsgruppens vurdering er basert på en kost/nytte vurdering og en ren formålsbetragtning.

Informasjon om konserninterne transaksjoner

I NOU 2009:19 Skatteparadis og utvikling, uttaler utvalget at det mener det er naturlig at flernasjonale selskaper i større grad enn i dag dokumenterer *hvor de har sin virksomhet og hva de bidrar med til fellesskapet i form av skatteproveny*. Utvalget viser til at slik rapportering vil ha en dobbeltfunksjon ved at avvik mellom uttalt mål og realiteter vil føre til negativ oppmerksomhet, og ved at feilprising av konserninterne transaksjoner vil bli en mindre lønnsom aktivitet for et selskap.

Arbeidsgruppen er anmodet om å vurdere hvorvidt det bør gis særskilt informasjon om konserninterne transaksjoner. For større konsern vil det kunne være snakk om et meget betydelig antall transaksjoner som vil innebære særdeles omfattende og kompleks rapportering. Etter arbeidsgruppens mening er det ikke hensiktsmessig å gi slik informasjon uten at det er etablert retningslinjer for aggregering, vesentlighet og presentasjonsform. Det kreves etter arbeidsgruppens vurdering en nærmere utredning, herunder en kost/nytte vurdering, før man pålegger selskapene publisering på et slikt detaljnivå.

Formålet med informasjon om konserninterne transaksjoner er å få oversikt over pengestrømmene mellom selskap i samme konsern. Arbeidsgruppen foreslår derfor at det i LLR gis informasjon om hvilke selskaper som inngår i rapporteringen, samt informasjon om hvor disse selskapene er hjemmehørende. Samtidig vil skattebetalinger etter arbeidsgruppens forslag i pkt. 5.3 2 settes i

sammenheng med salgsinntekt, investeringer og produksjon. Samlet sett vil dette etter arbeidsgruppens vurdering, gi informasjon om hvor selskapene har sin virksomhet og om skatteproveny slik som etterspørres i NOU 2009:19. Man kan eventuelt ta opp til ny vurdering hvorvidt det er behov for ytterligere informasjon etter at man har vurdert nytten av de rapporteringskrav som arbeidsgruppen foreslår.

5.5 Bør det legges et vesentlighetskriterium til grunn for enkelte opplysningskrav

Mens EU-kommisjonens forslag til LLR opprinnelig påla å opplyse om betalinger som er *vesentlig for den mottakende myndigheten* uten nærmere definisjon av vesentlighet, er det i kompromissteksten art. 39 lagt til grunn at bare betalinger som overstiger 100.000 euro skal rapporteres:

«Any payment, whether made as a single payment or a series of related payments, need not be taken into account in the report if it is below EUR 100,000 within a financial year».

Dette er på nivå med vesentlighetsgrensen i Dodd-Frank²⁸, hvor vesentlighetsgrensen er satt til 100.000 USD.

Fastsatte grenser vil skape klare grenser for hva som skal rapporteres. Absolutte grenser er enklere å anvende enn en beregning basert på % av kostnader, inntekter eller lignende. Man reduserer også risikoen for ulik praksis mellom selskapene på grunn av ulik skjønnsutøvelse med hensyn til hva som er vesentlig. I tillegg unngås diskusjoner om hvem informasjonen skal være vesentlig for.

På bakgrunn av dette har arbeidsgruppen konkludert med at det i Norge bør fastsettes samme vesentlighetsgrense som følger av kompromissteksten.

5.6 Er det behov for særlige unntak fra kravene som foreslås

Arbeidsgruppen er anmodet om å vurdere om det skal oppstilles særlige unntak fra kravene som foreslås. Nedenfor diskuteres mulig unntak for datterselskap i konsern, selskap/konsern som rapporterer LLR etter annet regelverk, samt eventuelle andre unntak.

Unntak for datterselskap i konsern

Forslag til EU-direktiv og kompromissteksten, art. 37 nr. 2, fastsetter at datterselskap i konsern skal være fritatt fra rapportering dersom:

- morselskapet er underlagt en medlemsstats lovgivning og
- selskapets betalinger til myndigheter inngår i den konsoliderte rapporteringen til morselskapet.

Dette fritaket vil omfatte et norsk datterselskap av norsk mor eller utenlandsk mor hjemmehørende i EØS. For et norsk datterselskap med mor (konsernspiss) hjemmehørende i Norge, er det etter arbeidsgruppens vurdering en naturlig forenkling at dette selskapet blir fritatt for LLR dersom selskapets betalinger inngår i rapporteringen fra morselskapet. Når det gjelder et norsk datterselskap med utenlandsk mor hjemmehørende i EU, vurderer arbeidsgruppen dette noe annerledes fordi arbeidsgruppen har foreslått noe utvidet rapportering (se pkt. 5.3.2) sammenlignet med kravene i EU.

²⁸ <http://www.sec.gov/rules/final/2012/34-67717.pdf> se pkt. D.2.c

Arbeidsgruppen har vurdert om bestemmelsen i art. 37 nr. 2 er til hinder for at medlemslandene kan pålegge et datterselskap selvstendig rapportering uavhengig av om morselskapet har utarbeidet en konsolidert rapport hvor datterselskapets betalinger er inntatt. Dette vil i tilfelle innebære at datterselskap og morselskapet utarbeider hver sin LLR, noe som kan oppfattes som en dobbelrapportering. Dersom det ikke er adgang til å pålegge selvstendig rapportering, vil et norsk datterselskap av utenlandsk mor hjemmehørende i EØS kunne være pålagt et mindre informasjonskrav enn det arbeidsgruppen har lagt opp til.

Bestemmelsen i art. 37 nr. 2 er trolig en minimumsregel som nevnt i pkt. 5.1.1. Arbeidsgruppen har vært usikre på om dette innebærer om det kan pålegges utvidet rapportering i tråd med arbeidsgruppens forslag i pkt. 5.3.2. Bestemmelsen er utformet som en «skal»-regel og ikke en «kan»-regel, noe som kan tilsi at mulighetene til å fravike bestemmelsen er begrenset. Arbeidsgruppen har sett hen til både Explanatory Memorandum og fortalen til direktivet, men har der ikke funnet klare svar.

Formålet med rapporteringsplikten er, etter arbeidsgruppens forståelse, ikke primært at et selskap skal vise hva det har betalt, men at det gjøres kjent hvilke land som mottar betalinger og hvor store disse betalingene er, slik at befolkningen i det aktuelle landet kan få tilgang til informasjon. I Explanatory Memorandum, under pkt. 2.2.2, fremgår følgende:

«in order to make governments accountable for the use of these resources and promote good governance, it is proposed to require the disclosure of payments to governments at the individual or consolidated level of a company.»
(arbeidsgruppens understrekning).

Det kan derfor være vanskelig å argumentere for en selvstendig rapportering for norske datterselskap ut fra en proporsjonalitetsvurdering, selv om man skulle komme til at direktivbestemmelsen kan fravikes.

Arbeidsgruppen anbefaler en noe utvidet rapportering fordi det etter arbeidsgruppens vurdering gir mer relevant rapportering når betalingene settes inn i en sammenheng. Det kan derfor være gode grunner som taler for at LLR likevel burde gjøres gjeldende for norsk datterselskap med utenlandsk mor. Likevel vil formålet med rapportering være delvis oppnådd dersom LLR, basert på EUs regelverk, fremkommer av morselskapets rapport. Det er også viktig å ta hensyn til at mange av de datterselskapene det her er snakk om kun har virksomhet i Norge. En del av den tilleggsinformasjonen som etterspørres i den utvidede rapporteringen kan da leses ut fra årsregnskapet til selskapet. En eventuell rapportering kun på denne virksomheten kan da ha begrenset verdi.

Det kan hevdes at selv om reglene i art. 37 nr. 2 skulle være til hinder for å pålegge selvstendig rapportering på datterselskapsnivå, kan det likevel være adgang til å pålegge rapportering kun på de foreslåtte tilleggskravene som ikke fremkommer av morselskapets konsoliderte rapportering («nettorapportering»). Arbeidsgruppen finner imidlertid at dette ikke vil være en meningsfull rapportering og anbefaler ikke en slik lovregel.

Arbeidsgruppen har på bakgrunn av ovennevnte kommet til at det ut fra proporsjonalitetshensyn vanskelig kan rettfærdiggjøres å pålegge LLR for norsk datterselskap med utenlandsk mor hjemmehørende i EU og som utarbeider en konsolidert LLR som omfatter datterselskapet.

Annet regelverk

Arbeidsgruppen har også vurdert om det skal oppstilles unntak fra arbeidsgruppens forslag til utvidet rapportering dersom norsk morselskap rapporterer etter et annet regelverk, for eksempel Dodd-Frank. Det er her ikke spørsmål om selvstendig rapportering, men om å utvide den LLR rapporten selskapet allerede er pålagt å utarbeide med enkelte norske tilleggskrav. Dette er noe som også er gjennomført på enkelte andre områder innen norsk regnskapslovgivning, for eksempel i forhold til innholdet i styrets årsberetning og enkelte noteopplysninger.

Arbeidsgruppen anbefaler utvidet rapportering ut fra en formålsbetraktning. Arbeidsgruppen ser at det er sterkt ønskelig fra selskapenes side å unngå rapportering under ulike regelverk. Dette har også vært påpekt av enkelte høringsinstansene. Det er derfor viktig at Norge fortsetter å arbeide for et godt og robust globalt regelverk. Likevel finner arbeidsgruppen at det ut fra en kost/ nyttebetraktning ikke er grunnlag for at selskap som rapporterer basert på reglene i for eksempel Dodd-Frank, skal fritas fra å rapportere på de tilleggspostene som arbeidsgruppen foreslår. Arbeidsgruppen anbefaler derfor at det ikke gjøres et generelt unntak for selskaper som rapporterer etter annet regelverk, med mindre dette regelverket tilfredsstillende de tilleggskrav som arbeidsgruppen har foreslått.

Likeverdige rapporteringskrav, EU-kommisjonenes myndighet

I kompromissteksten art. 40a nr.1 er EU-kommisjonen gitt myndighet til å vedta gjennomføringsrettsakter som fastsetter hvilke tredjestaters rapporteringskrav som er likeverdig (equivalent) med kravene i direktivet, og hvilke selskaper som dermed skal unntas fra rapportering etter EU-direktivet. Etter art. 40a nr. 3 er det videre gitt unntak for selskap som er pålagt LLR etter tredjestatens rapporteringskrav, dersom EU-kommisjonen i vedtak har besluttet at tredjestatens rapporteringskrav er likeverdig med EU-kravene. Arbeidsgruppen viser til diskusjonen ovenfor i tilknytning til vurderingen av art. 37 nr. 2. På samme måte som art. 37 nr. 2 er art. 40a trolig en minimumsregel. Arbeidsgruppen har også i forbindelse med art. 40a vært usikre på om det kan pålegges utvidet rapportering i tråd med arbeidsgruppens forslag i pkt. 5.3.2. Bestemmelsen er utformet slik at selskapene "er" unntatt og ikke at selskapene "kan" unntas, noe som kan tilsi at mulighetene til å fravike bestemmelsen er begrenset.

Det er arbeidsgruppens oppfatning at en utvidet rapportering der betalingsstrømmene settes i en sammenheng, er viktig for å oppnå formålet med LLR. I fortalen til kompromissteksten, premiss (33)e), er det presisert at i vurdering av om ekvivalenskriteriene er oppfylt, er det

« of particular importance that the Commission carry out appropriate consultation during its preparatory work, including at expert level».

Arbeidsgruppen oppfordrer norske myndigheter til å fremme sine posisjoner overfor EU-kommisjonen, både i ekvivalensvurderingene og i den senere evalueringen av LLR-regelverket, se pkt. 6.3.

Andre unntak

Arbeidsgruppen har videre vurdert om det for øvrig bør oppstilles andre unntak fra rapporteringsplikten.

Små og mellomstore konsern

Kompromissteksten art. 39 nr. 2a og b gir særlige unntak fra LLR for små og mellomstore konsern, med mindre et av datterselskapene har verdipapirer notert på regulert marked. Videre er det i art.

39 nr. 2c gitt unntak for underkonsern med morselskap i EØS-land. Arbeidsgruppen foreslår tilsvarende unntak i Norge.

Selskap som utelates fra konsolidering

Kompromissteksten gir unntak fra plikten til å utarbeide konsolidert LLR etter art. 39 nr. 3a til c:

- «(a) severe long-term restrictions substantially hinder the parent undertaking in the exercise of its rights over the assets or management of that undertaking;
- (b) extremely rare cases where the information necessary for the preparation of the consolidated report on payments to government in accordance with this Directive cannot be obtained without disproportionate expense or undue delay;
- (c) the shares of that undertaking are held exclusively with a view to their subsequent resale.»

De tre omtalte unntakene gjelder kun dersom foretaket også gjør tilsvarende unntak gjeldende for konsernregnskapet. Unntakene vil etter arbeidsgruppens vurdering ikke forekomme særlig hyppig. Arbeidsgruppen har ikke funnet grunnlag for at dette unntaket ikke skal legges til grunn i Norge.

Konfidensialitet

Art. 38 nr. 5 i forslaget til EU-direktiv inneholdt et unntak for rapportering for de tilfeller der

«public disclosure of this type of payment is clearly prohibited by the criminal legislation of that country».

En tilsvarende bestemmelse finnes ikke i Dodd-Frank, og bestemmelsen ble fjernet i kompromissteksten. Arbeidsgruppen legger til grunn at en slik bestemmelse ikke innføres.

Arbeidsgruppen ser for øvrig ikke at det bør oppstilles andre unntak fra rapporteringsplikten.

5.7 Kan det ut fra kost-/nyttevurdering forsvares å oppstille krav til ekstern verifikasjon av enkelte opplysninger

Det er ikke krav til ekstern verifikasjon i forslaget til EU-direktiv. Dodd-Frank har ut fra kost/nytte-vurdering ikke pålagt revisjon eller annen form for ekstern verifikasjon knyttet til rapporteringen²⁹.

Arbeidsgruppen har diskutert hvorvidt et slikt krav bør pålegges i Norge. Enkelte av høringsinstansene synes å anta at informasjonen allerede er underlagt revisjon fordi den er hentet fra allerede reviderte regnskaper. Arbeidsgruppen mener dette er noe upresist, fordi regnskapsrevisjon omfatter regnskapet som en helhet. Ved regnskapsrevisjon konkluderer revisor på om regnskapet som en helhet ikke inneholder vesentlige feil. Vesentlighetsgrensene er derfor ikke sammenfallende med de grenser som legges til grunn for rapportering under LLR. I tillegg revideres regnskapene basert på regnskapsprinsippet og ikke kontantprinsippet, slik at tallstørrelsene vil kunne avvike fra det som rapporteres under LLR. Full revisjon på et disaggregert nivå med svært lav vesentlighet antas dermed å innebære en ikke ubetydelig merkostnad for selskapene.

²⁹ <http://www.sec.gov/rules/final/2012/34-67717.pdf>

Arbeidsgruppen har diskutert om det bør pålegges en annen form for verifikasjon av LLR. Dette kan for eksempel være en form for avtalte kontrollhandlinger der revisor kontrollerer at de rapporterte tallstørrelser kan gjenfinnes i selskapets regnskaper, eller en gjennomgang av den prosessen som er etablert for å innhente informasjonen som rapporteres, herunder internkontrollsystem og ledelsesoppfølging. Det kan her trekkes parallell til rapportering om foretaksstyring³⁰ i årsberetningen og de nye kravene knyttet til rapportering om samfunnsansvar. Både rapportering om foretaksstyring og samfunnsansvar er en del av styrets årsberetning, selv om det er gitt adgang til å henwise fra styreberetningen til en separat rapport. Etter revisorloven skal revisor vurdere opplysningene i disse redegjørelsene på samme måte som årsberetningen for øvrig; det vil si om opplysningene er i samsvar med lov og forskrifter og om opplysningene er konsistent med årsregnskapet.

Det fremgår av kompromissteksten at rapporteringen av betalinger til myndighetene skal være en separat rapport. Den vil derfor ikke omfattes av arbeidet som revisor gjør knyttet til årsregnskap og årsberetning. Dersom rapporten skal være gjenstand for en form for revisjon, verifikasjon eller konsistenssjekk fra revisor, må dette i tilfelle reguleres.

Utformingen av en plikt til å underlegge LLR en form for revisjon eller verifikasjon må ta hensyn til de økonomiske og administrative konsekvensene sammenholdt med den økte påliteligheten en revisjon eller annen form for ekstern verifikasjon vil gi.

Kostnadene vil være en funksjon både av det disaggregerte nivå det legges opp til i rapporteringen, av antall prosjekter det enkelte foretak måtte ha og av antall selskap som omfattes. LLR er et nytt rapporteringspålegg som må finne sin form i praksis. Arbeidsgruppen har kommet til at før rapporteringen har funnet sin form i praksis, bør man avvente eventuelt pålegg om plikt til revisjon eller ekstern verifikasjon. Dette kan skje på frivillig basis, men spørsmålet bør tas opp til ny vurdering i den evalueringen som arbeidsgruppen anbefaler, jf. pkt. 6.3. Arbeidsgruppen viser for så vidt til at spørsmålet om revisjonsplikt er et av punktene EU-kommisjonen skal vurdere i sin evaluering av LLR-regelverket, jf. kompromissteksten art. 41.

5.8 På hvilken måte og i hvilken utstrekning antas forslagene som fremmes å bidra til formålet om å forhindre og avdekke korrupsjon, og/eller bidra til økt åpenhet om kompensasjonen som stater mottar som motytelse for uttak av deres naturressurser

Ved å sette betalingene inn i en sammenheng slik arbeidsgruppen foreslår, mener arbeidsgruppen at forslagene bidrar til økt åpenhet om kompensasjonen som land mottar som motytelse for uttak av naturressurser. Uten å kunne sette skattebetaling i en sammenheng vil informasjonsverdien etter arbeidsgruppens syn være relativ begrenset, idet brukere ikke vil være i stand til å vurdere rimeligheten av betalinger. Opplysninger om selskapene som inngår i rapporteringen vil gi økt innsyn i hvor virksomhetene drives. Ved å igangsette en rapporteringsprosess, oppnår man uansett å høste erfaring som kan utvikle rapporteringen over tid, og man bidrar til holdningsendringer både innad i selskapene og i samfunnet for øvrig.

³⁰ Regnskapspliktige med verdipapirer notert på regulert marked skal i årsberetning eller eget dokument innta en redegjørelse for foretaksstyring. I henhold til revisorloven jf. revl. § 5-1 må revisor vurdere opplysningene i denne redegjørelsen på samme måte som årsberetningen for øvrig, og uttale seg i revisjonsberetningen om dette.

5.9 Forutsetninger som må være på plass for å gå i gang med en prosess som på sikt kan gi grunnlag for utvidede krav til LLR som i større utstrekning kan bidra til å forhindre og avdekke skatteunndragelser

I NOU 2009:19 Skatteparadis og utvikling, uttaler utvalget at det mener det er naturlig at flernasjonale selskaper i større grad enn i dag dokumenterer hvor de har sin virksomhet og hva de bidrar med til fellesskapet i form av skatteproveny. Åpenhet i seg selv er preventivt, og kan bidra til å forhindre skatteunndragelser. En forutsetning er at et godt og robust LLR-regime er etablert globalt og fungerer.

Arbeidsgruppen har foreslått å utvide LLR noe i forhold til kompromissteksten. Dette, sammen med arbeidsgruppens forslag om å inkludere en komplett oversikt over selskaper i de ulike land, vil trolig kunne hjelpe skattemyndighetene med deres informasjonsbehov. Ut fra skattemessige hensyn kan det være ønskelig med ytterligere utfyllende informasjon, kanskje særlig knyttet til kontraktsvilkår og prisfastsettelsesmodeller.

En slik detaljeringsgrad vil innebære omfattende og kompleks rapportering og må avveies mot hensynet selskapet har for å verne om sensitiv/ konkurransedrivende informasjon. Det må også drøftes om dette er informasjon som egner seg for å publiseres, eller om slik informasjon er bedre egnet til innrapportering direkte fra selskapet til skattemyndighet. I tilfelle bør kravene trolig innarbeides via skattelovgivning og ikke via LLR rapportering.

Etter arbeidsgruppens oppfatning kreves det en nøye utredning før man pålegger selskapene publisering på et slikt detaljnivå. En slik utredning faller utenfor arbeidsgruppens mandat.

5.10 Vurdering av om og i hvilken utstrekning nytteverdien av forslagene som fremmes, antas å overstige de administrative byrdene som forslagene vil innebære for næringslivet

Et viktig argument for at Norge bør pålegge en noe utvidet rapporteringsplikt i norsk rett på selvstendig grunnlag, er den ledende rollen Norge har hatt i arbeidet for godt styresett og økt åpenhet i utvinningsindustrien. Norge var blant annet det første landet innenfor OECD som implementerte EITI, noe som har dannet skole for hvordan andre land har innrettet seg etter EITI. Ved å lovfeste noe utvidede krav til LLR i Norge, vil Norge kunne bidra til global utvikling på området.

For store globale konserner vil LLR kreve systemendringer, avklaring av definisjoner og involvering på mange nivåer innenfor organisasjonen. Alle nye rapporteringskrav har en administrativ kostnad, og særlig er det forventet at rapportering på prosjekt-nivå vil medføre ytterligere administrative kostnader. Dette gir også enkelte av høringskommentarene uttrykk for.

Som beskrevet i mandatet, skal arbeidsgruppen forutsette at forslag til EU-direktiv slik det foreligger, blir implementert i Norge. Det vises i den forbindelse til drøftelsene i «Explanatory Memorandum» og pkt. 2.2 «Impact Assessment». Kommisjonen har ut fra en konkret vurdering kommet til at forslaget om krav til rapportering av betalinger til myndigheter bør implementeres. Kost/ nytteverdi av dette forslaget kommenteres derfor ikke nærmere av arbeidsgruppen. Arbeidsgruppen har foreslått å utvide rapporteringsplikten til å omfatte noen regnskapsstørrelser for å sette betalingen inn i en sammenheng. Etter arbeidsgruppens oppfatning vil disse

tilleggskravene ikke ha en signifikant merkostnad for selskapene i forhold til de LLR krav som pålegges i kompromissforslaget. Forståelsen er også at disse størrelsene bør være relativt enkelt for selskapene å rapportere på, da de er knyttet til sentral regnskapsinformasjon som ligger til grunn for konsolidering og som inngår i analyser av regnskapstall som selskapene normalt foretar. Arbeidsgruppen mener at denne utvidelsen øker nytteverdien av rapporteringen, samtidig med at de administrative byrdene er akseptable. Det vises for øvrig til pkt. 7.

6. Lovteknisk plassering og andre lovtekniske forhold

6.1 Lovteknisk plassering

Det er ikke funnet hensiktsmessig å anbefale å plassere de nye rapporteringskravene i en helt ny lov. Arbeidsgruppen har vurdert at det lovteknisk vil være hensiktsmessig å innta krav om LLR som et separat rapporteringskrav i ny § 3-3d i regnskapsloven med tilhørende forskrift.

Regnskapsloven omfatter kun selskaper som er hjemmehørende i Norge. Dersom kravene om LLR legges inn under regnskapsloven, vil de dermed ikke gjelde for utstedere med omsettelige verdipapirer notert på regulert marked i Norge, men som ikke er hjemmehørende i Norge, og som dermed ikke er pålagt å følge regnskapsloven. Arbeidsgruppen har derfor foreslått en ny bestemmelse i verdipapirhandelloven § 5-5a.

6.2 Sanksjoner og etterlevelse

Arbeidsgruppens forslag om å innarbeide LLR i regnskapslovens § 3-3d, samt i verdipapirhandelloven § 5-5a, innebærer at sanksjonsbestemmelsene vil følge av regnskapsloven kapittel 8 og av verdipapirhandelloven kapittel 17.

Arbeidsgruppen har også diskutert hvordan etterlevelse av LLR skal håndheves. Arbeidsgruppen har under pkt. 5.7 konkludert med at det på nåværende tidspunkt ikke er hensiktsmessig å pålegge ekstern verifikasjon av LLR, noe som kunne vært et alternativ for å påse etterlevelse.

Arbeidsgruppen anbefaler derfor at oppgaven med å påse etterlevelse av rapporteringen blir ivaretatt av Regnskapsregisteret, jf. diskusjon under pkt. 5.3.5, og for foretak med noterte verdipapirer gjennom verdipapirhandelloven § 15-1 tredje ledd.

6.3 Evaluering

LLR er en ny type rapportering, og det er naturlig å foreta en evaluering etter en viss periode for å undersøke om formålet med rapporteringen er oppnådd. I kompromissteksten er det lagt opp til at EU-kommisjonen skal evaluere LLR-regelverket innen 3 år etter siste frist for implementering i nasjonal lovgivning. I evalueringen skal EU-kommisjonen særlig vurdere om LLR bør utvides til andre bransjer, og om det skal kreves utvidet informasjon, herunder informasjon om antall ansatte og opplysninger om underleverandører. I evalueringen skal EU-kommisjonen videre vurdere revisjonsplikt og sanksjoner. Evalueringen skal se hen til internasjonal utvikling innenfor åpenhetsspørsmål.

Etter arbeidsgruppens vurdering, bør det legges opp til en egen evaluering i Norge. Man har da fått erfaring gjennom rapporteringen for utvinningsvirksomhet og skogdrift, og vil da ha godt grunnlag for å vurdere om flere bransjer skal måtte underlegges LLR, i tillegg til å vurdere innholdet og omfanget av rapporteringen, herunder om LLR skal underlegges revisjon. Etter arbeidsgruppens vurdering, bør en norsk evaluering av LLR-regelverket finne sted slik at norske posisjoner blir klare til å spilles inn overfor EU-kommisjonen i forbindelse med deres evaluering.

7. Økonomiske og administrative konsekvenser

I henhold til mandatet, skal arbeidsgruppen forutsette at forslag til EU-direktiv, slik det foreligger, blir implementert i Norge. EU-kommisjonen har om kost/nytt-verdien av sitt forslag til rapportering av betalinger til myndigheter lagt til grunn følgende under Explanatory Memorandum pkt. 2.2.2:

«This approach would strike a balance between more transparency without overburdening companies, and without excessively putting EU companies at a competitiveness disadvantage.»

Arbeidsgruppen har, som EU-kommisjonen, lagt til grunn at kost/nytteverdien av reglene som svarer til EU-kommisjonens forslag er akseptable.

Forslaget om å innføre LLR i Norge for selskaper som driver utvinningsvirksomhet og skogsdrift, vil innebære at Regnskapsregisteret må kontrollere at registeret mottar en ekstra rapport fra selskapene. Dette innebærer at Regnskapsregisteret vil måtte lage et mottaksapparat for slike rapporter. Arbeidsgruppen antar at det ikke vil medføre vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser for det offentlige.

Forslaget antas å omfatte mindre enn 120 regnskapspliktige. Forslaget vil innebære at disse selskapene må etablere et system for å kunne rapportere betalinger og andre størrelser. Dette vil kreve tilpasning i datasystemer og rutiner. Omfanget av dette arbeidet vil avhenge av størrelsen på konsernet og omfanget av virksomhet i andre land.

Arbeidsgruppen har ikke innhentet anslag fra selskapene på hva innføring av LLR i Norge forventes å koste. Mange av selskapene som omfattes, har kun virksomhet i Norge, og det antas at for disse selskapene er kostnaden ved LLR begrenset. For disse er det i hovedsak et spørsmål om å sammenstille informasjon på en ny måte. Det største selskapet som kommer inn under regelverket, Statoil, rapporterer allerede informasjon som i hovedsak samsvarer med det arbeidsgruppen foreslår. Ingen av høringsinstansene har uttalt at EU-kommisjonens forslag til LLR legger opp til å innføre krav om rapportering av informasjonen de ikke har, eller som er vanskelig tilgjengelig. Etter arbeidsgruppens syn består heller ikke den utvidede rapporteringen som foreslås av informasjon som ikke selskapene har tilgjengelig.

Hovedvekten av de selskaper som omfattes rapporterer allerede under EITI i Norge, og som nevnt har mange av disse selskapene kun virksomhet i Norge. Innføring av LLR vil innebære at disse selskapene må publisere de samme betalingene til myndighetene i en egen rapport. Enkelte har derfor tatt til orde for at EITI rapportering bør være tilstrekkelig. EITI rapporteringen setter imidlertid ikke betalingene inn i en sammenheng, slik arbeidsgruppen foreslår.

Enkelte vil kunne hevde at sammenhengen mellom betalinger og uttak av naturressurser og verdier vil kunne finnes ved å benytte informasjon fra ulike deler av finansregnskapet som allerede er offentlig tilgjengelig, og at LLR derfor er en unødvendig byrde for disse selskapene.

Arbeidsgruppen har på denne bakgrunn vurdert virksomhetenes "irritasjonsbyrder", det vil si de administrative konsekvenser som ikke nødvendigvis har en stor kostnad, men som fremstår som unødvendige for foretakene. Som det fremkommer av høringsmerknadene i vedlegg A, er vår forståelse at høringsinstansene er grunnleggende positive til LLR, selv om flere peker på at man bør vente til regelverket fra EU blir vedtatt, og ikke lage særnorske tillegg.

Arbeidsgruppen har vurdert forholdet til konkurransehensyn og innspillene fra enkelte av høringsinstansene som advarer mot enhver norsk «alenegang» som svekker norsk konkurranseevne. Norge har allerede en detaljert regnskapslovgivning og stor grad av åpenhet. Mye av den utvidede rapportering som arbeidsgruppen forslår, kan for mange av selskapene som vil omfattes av regelverket, allerede settes sammen basert på det selskapene publiserer per i dag. Som det fremkommer av pkt. 5.3.3, har arbeidsgruppen valgt ikke å anbefale krav i denne omgang om at den utvidede rapporteringen må være på prosjektnivå, nettopp for å ivareta mulige konkurransehensyn. Offentliggjøring av hvilke datterselskaper som inngår i virksomheten er under vurdering også i andre land, se pkt. 4.2.4, der det fremkommer at Frankrike har besluttet lovgivning om dette for banksektoren.

På bakgrunn av ovennevnte har arbeidsgruppen konkludert med at de økonomiske og administrative konsekvenser ikke er så store at arbeidsgruppens anbefalinger ikke bør gjennomføres i Norge for selskaper som driver utvinningsvirksomhet og skogsdrift.

8. Merknader til de enkelte bestemmelsene

Til endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

Til § 3-3d

Det foreslås at det i ny § 3-3d oppstilles en plikt for regnskapspliktige som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og skogsdrift i ikke-beplantet skog, til å utarbeide en rapport om sin virksomhet, herunder om betalinger til myndigheter, på land- og prosjektnivå. Land-for-land rapporten skal avgis som en egen rapport, og det skal i styrets årsberetning opplyses om at rapporten utarbeides, og henvises til hvor den vil bli publisert. Det er forutsatt at rapporten gjøres lett tilgjengelig for omverden, gjerne gjennom publisering på internett.

I § 3-3d annet ledd gis det unntak for utarbeidelse av LLR der morselskap hjemmehørende i EØS-stat utarbeider en konsolidert rapport. Unntak gis også der den rapporteringspliktige har plikt til å utarbeide LLR etter et annet regelverk. Sistnevnte unntak gjelder først når EU-kommisjonen har vedtatt at dette regelverket er ekvivalent med reglene i EU.

Det er i forslag til forskrift gitt nærmere regler om definisjoner, rapportens innhold, offentliggjøring av rapporten, konsolidert rapportering, samt nærmere unntak fra kravet til rapportering etter første ledd. Se nærmere omtale nedenfor.

Til § 3-5 fjerde ledd

Styret og daglig leder skal avgi en egen bekreftelse om at LLR, etter deres beste overbevisning, er utarbeidet i samsvar med kravene til LLR. Selv om det i styrets årsberetning skal opplyses om at LLR blir utarbeidet, og om hvor rapporten vil bli publisert, omfatter ikke underskriften i årsberetningen innholdet i land-for-land rapporten.

Til endringer i lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel

Til § 5-5a

Bestemmelsen pålegger norske og utenlandske utstedere å utarbeide en land-for-land rapport etter bestemmelsen i regnskapsloven § 3-3d. Terskelverdiene i forslag til ny forskrift § 1 gjelder ikke for utstedere. Utstedere, uavhengig av størrelse, skal derfor publisere LLR. Det presiseres at rapporten skal gjøres tilgjengelig på selskapets nettsted. Fristen for ferdigstilling av LLR er 6 måneder og følger ikke verdipapirhandellovens § 5-5 første ledd.

Til § 5-13 tredje ledd, tredje punktum

Unntaket i § 5-13 første og annet ledd er en konsekvens av unntaket fra rapporteringsplikten etter regnskapsloven § 3-3d. Unntaket gjelder også for utstedere av verdipapirer notert på regulert marked i Norge. Land-for-land rapporter som gir grunnlag for å unnta norske selskap fra rapportering, vil kunne være avgitt på et annet språk enn det som er pålagt etter verdipapirhandelloven § 5-13. Ny bestemmelse i § 5-13 tredje ledd avklarer at LLR kan avgis på annet språk enn det som kreves etter § 5-13 første og annet ledd.

Til forskrift om land-for-land rapportering

Til § 1

Bestemmelsen angir virkeområdet for land-for-land rapportering. For selskaper som ikke er utstedere oppstilles terskelverdier for rapporteringsplikt. For foretak som er konsern gjelder tilsvarende terskelverdier dersom konsernet overstiger terskelverdiene. For foretak som er en del av et konsern oppstilles visse unntak i forskriftenes § 4, jf. omtale nedenfor. Terskelverdiene gjelder ikke utstedere, slik at utstedere blir rapporteringspliktige uavhengig av størrelse.

Til § 2

I pkt.1 og pkt.2 gis det definisjoner av «foretak som driver virksomhet i utvinningsindustrien» og «foretak som driver skogsdrift i ikke-beplantet skog». Definisjonene er knyttet opp mot næringskoder i EØS-reglene.

I pkt. 3 defineres begrepet «myndighet». Definisjonen omfatter også personer som representerer eller handler på vegne av myndighetene.

«Prosjekt» er nærmere definert i pkt. 4. Prosjekt omfatter operasjonell virksomheten som reguleres av en enkelt kontrakt, lisens, leieavtale, konsesjon eller lignende juridisk avtale, og som danner grunnlaget for betalingsforpliktelser overfor en myndighet. Det presiseres at dersom flere slike avtaler er tett knyttet sammen, skal disse likevel anses som ett prosjekt. Avtaler som er «tett knyttet sammen» forstås som avtaler som er integrert, operasjonelt og geografisk. Avtalene må ha tilnærmet like betingelser og reguleres av en overordnet avtale.

Pkt. 5 definerer hvilke betalinger til myndigheter som det skal opplyses om. Det skal opplyses om produksjon som avgis til myndigheter (entitlement production); det vil si produksjon som avgis til og tilfaller myndighetene basert på gitte kontraktsfestede bestemmelser. Dessuten skal det opplyses om skatter og avgifter, men ikke om forbruksskatter slik som omsetningsavgift, merverdiavgift og eller inntektsskatt for personer.

Til § 3

Bestemmelsen definerer hva LLR rapporten skal inneholde. I tillegg til opplysninger om betalinger til myndigheter, skal rapporten inneholde opplysninger om investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum, kjøp av varer og tjenester og antall ansatte. Det skal også opplyses om regnskapspliktiges datterselskaper, fordelt på de enkelte land hvor selskapet driver sin virksomhet. Disse opplysningene skal bidra til å sette betalinger til myndigheter inn i en større sammenheng.

§ 3 angir beløpsgrenser for rapportering. Dersom beløpene, for eksempel lisensleie, betales periodevis, skal betalingen ses samlet i forhold til beløpsgrense. Den rapporteringspliktige kan ikke bryte ned betalingene i mindre delbeløp for å komme under grensene for rapportering.

Rapportering av betaling til myndigheter skal skje på land- og prosjektnivå. For øvrige poster som skal opplyses om er det ikke stilt krav til rapportering på prosjektnivå. Enkelte betalinger blir ilignet på enhetsnivå, for eksempel selskapsnivå, og ikke på prosjektnivå. For slike betalinger kan rapportering skje på enhetsnivå.

§3 angir at betalinger skal opplyses om både i verdi og mengde når det er relevant. Det er derfor nødvendig å beregne en verdi for betalinger in natura. In natura betalinger kan oppgis til kostpris eller virkelig verdi. Det skal i note til LLR opplyses om hvordan man har kommet frem til verdien.

Til § 4

For selskap i konsern skal det utarbeides en konsolidert LLR rapport dersom foretaket for øvrig er omfattet av konsernregnskapsplikt. Det presiseres at et foretak ansees å drive innen utvinningsindustrien eller skogsdrift dersom et av datterselskapene driver slik virksomhet. Bestemmelsen angir enkelte spesifikke unntaksbestemmelser. Det antas at unntakene i bestemmelsens 2. ledd bokstav a) til c) ikke vil forekomme særlig hyppig og kan bare gjøres gjeldene dersom unntakene også anvendes for konsernregnskapet.

Til bestemmelsen 2. ledd pkt. c), legges til grunn at midlertidig eie foreligger når morselskapet allerede på oppkjøpstidspunktet har intensjon om eller er forpliktet til å avhende datterselskapet innen tolv måneder.

9. Forslag til lov- og forskriftsbestemmelser

I

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endringer:

Ny § 3-3d skal lyde:

§ 3-3 d. Land-for-land rapportering

Regnskapspliktige som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og skogsdrift i ikke-beplantet skog, skal utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport om sin virksomhet, herunder betalinger til myndigheter, på land- og prosjekt-nivå. Styret skal i årsberetningen opplyse om hvor rapporten foreligger.

Plikten etter første ledd gjelder ikke dersom den regnskapspliktiges betalinger til myndigheter er tatt inn i en konsolidert rapport til morselskap fra EØS-stat som er utarbeidet i samsvar med EØS-regler som svarer til direktiv 2013/.../EU kap. 9, eller dersom den regnskapspliktige har plikt til å utarbeide en rapport etter regler i et tredjeland som anses ekvivalente med kravene i EØS-regler som svarer til direktiv 2013/.../EU kap. 9, bortsett fra forpliktelsen til å offentliggjøre slike rapporter etter regnskapsloven kap. 8.

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om definisjoner, rapportens innhold, offentliggjøring av rapporten, konsolidert rapportering, samt nærmere unntak fra kravet til rapportering etter første ledd.

§ 3-5 nytt fjerde ledd skal lyde:

Styret og daglig leder skal bekrefte at rapport utarbeidet etter regnskapsloven § 3-3d, etter deres beste overbevisning, er utarbeidet i samsvar med kravene i regnskapsloven § 3-3d, samt forskrift gitt i medhold av bestemmelsen.

II

I lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel gjøres følgende endringer:

Ny § 5-5a. Land-for-land rapportering

Utstedere som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og skogsdrift i ikke-beplantet skog, som definert i forskrift hjemlet i regnskapsloven § 3-3d, skal utarbeide en årlig rapport etter regnskapsloven § 3-3d, samt forskrift gitt i medhold av denne bestemmelsen. Rapporten skal offentliggjøres på utsteders hjemmeside på internett senest 6 måneder etter regnskapsårets slutt, og skal være offentlig tilgjengelig i minst 5 år.

Ny § 5-13 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

Kravet om å gi opplysninger på norsk etter første og annet ledd gjelder ikke for rapporter som nevnt i regnskapsloven § 3-3d annet ledd.

III

Forskrift om land-for-land rapportering

§ 1. Virkeområde

Plikten til å utarbeide og offentliggjøre en rapport etter regnskapsloven § 3-3d gjelder for regnskapspliktige som på balansedagen overskrider grensene for to av følgende tre vilkår:

1. salgsinntekt: 320 millioner kroner,
2. balansesum: 160 millioner kroner,
3. gjennomsnittlig antall ansatte gjennom regnskapsåret: 250.

§ 2. Definisjoner

I regnskapsloven § 3-3d og i denne forskrift menes med:

1. «foretak som driver virksomhet i utvinningsindustrien»: et foretak som driver virksomhet som omfatter leting etter, prospektering etter, funn av, utvikling av og utvinning av mineraler, olje, naturgassforekomster eller andre materialer innenfor næringsgrenene oppført i næringshovedgruppe 05-08 under næringshovedområde B i EØS-regler som svarer til vedlegg I til europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1893/2006, jf. forskrift om gjennomføring av EØS-rettsakter om europeisk statistikk § 2,
2. «foretak som driver skogsdrift i ikke-beplantet skog»: et foretak som driver virksomhet i ikke-beplantet skog som oppført i næringshovedgruppe 2.2 under næringshovedområde A i EØS-regler som svarer til vedlegg I til europaparlaments- og rådsforordning (EF) 1893/2006, jf. forskrift om gjennomføring av EØS-rettsakter om europeisk statistikk § 2,
3. «myndighet»: enhver nasjonal, regional eller lokal myndighet. Begrepet omfatter avdelinger, organer eller foretak som kontrolleres av denne myndigheten etter regnskapsloven § 1-3 og § 1-4.
4. «prosjekt»: operasjonell virksomhet som reguleres av en enkelt kontrakt, lisens, leieavtale, konsesjon eller lignende juridisk avtale, og som danner grunnlaget for betalingsforpliktelser overfor en myndighet. Dersom flere slike avtaler er tett knyttet sammen, skal disse likevel anses som ett prosjekt.
5. «betaling»: følgende typer utbetalte beløp, enten i form av penger eller in natura, for virksomhet som beskrevet i nr. 1 og 2:

- a) produksjon som avgis til myndighet,
- b) skatter og avgifter som pålegges bedrifters inntekt, produksjon eller resultat, unntatt skatter og avgifter som pålegges forbruk, for eksempel merverdiavgift, inntektsskatt for personer eller omsetningsavgift,
- c) royaltyer,
- d) utbytte,
- e) signatur-, funn- og produksjonsbonuser,
- f) lisensgebyr, leiegebyr, adgangsgebyr og andre vederlag for lisenser og/eller konsesjoner, og
- g) betaling for forbedret infrastruktur.

§ 3. Rapportens innhold

Rapporten skal inneholde opplysninger om betalinger til myndigheter, investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum, kjøp av varer og tjenester, antall ansatte og regnskapspliktiges datterselskaper, fordelt på de enkelte land hvor selskapet driver sin virksomhet. Det er ikke nødvendig å ta med i rapporten en betaling på mindre enn 800 000 kroner i løpet av et regnskapsår, enten den utbetales som et enkeltbeløp eller som en rekke sammenhørende utbetalinger.

Rapporten skal videre inneholde følgende opplysninger:

- a) det samlede beløpet som er utbetalt til hver myndighet i løpet av et regnskapsår,
- b) det samlede beløpet per type betaling som fastsatt i § 2 nr. 5 bokstav a) til g), som er utbetalt til hver myndighet, og
- c) dersom betalingene skriver seg fra et konkret prosjekt, det samlede beløpet per type betaling som fastsatt i § 2 nr. 5 bokstav a) til g) som er utbetalt for hvert prosjekt, samt det samlede beløpet som er utbetalt for hvert prosjekt.

Beløp som er utbetalt av den regnskapspliktige for forpliktelser som pålegges på enhetsnivå, kan offentliggjøres på enhetsnivå i stedet for på prosjektnivå.

Når det foretas betalinger in natura til en myndighet, skal de oppgis i form av verdi og når relevant i mengde. Det skal legges ved noter som gjør rede for hvordan verdien er fastsatt.

§ 4. Konsolidert rapportering

Foretak som nevnt i § 1 som driver virksomhet etter § 2 nr. 1 og 2 skal utarbeide en konsolidert rapport etter denne bestemmelse, dersom foretaket skal utarbeide konsernregnskap etter regnskapsloven § 3-2 tredje ledd, jf. § 3-6 og § 3-7. Et foretak anses for å drive virksomhet etter § 2 nr. 1 eller nr. 2 dersom foretaket selv, eller et eller flere av foretakets datterselskaper, driver slik virksomhet. Den konsoliderte rapporten skal bare omfatte betalinger som følger av virksomhet etter § 2 nr. 1 og nr. 2.

Datterselskaper kan utelates fra en konsolidert rapport dersom minst ett av følgende tre vilkår er oppfylt:

- a) alvorlige langvarige restriksjoner hindrer morforetaket i vesentlig grad i å utøve sine rettigheter over dette foretakets aktiva eller ledelse,

- b) der de opplysninger som er nødvendige for å utarbeide den konsoliderte rapporten i samsvar med denne forskrift, ikke kan innhentes uten uforholdsmessig store kostnader eller innen rimelig tid, eller
- c) aksjer eller andeler i datterselskapet eies midlertidig og skal klassifiseres som omløpsmidler etter regnskapsloven § 5-1.

Unntak fra å lage konsolidert rapport kan bare anvendes dersom unntaket også gjøres gjeldende for konsernregnskapet.

Kommisjonens forslag til land-for-land rapportering - gjennomgang av høringsmerknader

Finansdepartementet sendte EU-kommisjonens forslag til land-for-land rapportering («LLR») på høring 7. desember 2011, med høringsfrist 31. januar 2012. Departementet ba i høringen særskilt om høringsinstansenes synspunkter på hvilke foretak som etter forslaget er tenkt pålagt nye rapporteringsforpliktelser, innretningen av og det nærmere innholdet i rapporteringskravet, samt forslaget om unntak fra rapporteringskravet. Departementet ba videre om høringsinstansenes merknader til hvorvidt de opplysninger som etter forslaget skal fremlegges, enkelt vil kunne skaffes til veie av den rapporteringspliktige. Departementet ba også om høringsinstansenes synspunkter på om det er særskilte forhold som norske myndigheter eventuelt bør søke å følge opp overfor EU i forbindelse med forslaget, og eventuelle positive og/eller negative konsekvenser av særskilt norsk innføring av krav til LLR før EUs gjennomføringsfrist. Departementet har i høringen mottatt 23 høringsuttalelser. I notatet her redegjøres det for høringsinstansenes særlige merknader til departementets spørsmål.

1. Høring

Følgende høringsinstanser har avgitt høringsuttalelse i anledning høring av forslag til bestemmelser om LLR:

Attac Norge
Changemaker
Den norske Revisorforening
Finansnæringens Fellesorganisasjon
Finanstilsynet
Forum for Utvikling og Miljø (ForUM)
Juridisk lovgivning for kvinner (JURK)
Justis- og beredskapsdepartementet
Kirkens Nødhjelp
Landsorganisasjonen i Norge
Norsk Bergindustri
Nærings- og handelsdepartementet
Næringslivets Hovedorganisasjon
Olje- og energidepartementet
Oljeindustriens Landsforening
Oslo Børs
Plan Norge
Publish What You Pay - Norway
Skattedirektoratet
Statoil ASA
Tax Justice Network - Norway
Utenriksdepartementet
Økokrim

2. Høringsmerknader

2.1 Hvilke foretak som etter forslaget er tenkt pålagt nye rapporteringskrav

Attac Norge ber om at finansdepartementet utvider bestemmelsene om LLR til å gjelde alle typer multinasjonale foretak.

Den norske Revisorforeningen (DnR) viser til at det må foretas en grundig beregning av nytten av rapporteringen og veie disse mot kostnadene, før man tar endelig stilling til hvem som bør underlegges slike rapporteringskrav. DnR er av den oppfatning at det er mest rimelig og mest treffsikkert å begrense rapporteringskravet til store foretak. DnR er også enig i at tiltaket, i første omgang, bør rettes mot bestemte næringer.

Forum for Utvikling og Miljø (ForUM) mener forslaget bør inneholde krav om rapportering for alle sektorer. Etter ForUMs oppfatning bør rapporteringsplikten gjelde uavhengig av selskapsform, eierstruktur og foretakseiere, slik også Skattedirektoratet og PWYP foreslår.

Justis- og beredskapsdepartementet (JD) viser til utredningen «Forenkling og modernisering» som har vært sendt på høring. Etter JD syn, bør skille for hvilke foretak som omfattes av rapporteringsplikten følge av skillet aksjeloven (AS)/allmennaksjeloven (ASA) eller regnskapslovens etablerte terskler.

Kirkens Nødhjelp mener prinsipielt at LLR burde omfatte alle flernasjonale selskap, herunder ikke-noterte selskaper. Kirkens Nødhjelp trekker også spesielt frem at skogsindustrien må være del av direktivet.

Landsorganisasjonen i Norge (LO) ber departementet se på om også andre multinasjonale selskaper enn de som baserer seg på utvinningsindustrien bør omfattes av en lignende rapportering.

Norsk Bergindustri (NB) trekker frem at det er uklart hvilke foretak som blir rammet av forslaget, og mener at dette bør klargjøres nærmere. NB mener videre at LLR i Norge bør fokusere på norske forekomster. NB peker videre på at det ikke fremgår av høringsbrevet hvilke deler av bergindustrien som er tenkt omfattet, men at malminbransjen synes å være nærmeste målgruppe for dette tiltaket.

Nærings- og Handelsdepartementet (NHD) mener at avgrensninger av hvilke foretak som skal omfattes av rapporteringskravene, kan skje basert på næringskode og/eller omsetning. NHD mener videre på at det må avklares om rapporteringsplikten skal omfatte alle bedrifter med hovedkontor i Norge, eller om det kun gjelder bedrifter med hovedkontor i Norge og produksjon utenfor Norge.

Publish What You Pay Norge mener at alle foretak som utsteder aksjer og obligasjoner for alminnelig handel i markedet bør omfattes av rapporteringskravene. Etter PWYP's syn er det ikke et poeng å skape et skille mellom «store» og «små» selskaper, ettersom målet må være at det ikke skal være unntak for de selskapene som er i målgruppen. Skillet bør etter PWYP's syn gå på om selskapene søker finansiering i et transparent marked.

Skattedirektoratet mener, ut fra et skatte- og avgiftsmessig utgangspunkt, at forslaget bør omfatte alle sektorer.

Utenriksdepartementet mener at det ikke er gitt at LLR kun bør omfatte naturressursutvinning, og viser til at økt finansiell åpenhet bør gjelde flest mulig. UD mener videre at et utredningsarbeid om LLR i Norge bør omfatte en bredere LLR.

Økokrim reiser spørsmål om ikke også andre selskaper enn de som defineres i forslaget bør omfattes, og trekker frem at konkurransehensyn tilsier at selskapene, både ut fra størrelse og virksomhet, tilsier lik behandling.

2.2 Innretningen/plasseringen av rapporteringskravet

PWYP Norge mener at en plassering i verdipapirhandelloven (med henvisning fra regnskapslov til verdipapirhandellov), vil gi det ideelle nedslagsfeltet, samtidig som man gjennom henvisning fra regnskapsloven sørger for at selskapene må rapportere kun ett sted (i finansregnskapet).

Skattedirektoratet mener det er fornuftig å hjemle forslaget i regnskapslovgivningen, hvor foretakenes årsberetning også er inkludert.

2.3 Det nærmere innhold i rapporteringskravet

Attac Norge mener det er godt grunnlag for å innføre en betydelig mer omfattende LLR, i tråd med forslaget fra Tax Justice Network, herunder å rapportere om 1) hvilke land de opererer i, 2) Hvilket foretaksnavn de bruker når det handler i hvert land, 3) samt sine økonomiske aktiviteter i land der de opererer.

Changemaker mener forslaget bør styrkes for at det skal kunne ha en effekt på skatteunndragelse, og at forslaget følgelig må gå lengre enn de korrupsjonsbekjempende tiltakene som EU foreslår. *Changemaker* foreslår full LLR, som bør inneholde

1. oversikt over alle landene hvor selskapene opererer
2. fullstendig konsernoversikt, inkludert selskapets datterselskaper
3. selskapets finansielle aktivitet i landet der det opererer
4. oversikt over hvor mye skatt selskapet betaler i hvert land

Den norske Revisorforeningen viser til at det må foretas en grundig beregning av nytten av rapporteringen og veie nytten mot kostnadene før man tar endelig stilling til hvilke krav som skal stilles til rapportering. DnR mener rapporteringen bør skje adskilt fra årsregnskap mv., samt at rapporteringen ikke bør inkluderes i de eksisterende krav til innhold i årsregnskap mv. DnR er videre av den oppfatning at rapporteringen fortrinnsvis burde publiseres på nettstedenes hjemmeside. DnR mener videre at rapporteringen vil egne seg bedre for elektronisk rapportering enn tradisjonell rapportering på papir.

Finanstilsynet er av den oppfatning at EU-kommisjonens forslag til regulering vedrørende LLR er langt mer håndterlig for foretakene, og mer relevant for brukerne av regnskapene, enn forslaget fra Publish What You Pay som Finanstilsynet hadde til uttalelse i 2011, jf. Finansdepartementets brev 2. juni 2011. Finanstilsynet fremhever også at det er en fordel for foretak som er notert både i USA og Norge at forslaget er på nivå med amerikanske «Dodd-Frank Act».

Forum for Utvikling og Miljø (ForUM) mener at EU-kommisjonens forslag til LLR ikke er omfattende nok til å kunne bekjempe skatteunndragelse og forhindre kapitalflukt. For at LLR skal kunne bidra til dette, må enkeltselskaper synliggjøre flere tall, og kravet må gjelde på tvers av alle sektorer, ikke bare utvinningsindustrien.

Kirkens Nødhjelp (KN) støtter forslaget, men anser direktivene som foreligger som et minimumsforslag, og forslaget vil etter deres oppfatning ikke gi informasjon som kan avsløre

skatteunndragelser. For å sikre dette, må det kreves en full LLR, som inkluderer alle sektorer og en rekke finansielle nøkkeltall.

Landsorganisasjonen i Norge (LO) mener de norske reglene bør gå lenger i krav om rapportering enn de reglene EU foreslår.

Nærings- og handelsdepartementet (NHD) viser til at EU-kommisjonen har sett hen til den amerikanske «Dodd-Franck Act» og EITI-retningslinjene ved utarbeidelsen av sitt forslag. Etter NHDs oppfatning bør de forskjellige regelverk sees i sammenheng og muligens samordnes, og NHD peker på at regjeringen har igangsatt et omfattende prosjekt med regelforenkling for næringslivet. Det er derfor et mål at næringslivet ikke blir pålagt nye og tidkrevende rapporteringsrutiner.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) er skeptiske til treffsikkerheten, og bekymret for de negative konsekvensene av forslaget.

Olje- og energidepartementet (OED) mener innføringen av EITI-forskriften i Norge er fullt ut dekkende for det formål det foreslåtte direktivet ønsker å oppnå.

Publish What You Pay Norway (PWYP) mener at forslaget ikke gir innsyn i den informasjonen som trengs for å sette betalingene fra selskapene til myndighetene i en meningsfull kontekst, og at forslaget dermed ikke går langt nok til å gi blant annet investorene og andre interessenter den innsikt de trenger for å ivareta egeninteressen knyttet til om den kapital og de ressurser de har stilt til disposisjon, forvaltes på en god måte.

PWYP Norge mener videre at rapporteringen etter EITI ikke tilfredsstillende en LLR fra det enkelte selskap som er åpent tilgjengelig for alle interessenter. PWYP Norge peker her på at EITI ikke er regnskapsdata, ikke standardisert eller setter betalingene i en meningsfull kontekst. EITI er en tillitsstandard, det er ingen transparent rapportering fra det enkelte selskapet som er åpen for investorer og andre interessenter.

PWYP Norge viser videre til at forslaget i EU kun dreier seg om *betalinger til myndigheter*, og at rapporteringskravet dermed kun er egnet til å *synliggjøre korrupsjon og andre problemstillinger i kildelandet*. Forslaget som nå ligger på bordet i EU, vil altså ikke gi innsyn i den nødvendige og relevante informasjonen som trengs for å sette betalingene fra selskapene til myndighetene i en meningsfull kontekst.

Etter PWYP Norges syn, oppstår den meningsfulle konteksten først når vi vet hvor mye utvinningsselskapene tar ut av naturressurser i løpet av et år, hvor mye naturressurser som er igjen, hvilke inntekter som er generert i et land og slik at det er mulig å vite hva utvinningsselskapene hadde av profitt før skatt, og hvilke kostnader som er påløpt i et land slik at det er mulig å se på hvilken måte de har flyttet på den økonomiske gevinsten før den blir gjort til gjenstand for beskatning. Først da er det mulig å si noe om fortjenesten og hvilke betalinger som er gjort i et land. I tillegg vil det være nødvendig å ha innsikt i produksjonsvolumene i hvert enkelt land for å vite hvor mye naturressurser som er tatt ut, slik at det er mulig å ha noe å relatere disse inntektene til. Det er også nødvendig å vite hvilke investeringer som er gjort i landet for å vite om det har vært noen avkastning. Først når dette er på plass, er det mulig å ha en meningsfull kontekst for skattebetalinger. Videre må det opplyses om hvilke typer selskaper de setter opp i ulike jurisdiksjoner, hva selskapene heter, hvem som står som eiere, hvilke salg selskapet har gjort innad i selskapet selv og til hvilken prissetting, og hvilke salg de har gjort utenfor selskapet og hvilke

eiendeler de har. Alt dette er informasjon som er nødvendig for at investorer, myndigheter og borgere skal få vite hvordan pengene og samfunnets ressurser benyttes.

PWYP Norge mener at robustheten i en utvidet LLR ligger i at det er knyttet kontroll til uttak av råvarer og informasjon om hver jurisdiksjon selskapet er i.

PWYP Norge viser til sitt forslag til utvidet LLR som de selv beskriver slik: «*En utvidet land-for-land rapportering som foreslått av PWYP Norge er en rapportering i elektronisk format av en nedbryting av informasjon om blant annet inntekter, kostnader, skatter og produksjon i selskapets finansregnskap på alle land som inngår i selskapets konsolidering*».

Skattedirektoratet (SKD) mener at følgende tillegg bør være med i LLR:

1. Kort beskrivelse av foretakets aktiviteter/virksomheter i enkelte naturressursrike land.
2. Spesifisert oversikt over innsatsfaktorer, inntekter og kostnader i det enkelte land. I tillegg bør det opplyses om selskapets eierstruktur og organisering, og hvilke navn de opererer med i de ulike land.
3. Opplyse om utvinningsmengde og omsetningsverdi per regnskapsrapportering – vil være avgjørende for å kunne vurdere armlengdespris vedr interne kjøp/salg
4. Hva betales til de enkelte lands regjeringer i form av skatter og avgifter, toll, royalties og lisenser med mer? I tillegg opplyse om hvor mye de overfører fra det enkelte utviklingsland og til hvilke land midlene overføres
5. Rapportere om betaling i form av naturalytelser

Statoil viser til at de på frivillig basis rapporter nøkkeltall som produksjon, investeringer, bonus og sosiale investeringer, aggregert på land-nivå, for de land de er engasjert i, og at denne frivillige rapporteringen er sammenlignbar med det utgangspunkt EU-kommisjonen startet med når den innledet arbeidet med LLR i 2010. Statoil viser til at EU-kommisjonens forslag 25. oktober 2011 inkluderer et krav om mer detaljert rapportering, ned på prosjekt-nivå. Statoil mener at ytterligere detaljert rapportering ikke nødvendigvis vil bidra til økt innsikt for befolkningen i de land som dette vil gjelde. Derimot vil rapportering på prosjekt-nivå skape en rekke utfordringer og problemer. For nærmere detaljer om Statoils synspunkt på dette vises til pkt. 2.9.6.

Tax Justice Network – Norge (TJC-N) ønsker en mer utvidet rapportering enn den formen for LLR som Kommisjonen foreslår. Den utvidede LLR tilsvarer forslaget til PWYP, hvor det tas til orde for at nøkkeltall skal oppgis for hvert land et selskap opererer i, samt at alle næringer inkluderes i rapporteringskravet.

Utenriksdepartementet mener det er meget positivt at EU nå foreslår et regelverk med krav om LLR, men reiser spørsmål om regelverket er tilstrekkelig. UD peker på at forslaget vil være et verktøy for kontroll med at inntektene som myndighetene får på ressursutvinning, ikke forsvinner i korrupsjon. Etter UDs vurdering, vil forslaget derimot ikke si noe om selskapets skatteinnbetaling er rimelig i forhold til virksomheten som drives, fordi det ikke sier noe om total omsetning og profitt. Dersom dette skal forebygges, bør også opplysninger som har betydning for utligning av skatt med som del av LLR, herunder opplysninger om inntekter, utgifter, produksjon og innbetalinger. UD viser til forslaget til PWYP om en utvidet LLR, som har mye for seg.

Økokrim mener at en utvidet land-for-land rapporteringsplikt kan ha mye for seg, men viser til at det også finnes motargumenter mot dette. *Økokrim* peker på at det viktigste motargumentet synes å være de kostnader en utvidet rapporteringsplikt vil påføre de rapporteringspliktige.

2.4 Forslaget om unntak fra rapporteringsplikten

ForUM anbefaler ikke noe unntak fra rapporteringsplikten. *ForUM* viser til at det heller ikke finnes eksempler på forbud mot offentliggjøring slik forslaget legger opp til, og peker på at et slikt unntak kan gi insentiver til myndigheter i korruperte land om å innføre forbud mot offentliggjøring av informasjon.

Kirkens Nødhjelp advarer mot at det gis unntak fra rapporteringskravene slik EU-kommisjonen legger opp til i sitt forslag. Det vises til at det ikke kan være grunn til å innføre et unntak det ikke er behov for. Det vises videre til at ingen land de kan se i dag har slike lover. *Kirkens Nødhjelp* mener unntaket kan gi «perverse» insentiver til å innføre slike lover.

Publish What You Pay mener det ikke bør gjøres unntak fra LLR.

Statoil støtter unntaket i forslaget art. 38 nr. 5, men mener samtidig at det bør tas inn et forbehold om allerede inngåtte avtaler.

Økokrim mener at det ikke bør innføres et unntak slik forslaget legger opp til med mindre det er et folkerettslig klart behov for en slik unntaksregel.

[unntak er tatt ut av kompromissforslaget]

2.5 Spørsmålet om hvorvidt de opplysninger, som etter forslaget skal fremlegges, enkelt vil kunne skaffes til veie av de rapporteringspliktige

Attac Norge kan, med referanse til Skattedirektoratets uttalelse, ikke se at det stilles krav om publisering av informasjon som ikke allerede er relativt lett tilgjengelig internt i selskapene. *Attac Norge* peker imidlertid på at selskapene kan ha behov for forklaringer til sine regnskapstall, og at dette vil medføre merarbeid. *Attac Norge* slutter seg for øvrig til *ForUMs* høringsuttalelse.

ForUM mener at selskapene allerede besitter den informasjonen som full LLR ber om.

PWYP Norge hevder å sitte på informasjon som tilsier at multinasjonale selskap er nødt til å ha full kontroll over den informasjon som etterspørres av *PWYP Norge* sitt forslag til full LLR for å kunne ivareta konsolidering av sine regnskaper.

Skattedirektoratet hevder at opplysninger som foreslås rapportert i forbindelse med LLR, ligger innenfor/nært selskapets eksisterende informasjons- og regnskapssystem.

TJN – N mener at de data som etterspørres i LLR er data som selskapene har eller bør ha tilgjengelig internt.

2.6 Hvilke forhold norske myndigheter eventuelt bør søke å følge opp overfor EU i forbindelse med forslaget

ForUM mener bredden av sektorer, innhold i rapporteringen og hvordan denne skal offentliggjøres er punkter norske myndigheter bør søke å følge opp overfor EU i forbindelse med forslaget. *ForUM* peker videre på at det er viktig at informasjonen som innrapporteres blir revidert, samt at ordningen revideres etter to år, og ikke fem år slik forslaget i dag lyder. *ForUM* mener videre at

norske myndigheter må arbeide for at det fastsettes en relativ størrelse, eks. 15 000 euro, på summene som skal rapporteres.

Kirkens Nødhjelp mener norske myndigheter først og fremst bør arbeide for at direktivene krever mer finansiell informasjon, samt at rapporteringsplikten skal gjelde for alle sektorer, herunder at skogsindustrien må være en del av direktivet.

Norsk Bergindustri ber norske myndigheter om å ta opp med EU at sensitive opplysninger holdes utenfor rapporteringsplikten. Norsk Bergindustri mener også at det overfor EU bør arbeides for an aggregert rapportering på land-nivå, og i tilfellet rapportering på prosjekt-nivå blir den foretrukne løsningen; at norske myndigheter arbeider for å få fastsatt en god definisjon av «prosjekt» og «materialitet».

PWYP mener norske myndigheter bør arbeide for å få innført en utvidet LLR i EU, samt arbeidet for en konvensjon for finansiell åpenhet og mot lukkede strukturer som er egnet til å påføre tap og skader i andre jurisdiksjoner.

Tax Justice Network – Norge mener norske myndigheter bør arbeide for en utvidet land-for-land rapporteringsplikt i EU.

Utenriksdepartementet er av den oppfatning at Norge i arbeidet inn mot EU bør argumentere for en styrket standard for åpenhet sammenlignet med EU-kommisjonens forslag, i retning av en utvidet og dypere LLR, herunder bør det kunne argumenteres for at LLR ikke nødvendigvis bør begrenses til utvinningsindustrien.

Økokrim mener at norske myndigheter bør arbeide videre med en utvidet land-for-land rapporteringsplikt overfor EU, men peker samtidig på at dette ikke bør forsinke den prosessen med de foreliggende forslag.

2.7 Positive og/eller negative konsekvenser av særskilt norsk innføring av land-for-land rapporteringskrav før EUs gjennomføringsfrist

Changemaker mener at det er naturlig at Norge går foran og innfører en rapporteringsstandard som er sterk nok til å avsløre skatteunndragelser på land-nivå.

Den norske Revisorforening mener generelt at norske krav må være harmonisert med kravene for deres utenlandske konkurrenter. Når det ser ut til at EU vil legge seg på tilsvarende krav som USA, er det DnRs vurdering at de forventede EU-kravene er det som skal gi grunnlag for krav til norske foretak. Dette gjelder både innholdet i reglene og hvem de skal gjelde for. DnR er videre av den oppfatning at reguleringen i EU og USA bør samordnes, om enn ikke på detaljnivå. DnR mener reguleringen på EU-nivå bør være bestemmende for den som skal gjelde i Norge.

ForUM mener det vil ha positive effekter med en særskilt norsk innføring før EUs gjennomføringsfrist, samt at det vil gi norske bedrifter et forsprang på god praksis om åpenhet.

Kirkens Nødhjelp mener norske myndigheter i første omgang bør jobbe for at EUs lovgivning skal bli best mulig. Dersom man ikke når frem med full LLR i EU, bør norske myndigheter innføre slik lovgivning i Norge.

Næringslivets Hovedorganisasjon advarer mot enhver norsk «alenegang» vedrørende spørsmålet om særskilt norsk innføring av LLR før EUs gjennomføringsfrist, og peker på at dette vil medføre en svekket konkurransesituasjon for norske selskaper.

Olje- og Energidepartementet mener det er viktig at Norge harmoniserer en innføring av eventuelle nye rapporteringskrav med EU, både tids- og innholdsmessig, slik at Norge ikke innfører særnorske krav for en industri som opererer internasjonalt.

Oljeindustriens Landsforening anbefaler at man harmoniserer en innføring av eventuelle krav med EU, både tids- og innholdsmessig, for å unngå særnorske krav for en industri som opererer internasjonalt.

Oslo Børs støtter ikke en særskilt norsk innføring eller tidligere implementeringsdato enn implementeringsdato i EU. *Oslo Børs* viser til at en innføring av nevnte regelverk før det gjennomføres i EU, kan medføre at det utarbeides detaljerte retningslinjer og definisjoner i Norge som kan avvike fra hva som vil foreligge når tilsvarende er ferdigstilt på EU-nivå. Dette medfører en risiko for påfølgende kostnadskrevende justering av den særnorske rapporteringen når EU regelverket med definisjoner er ferdigstilt.

PWYP mener at norske myndigheter bør innføre en utvidet LLR i Norge. *PWYP* viser til at EU-kommisjonen legger frem en minstestandard for åpenhet med sitt forslag, og at kommisjonen ikke setter begrensninger på hvor åpent et selskap eller en stat kan være. Etter *PWYP*'s syn er det følgelig ingenting i veien for at Norge kan gå ut over forslaget. Norge kan iverksette LLR før EU, og dermed også være med å bidra til at EU går lenger enn minstestandarden.

Skattedirektoratet mener norske interesser, inkludert norsk næringsliv, vil være mest tjent med at innføring av LLR i Norge skjer sammen med, eller i forståelse med, EU-landene. *Skattedirektoratet* mener videre at en utvidet rapporteringsplikt kun for norske utvinningsselskaper vil ha en begrenset nytteeffekt.

Statoil anbefaler at norske myndigheter å avvente utfallet av den prosessen som pågår i EU angående nye regnskaps- og transparensdirektiver, og ikke går for en tidlig, ensidig norsk innføring. *Statoil* hevder at en slik ensidig innføring fra Norge vil medføre at norske oljeselskapers konkurransevne reduseres i forhold til samtlige oljeselskaper utenfor Norge; både europeiske og de med sete utenfor Europa. I tillegg synes det hensiktsmessig å avvente en implementering etter EU prosessen for å forhindre at det legges opp til rapporteringsrutiner som senere må endres dersom EU innføring konkluderer med et annet resultat enn den norske ensidige innføringen.

Utenriksdepartementet mener det bør vurderes nærmere hva EU-kommisjonens forslag har av betydning for Norge, enten ved at det innføres i takt med EU, eller at Norge legger opp til en raskere implementering. Videre bør det vurderes hvor langt det er tilrådelig å gå i retning av en utvidet LLR i bredde og dybde utover EU-kommisjonens forslag, enten sammen med EU eller på selvstendig grunnlag. *UD* peker videre på at EU, etter at de nye reglene trer i kraft, vil gjennomføre en revisjon av bestemmelsene på bakgrunn av erfaringen med regelverket. Hvis Norge på det tidspunktet praktiserer en mer utvidet form for rapportering, vil dette kunne bli et mønster for EU.

2.8 Andre spesielle merknader

2.8.1 Konkurransesituasjonen

Norsk Bergindustri viser videre til *PWYP* sine rapporter, som ble lansert hos *Fritt Ord* 19. januar 2012, hvor det er tatt til orde for at man ønsker at norske selskaper åpent skal rapportere bl.a. produksjonstall. Dette er *Norsk Bergindustri* svært skeptiske til, og viser til at slike opplysninger kan utnyttes av konkurrenter.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) mener at Kommisjonen er klar over at konkurransehensynet må ivaretas, jf. dens antakelse om at forslaget ikke vil sette de berørte selskaper i en uheldig konkurransesituasjon. NHO er imidlertid ikke enig i kommisjonens antakelse og frykter at europeiske selskapers konkurransesituasjon vil svekkes i forhold til land utenfor EØS-området dersom EU-kommisjonens forslag blir vedtatt. Det gjelder både på grunn av økte administrative kostnader, offentliggjøring av kommersielt sensitive opplysninger knyttet til spesifikke prosjekter - som konkurrenter utenfor Europa ikke gir opplysninger om - og i visse land en risiko for at myndighetene vil foretrekke å tildele oppdrag til konkurrenter hjemmehørende i land som ikke pålegger slike rapporteringer. Norske multinasjonale selskapers konkurransesituasjon vil svekkes ytterligere dersom Norge skulle velge å innføre særnorske regler før eventuelt EU gjør et slikt vedtak.

Oslo Børs mener at en særskilt norsk innføring av LLR vil kunne være uheldig for norske selskapers konkurransesituasjon dersom dette gjøres mer byrdefullt enn EU kravene, da selskaperens kostnader til rapportering vil øke sammenlignet med konkurrerende virksomheter.

PWYP Norge hevder at når rapporteringen skjer på samme måte for alle selskaper, vil kostnadene reduseres for selskaper, investorer, analytikere og myndigheter. Siden alle rapporter, er ikke denne informasjonen sensitiv lenger i konkurransesammenheng.

Statoil ASA mener rapportering på prosjekt-nivå vil skape en rekke utfordringer og problemer, og mener at forslaget vil redusere europeiske selskapers konkurransevne. Statoil mener at slik detaljert rapportering som forslaget legger opp til vil frigi fortrolig og kommersielt sensitiv informasjon. Dette vil gi et fortrinn til konkurrenter, eks. selskaper fra Russland og Kina, som ikke er underlagt samme krav til rapportering. Statoil hevder at de vil bli utsatt for ytterligere konkurransevidning, ettersom enkelte land som følge av eventuell detaljrapportering ikke vil ønske deres deltagelse i prosjekter.

Nærings- og Handelsdepartementet peker på at forslaget kan gi en konkurranseulempe for norske mineralselskaper som opererer i Norge, i konkurranse med mineralselskaper med hovedkontor utenfor EU.

Økokrim mener at konkurransehensyn tilsier at selskaper med lik størrelse og virksomhet må behandles likt.

2.8.2 Kost/nytte-vurdering

Changemaker fremholder at full LLR vil medføre noe økte kostnader, bl.a. ved revisjon, men at dette er en liten pris å betale for den økte åpenheten som rapporteringsstandardene vil medføre.

Den norske Revisorforening (DnR) mener det er klart at rapporteringskravene vil medføre betydelige kostnader for de rapporteringspliktige. DnR mener derfor at det er viktig å gjøre grundige beregninger av nytten av rapportering og veie disse mot kostnadene.

Næringslivets Hovedorganisasjon mener at alle nye rapporteringskrav har en administrativ kostnad, og peker særlig på at rapportering på prosjekt-nivå vil medføre ytterligere administrative kostnader, og definitivt ikke forenkle næringslivets rapporteringsforpliktelser. NHO deler derfor ikke EU-kommisjonens oppfatning om at kostnadene knyttet til forslaget vil være akseptable.

PWYP Norge viser til at EU-kommisjonen har anslått at det høyeste anslaget på kostnader knyttet til innføring av LLR vil representere 0,05 % av årsinntekten i første rapporteringsår, og at tallet vil

synke når rapporteringen er innført. PWYP viser til at dette tallet er basert på intervjuer med oljeselskapene selv. PWYP sin informasjon tilsier at dette tallet er *betydelig* overdrevet og uttaler:

«Som følge av at informasjonen allerede er innhentet av selskapet og revidert av revisor vil det ikke være forbundet med merkostnader verken til rapportering eller revisjon av betydning. Man ber ikke i land-for-land rapporteringen at det foretas ny revidering av tallene, men at det er de reviderte tallene per land i *konsolideringen* som rapporteres. Revisor skal derfor ikke ha behov for å gjøre ytterligere revisjonshandlinger på det materialet som rapporteres.»

Skattedirektoratet mener at eventuelle utgifter til systemendring/tilpasning med LLR for det enkelte store selskap i Norge vil ligge på et moderat nivå.

Statoil mener at en utvidet LLR, slik PWYP har foreslått, vil medføre betydelige endringer av regnskapsmodeller, systemer og internkontroll, samt betydelig økte kostnader.

2.8.3 Krav om attestasjon

Den norske Revisorforeningen viser til at det ikke er drøftet om LLR bør gis en form for uavhengig attestasjon. Etter deres syn kan det være grunn til å vurdere dette for å sikre en større sikkerhet for brukerne.

ForUM mener at LLR skal være revidert av en uavhengig instans etter internasjonale standarder.

2.8.4 Ordningen bør evalueres etter to og ikke fem år

ForUM og *Kirkens Nødhjelp* mener at ordningen med LLR må evalueres etter to år og ikke fem år, slik det følger av kommisjonens forslag.

2.8.5 Sanksjonsmuligheter

Attac Norge og *ForUM* mener at det må knyttes sanksjonsmuligheter til manglende innrapportering av LLR og etterlevelse av ordningen. *ForUM* mener også at etterlevelsen bør overvåkes.

2.8.6 Særlig om prosjekt-for-prosjekt rapportering

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) fraråder krav om rapportering på prosjekt-nivå. NHO mener at rapportering på prosjekt-nivå vil være svært krevende å etterleve, også om det gjøres på europeisk og ikke bare særnorsk nivå. NHO peker videre på at definisjonen som følger av EU-kommisjonens forslag ikke er presis nok, og viser til at det ikke finnes noen universell definisjon som gjør at man kan være trygg på en felles og lik forståelse.

Olje og Energidepartementet (OED) mener forslaget til nytt EU-regelverk vedrørende rapportering på prosjekt-nivå gir begrenset gevinst i form av økt transparens, men vil kun medføre betydelige økte kostnader ved gjennomføringen. I tillegg synes det foreliggende regelverk uklart bl.a. mht. definisjonen av hva som menes med «prosjekt», noe som kan gi liten sammenlignbarhet i rapporteringen over prosjekt/land.

Etter *Oljeindustriens Landsforening (OLF)*, *Statoil* og *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* oppfatning, gir rapportering på prosjekt-nivå ingen gevinst i form av økt transparens, men vil medføre betydelige økte kostnader ved gjennomføringen, og introduserer usikkerhet da et «prosjekt» ikke er definert. Det fremholdes også at dersom man i Norge skal utvide rapporteringen til også å gjelde på prosjekt-nivå vil man påføre næringslivet økte kostnader og myndighetene et

større byråkrati, uten at det øker gjennomsiktigheten i pengestrømmer fra norsk næringsliv til norske skattemyndigheter.

PWYP mener at rapportering på prosjekt-nivå er et positivt tiltak, men at dette kun har relevans for den enkelte region der det eventuelle prosjektet befinner seg.

Statoil mener at rapportering på prosjekt-nivå vil skape en rekke utfordringer og problemer. Statoil peker videre på at gjennomføring av rapportering på prosjekt-nivå er avhengig av at en robust og omforent definisjon av «prosjekt» kan etableres, og viser til at

- The Security Exchange Commission («SEC») har benyttet en definisjon av «development project» under Rulle 4-10 i sitt regelverk; denne definisjonen innebærer muligheten for flere «development projects» innenfor et enkelt reservoar eller felt. Rapportering på et slikt detaljert nivå vil medføre at man offentliggjør sensitiv kommersiell informasjon og at det vil bli meget høye kostnader forbundet med rapporteringen. Denne bør følgelig ikke benyttes.
- En geografisk definisjon kan være mer anvendelig; mens Statoil vil anbefale at rapportering baseres på aggregert land-nivå, kan en alternativ definisjon av prosjekt, hvis prosjektrapportering blir pålagt, være definisjonen fra American Petroleum Institute (API) som foreslår å definere et prosjekt som en teknisk/kommersiell aktivitet som utføres innenfor et geologisk basseng eller provins i forbindelse med leting etter eller utvinning av petroleum. En slik definisjon vil også være konsistent med rammeverket for EITI, og vil gi konsistens og sammenlignbarhet i rapportering.
- Rapporteringen må begrenses til kun å omfatte betalinger relatert til vesentlige prosjekter. En slik begrensning vil øke verdien av rapportene, da voluminøs rapportering av ubetydelige betalinger unngås mens man fokuserer tid og ressurser på de vesentlige betalingene. I tillegg bør en referanse til eksisterende vesentlighetsdefinisjoner innarbeides i regelverket både av hensyn til det overstående, og for å unngå kostnadskreven oppdateringer av rapporterings- og kontrollsystemer.
- Noen betalinger til myndigheter er av natur ikke nedbrytbare, og i disse begrensede tilfellene bør selskapene gis anledning til å rapportere aggregerte tall på land nivå.

Basert på det overstående anbefaler Statoil at rapportering av betalinger til myndighetene baseres på aggregerte betalinger på land-nivå. Hvis prosjektnivå allikevel vil bli foretrukket, peker Statoil på at en god definisjon av et «prosjekt» er meget viktig samt at det innarbeides et fornuftig krav til materialitet for at rapportering skal kunne pålegges.

Etter *Økokrims* vurdering, vil rapportering på prosjekt-nivå gi betydelig bedre informasjon, og dermed være bedre egnet til å bidra i kampen mot økonomisk kriminalitet, enn dersom rapportering skjer på land-nivå. Økokrim støtter derfor Kommisjonens forslag på dette punktet.

Twelve months ended 31 December 2012											
Overview of activities by country (in NOK million, except number of employees)	Investments (1)	Revenues (2)	Purchase of goods and services (3)	Indirect taxes paid (4)	Direct taxes paid (5)	Profit oil In kind (6)	Voluntary social investments (7)	Contractual social contributions (8)	Signature bonuses (9)	Pay and social benefit (10)	Number of employees (11)
Algeria	2,078	4,921	22	1	2,074	5,028				22	27
Angola*	9,491	21,394	62	14	4,626	25,474	17	281	3,137	19	38
Australia			15	0					94	0	
Azerbaijan	2,166	9,100	49	0	1,533	9,322	1			24	46
Bahamas	141	195	104	0	0	0	1			40	66
Belgium	(129)	0	88	0	221	0				22	90
Brazil	2,535	7,421	4,543	751	115	0	4	2		467	231
Canada	1,753	6,115	2,816	31	(9)	0	7	4		564	508
China	16	(1)	35	0	0	0				6	22
Denmark	190	32,780	3,277	2,560	(13)	0				300	405
Egypt			5	0	0	0				9	2
Estonia			125	374	0	0				0	
Faroe Islands	287	27	176	0						8	8
Finland			37	0						0	
Germany	80	418	618	56	43	0				39	43
Greenland	158			0					158	0	
India			24								
Indonesia	65	3	901	60	0	0	2		24	23	26
Iran**		1,031	18	5	26	0				8	15
Iraq			4	0						0	
Ireland	686	150	180	0	2	0				4	4
Kazakhstan	0	2	0	0						5	8
Latvia			145	531	0	0				0	
Libya	63	1,885	4	0	1,235	1,093				9	18
Lithuania			133	367	0	0				0	
Mozambique	13		9	8	0	0	1			0	
Netherlands	225	1,432	4,300	47	89	0	1			15	9
Nigeria	770	9,573	38	285	3,567	1,551	17			50	31
Norway***	54,410	615,021	112,724	7,325	113,757	0	155			24,124	20,186
Poland			405	31	0	0				0	
Russia	1	107	146	159	224	1,035	6			34	40
Singapore	0	0	711	0	(0)	0				57	35
Sweden	302	19,800	2,647	5,552	(120)	0				0	
Turkey			1	0						0	
Turkmenistan				0						0	1
United Arab Emirate			210								4
United Kingdom	2,810	1,849	6,063	40	262	0	5			434	326
United Republic of Tanzania	1,459	(0)	1,633	58	0	0				0	
United States of America	34,568	117,735	4,628	1,116	(13)	0	14	6,016	1,649	804	
Venezuela	1	0	31	7	0	0				38	35
Rest of Europe	127		726	9	0	0					
Rest of the World			1,512		0	0				2	
Corporate social contributions							19				
Eliminations**** (952)	(145,225)		0		0	0					
Total	113,314	705,734	149,167	19,390	127,619	43,502	250	287	9,428	27,971	23,028

* The contractual social contributions in Angola include contributions to social projects, the Sonangol Research and Technology Center and Sonangol's personnel training programmes.

** Cost recovery related to previous investment.

*** The social investments figure for Norway does not include investments made by partner-operated fields.

**** Elimination of intra-group sales.

Data for 2011 and 2010 are disclosed in the 2011 Annual Report.

(1) Investments include non-cash effects of entering into capital lease agreements and exclude sales of assets.

(2) Sales revenues (excluding share of net income of affiliates) by company location. Includes Statoil Fuel and Retail up until 30 June 2012.

(3) Based on invoice address. Part of the cost is charged to partners in activities we operate, including those we conduct as a technical service provider. Does not include the purchase of petroleum products. Includes Statoil Fuel and Retail until 30 June 2012.

(4) Indirect taxes are taxes levied on consumption, sales, expenditure, privilege or right rather than directly on income or property. They include customs duties, excise duties, energy duties, etc (excluding value-added tax). Includes Statoil Fuel and Retail up until 30 June 2012.

(5) Income taxes paid for the fiscal year 2012, but also taxes for earlier fiscal years paid in 2012. We do not pay income tax in a number of countries because we have no production or other income-generating activities there. Lead times in the oil and gas industry (the period from discovery until production begins) can be long. This means that we invest substantial sums for a number of years before generating any taxable income.

(6) The host government's share of production after oil production has been allocated to cover costs and expenses under a production-sharing agreement (PSA).

(7) The voluntary investments made by the company either to help a community to meet its development priorities (for example education, health, and income generation) or to examine ways in which it can enhance existing opportunities such as local content development and the building of long-term skills to enable communities to participate in local and regional development. Please see Community and human rights for further definitions.

(8) Contractually required social contributions. Please see Community and human rights for further definitions.

(9) A one-off payment made to the government of the host country once awarded a licence.

(10) Includes pension and payroll taxes.

(11) Based on company location (the country in which the company with employees is registered). The actual number of employees present in the country is therefore likely to be different. This includes a lower number than stated for Norway (since more employees are expatriated from Norway), and a higher number of employees in most other locations. In some countries, for instance China, we are prohibited from employing local personnel on permanent contracts. This table only includes permanent employees, not temporary employees or apprentices.

