



# Land-for-land rapportering i Norge

*Casestudier av land-for-land rapportene til Norsk Hydro, DNO og Statoil*

**Inger Johanne Weum & Helene Mohagen**

**Veileder: Guttorm Schjelderup**

Masterutredning i Økonomisk Styring og Finansiell Økonomi

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i økonomi- og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen eller sensorer inntår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.



## Sammendrag

Forskrift om land-for-land rapportering ble nylig innført i Norge med virkning fra 1.januar 2014. Land-for-land rapportering innebærer at flernasjonale selskaper skal rapportere utvalgte nøkkeltall i de landene de har virksomhet. Formålet med en slik rapportering er å avdekke og forhindre korrupsjon, bidra til økt åpenhet om betalinger til myndigheter og å avdekke skatteplanlegging hos flernasjonale selskaper. Det er kun flernasjonale selskaper i utvinnings- og skogdriftssektoren som omfattes av den norske forskriften om land-for-land rapportering. Denne utredningen forsøker å avdekke hvordan land-for-land rapportering fungerer i praksis i Norge. Det vil vi gjøre gjennom casestudier av land-for-land rapportene til de tre norske selskapene Norsk Hydro, DNO og Statoil.

Utredningen avdekker at det er stor variasjon i hvordan selskapene har rapportert land for land. Ulikhetene skyldes blant annet mangel på et standard rapporteringsformat og en myndighet som håndhever land-for-land forskriften og kontrollerer de publiserte rapportene.

Våre funn viser at land-for-land rapportene ikke er egnet til å avdekke korrupsjon, men at de kan ha en preventiv effekt. Etter en analyse av Statoils land-for-land rapport konkluderer vi med at den gir indikasjoner på skatteplanlegging. For Norsk Hydro får man indikasjoner på at det foregår skatteplanlegging, men vi var nødt til å supplere med ekstern informasjon for å få denne innsikten. Usikkerhet knyttet til forutsetninger DNO har tatt i land-for-land rapporten gjør det vanskelig å benytte rapporten til å vurdere om det foregår skatteplanlegging. Casestudiene av land-for-land rapportene til Norsk Hydro, DNO og Statoil bekrefter vår hypotese om at forskrift om land-for-land rapportering ikke fungerer godt nok slik den er utformet i dag. Vi har derfor kommet med kritikk og forslag til forbedringstiltak til den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering, slik at hensikten med forskriften kan oppnås i større grad.

Masterutredningen er et viktig bidrag for å belyse hvordan forskrift om land-for-land rapportering i Norge kan forbedres. Den er i tillegg aktuell, da Finansdepartementet planlegger å evaluere forskriften i nærmeste fremtid. Vi håper at utredningen kan bidra i den kommende evalueringen.

## Forord

Denne masterutredningen er skrevet som en del av masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole (NHH). Utredningen utgjør 30 studiepoeng innenfor våre hovedprofiler i Finansiell Økonomi og Økonomisk Styring. Arbeidet med utredningen ble utført høsten 2015.

Valg av tema er basert på aktualitet og interesse. Land-for-land rapportering er nylig innført i Norge, og er et tiltak som skal bidra i kampen mot korrupsjon og skatteplanlegging blant flernasjonale selskaper. De første norske land-for-land rapportene ble publisert i 2015, og utredningen tar for seg hvordan forskriften om land-for-land rapportering fungerer slik den er utformet i dag. Arbeidet med utredningen har vært utfordrende og lærerikt, og vi håper den vil gi leseren større innsikt i det aktuelle temaet.

Vi ønsker å takke alle som har bidratt i denne prosessen. Særlig vil vi rette en stor takk til Publish What You Norge (PWYP Norge) og Tax Justice Network Norway (TJNN) for ideer og innspill til vårt arbeid. Videre ønsker vi å takke vår veileder, Guttorm Schjelderup, for god veiledning, faglig innspill og konstruktive tilbakemeldinger. Avslutningsvis vil vi takke forelesere og medstudenter for fem lærerike og fantastiske år på NHH.

Oslo, høsten 2015

*Inger Johanne Weum*

Inger Johanne Weum

*Helene Mohagen*

Helene Mohagen

## Innholdsfortegnelse

<b>Sammendrag</b> .....	<b>2</b>
<b>Forord</b> .....	<b>3</b>
<b>1 Innledning</b> .....	<b>6</b>
1.1 Bakgrunn for valg av tema og problemstilling.....	6
1.2 Konkretisering av problemstilling .....	7
1.3 Avgrensning av utredningen.....	7
1.4 Disposisjon .....	8
<b>2 Metode</b> .....	<b>9</b>
2.1 Casestudier av Norsk Hydro, DNO og Statoil .....	9
2.2 Fremgangsmåte .....	9
2.3 Datainnsamling .....	10
<b>3 Teori om skattesystemer og skatteminimerende strategier</b> .....	<b>11</b>
3.1 Det internasjonale skattesystemet.....	11
3.2 Skatteminimerende strategier for flernasjonale selskaper.....	13
3.3 Petroleumsbeskatning i Norge.....	17
<b>4 Land-for-land rapportering i Norge og internasjonalt</b> .....	<b>18</b>
4.1 Extractive Industries Transparency Initiative .....	18
4.2 Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act Section 1504 .....	20
4.3 Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU .....	20
4.4 Forskrift om land-for-land rapportering i Norge.....	21
4.5 OECDs BEPS-prosjekt.....	24
<b>5 Casestudie: En analyse av Norsk Hydros land-for-land rapport for 2014</b> .....	<b>27</b>
5.1 Introduksjon til Norsk Hydro .....	27
5.2 Norsk Hydros land-for-land rapport for 2014.....	27
5.3 Mer detaljer om land-for-land rapporten .....	28
5.4 Delkonklusjon.....	30
<b>6 Casestudie: En analyse av DNOs land-for-land rapport for 2014</b> .....	<b>31</b>
6.1 Introduksjon til DNO .....	31
6.2 DNOs land-for-land rapport for 2014 .....	31
6.3 Delkonklusjon.....	34
<b>7 Casestudie: En analyse av Statoils land-for-land rapport for 2014</b> .....	<b>35</b>
7.1 Introduksjon til Statoil.....	35
7.2 Statoils land-for-land rapport .....	35
7.3 Rapport om Payments to governments .....	36
7.4 Delkonklusjon.....	38

<b>8</b>	<b>Oppnås hensikten med forskrift om land-for-land rapportering?</b>	<b>39</b>
8.1	Er land-for-land rapportene egnet til å avdekke korrupsjon?	39
8.2	Er land-for-land rapportene egnet til å avdekke skatteplanlegging?	41
8.3	Delkonklusjon	45
<b>9</b>	<b>Oppfølging av forskrift om land-for-land rapportering i Norge</b>	<b>46</b>
9.1	Enighet på Stortinget om å styrke forskrift om land-for-land rapportering	46
9.2	Oppdatering fra finansministeren om styrking av forskriften om land-for-land rapportering	46
9.3	Manglende håndhevelse av forskrift om land-for-land rapportering i Norge	47
<b>10</b>	<b>Kritikk til den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering og forslag til forbedringstiltak</b>	<b>48</b>
10.1	Mangel på et standardformat for utarbeidelse av land-for-land rapporter	48
10.2	Tiltak for å utvide den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering	49
10.3	Mangelfull land-for-land rapportering av kostnader og annen skatterelatert informasjon	51
10.4	Manglende revisjon av land-for-land rapporten	52
10.5	Manglende kobling mellom land-for-land rapporten og årsregnskapet	54
10.6	Unødvendig rapportering på prosjektnivå	55
10.7	Delkonklusjon	56
<b>11</b>	<b>Ferdigstillelse av OECDs BEPS-prosjekt</b>	<b>57</b>
11.1	Mangel på åpenhet	57
11.2	Kun de største selskapene vil være rapporteringspliktige	58
11.3	Delkonklusjon	58
<b>12</b>	<b>Avslutning</b>	<b>60</b>
12.1	Konklusjon	60
12.2	Forslag til videre forskning	62
<b>13</b>	<b>Bibliografi</b>	<b>63</b>
<b>14</b>	<b>Primærkilder</b>	<b>70</b>
<b>15</b>	<b>Vedlegg</b>	<b>71</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Bakgrunn for valg av tema og problemstilling

Det har i de siste årene vært oppmerksomhet rundt hvordan flernasjonale selskaper utnytter det internasjonale skattesystemet for å minimere sin skattebelastning. Media og skattemyndigheter har i flere tilfeller avdekket flernasjonale selskaper som betaler en svært liten andel skatt av konsernets overskudd (Finansdepartementet, 2014b). Internasjonalt stilles det i tillegg større grad krav til åpenhet om pengestrømmer mellom selskaper og myndigheter i kampen mot korrupsjon.

Et tiltak som kan begrense korrupsjon og skatteplanlegging er land-for-land rapportering (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013). Land-for-land rapportering går ut på at flernasjonale selskaper skal rapportere utvalgte nøkkeltall for de landene selskapene har virksomhet. En slik rapportering skal bidra til økt åpenhet om aktivitetene til flernasjonale selskaper. Det vil forhåpentligvis redusere selskapenes bruk av korrupsjon og aggressiv skatteplanlegging. Hvor stor effekt land-for-land rapportering faktisk vil ha, avhenger blant annet av hvilken informasjon som må rapporteres og antall selskaper som er rapporteringspliktige.

Både USA og EU har innført lovverk med krav til land-for-land rapportering for flernasjonale selskaper i utvinnings- og skogdriftsindustrien. I Norge ble det innført en forskrift om land-for-land rapportering med virkning fra 2014 (Finansdepartementet, 2013a). Den norske forskriften går lenger enn sammenlignbare lovverk, noe som har medført at Norge blir ansett som et foregangsland innen land-for-land rapportering.

*Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) har gjennom prosjektet *Base Erosion and Profit shifting* (BEPS) satt land-for-land rapportering på den internasjonale agendaen (OECD, 2015d). Prosjektet har blant annet kommet med anbefalinger om at samtlige land bør innføre krav til land-for-land rapportering for flernasjonale selskaper. Med tanke på at de første land-for-land rapportene i Norge ble publisert tidlig i 2015, i tillegg til at BEPS-prosjektet ble ferdigstilt høsten 2015, er land-for-land rapportering et aktuelt tema som det så langt er høstet lite erfaring med og derfor blitt forsket lite på.

Det norske lovverket kritiseres for at det ikke imøtekommer hensikten om å avdekke korrupsjon og skatteplanlegging (Stortinget, 2015a). Vi har derfor benyttet casestudier av land-for-land

rapportene til Norsk Hydro ASA (Norsk Hydro), DNO ASA (DNO) og Statoil ASA (Statoil) til å undersøke hvordan forskrift om land-for-land rapportering i Norge fungerer i praksis.

## **1.2 Konkretisering av problemstilling**

Vår utredning er basert på en hypotese om at forskriften om land-for-land rapportering i Norge ikke fungerer godt nok slik den er utformet i dag. For å avdekke i hvilken grad vår hypotese er riktig, ønsker vi å besvare følgende delproblemstillinger:

Delproblemstilling 1:

*I hvilken grad rapporterer Norsk Hydro, DNO og Statoil i henhold til forskrift om land-for-land rapportering?*

Delproblemstilling 2:

*I hvilken grad oppnår land-for-land rapportene hensikten med forskrift om land-for-land rapportering?*

Delproblemstilling 3:

*På hvilken måte kan forskrift om land-for-land rapportering i Norge forbedres?*

Problemstillingene vil besvares gjennom casestudier av land-for-land rapportene til Norsk Hydro, DNO og Statoil. Ved å belyse svakheter ved den norske forskriften om land-for-land rapportering og foreslå potensielle forbedringstiltak, ønsker vi å bidra til arbeidet med å utarbeide en utvidet og styrket forskrift som i større grad kan være et effektivt tiltak i arbeidet med å bekjempe korrupsjon og skatteplanlegging blant flernasjonale selskaper.

## **1.3 Avgrensning av utredningen**

Vi ønsker å presisere at denne masterutredningen har et norsk fokus. Vi har avgrenset problemstillingene til å se på hvordan flernasjonale selskaper tilpasser seg den norske forskriften om land-for-land rapportering. I teorien har vi valgt å presentere den amerikanske og europeiske loven om land-for-land rapportering, da vi mener dette er hensiktsmessig for å få en forståelse av hva den norske forskriften har blitt inspirert av. Videre har vi inkludert en kort diskusjon om BEPS-prosjektets anbefalinger om land-for-land rapportering i vår utredning. Vi mener det er



nyttig å få innsyn i hvilket arbeid som gjøres internasjonalt for å innføre land-for-land rapportering, og anbefalingene fra BEPS-prosjektet vil spille en viktig rolle i dette arbeidet. I tillegg kan anbefalingene medføre endringer i den norske forskriften i nærmeste fremtid, men vi har ikke vurdert konkret hvordan.

I utredningen kommer vi inn på i hvilken grad land-for-land rapportering avdekker skatteplanlegging. I de deler av analysen hvor vi har diskutert skatteplanlegging, har vi ikke undersøkt hvilken form som eventuelt benyttes. Hvorvidt selskapenes skatteplanlegging er ulovlig diskuteres heller ikke. Grunnet begrenset tid har vi ikke utarbeidet kost-nytte analyser til våre forslag om forbedringstiltak, noe som ville ha gitt et mer solid grunnlag i en beslutning om hvilke tiltak som bør gjennomføres.

#### **1.4 Disposisjon**

Utredningen er delt inn i 12 kapitler. I kapittel 2 redegjør vi for fremgangsmåten vi har valgt for å besvare problemstillingene våre. I kapittel 3 presenteres teori knyttet til ulike skattesystemer og skatte-minimerende strategier. I kapittel 4 gis det en innføring i *Extractive Industries Transparency Initiative* (EITI), samt den amerikanske og europeiske loven om land-for-land rapportering som har vært forløpere til den norske forskriften om land-for-land rapportering. Videre presenteres forskrift om land-for-land rapportering i Norge. Avslutningsvis i kapittel 4 gis det en kort innføring i OECDs BEPS-prosjekt.

Kapitlene 5 til 11 utgjør analysen, der vi ønsker å besvare overnevnte problemstillinger. Kapitlene 5 til 7 avdekker i hvilken grad selskapene rapporterer i henhold til den norske forskriften om land-for-land rapportering. I kapittel 8 analyserer vi i hvilken grad land-for-land rapportene oppnår hensikten med forskriften. Kapittel 9 kartlegger Finansdepartementets oppfølging av forskriften etter at den ble innført i 2014. I kapittel 10 analyserer vi den norske forskriften om land-for-land rapportering i sin helhet, og kommer med forslag til forbedringstiltak. I kapittel 11 gjør vi en sammenligning av BEPS-prosjektets forslag til lov om land-for-land rapportering og den norske forskriften.

I kapittel 12 konkluderer vi funnene våre og besvarer problemstillingene. Avslutningsvis presenterer vi forslag til videre forskning.

## **2 Metode**

### **2.1 Casestudier av Norsk Hydro, DNO og Statoil**

Vi har valgt å utføre casestudier av land-for-land rapportene til Norsk Hydro, DNO og Statoil for å svare på problemstillingene våre. Casestudier innebærer å gå i dybden av ett eller noen få tilfeller (Saunders et al., 2009). En fordel ved casestudier er at det er mulig å komme frem til detaljerte og inngående beskrivelser av ett fenomen (Store Norske Leksikon, 2015). Casestudier er en vanlig fremgangsmåte i eksplorerende studier, der problemet som analyseres er nytt og komplekst, og studiet forsøker å finne ny innsikt i ett fenomen (Saunders et al., 2009). Forskrift om land-for-land rapportering er nylig innført i Norge. Denne utredningen forsøker å belyse hvordan rapporteringen fungerer i praksis, et område der det finnes svært lite, om noe, forskning eller empiri. Bruk av casestudier er derfor en hensiktsmessig metodisk tilnærming (Saunders et al., 2009).

Norsk Hydro utvinner bauksitt, mens DNO og Statoil utvinner olje og gass, og de er derfor betegnet som utvinningsselskaper etter land-for-land forskriften (Finansdepartementet, 2013a). Bakgrunnen for å bruke deres land-for-land rapporter til våre casestudier er at de tre selskapene er kjente, norskregistrerte selskaper som er sentrale aktører i den internasjonale utvinningsindustrien. Selskapene har i tillegg betydelige virksomheter i land med svake institusjoner og kultur for korrupsjon. Ettersom forskrift om land-for-land rapportering kun gjelder for flernasjonale selskaper i utvinnings- og skogdriftssektoren, er det et begrenset antall land-for-land rapporter som eksisterer. Det finnes ingen oversikt i dag over hvilke selskaper som er rapporteringspliktige (Solberg, 2015), noe som medførte et omfattende arbeid med å finne selskaper å bruke i utredningen. Ved å analysere flere rapporter i utredningen håper vi at funnene kan generaliseres til å gjelde for land-for-land rapporteringen i Norge i sin helhet (Saunders et al., 2009).

### **2.2 Fremgangsmåte**

For å avdekke i hvilken grad selskapene rapporterer i henhold til forskrift om land-for-land rapportering, har vi sammenlignet hva selskapene har rapportert opp mot kravene i forskriften.

Vi har vurdert om informasjonen som publiseres i land-for-land rapportene kan brukes til å avdekke eller forhindre korrupsjon og avdekke skatteplanlegging. Vi har basert våre vurderinger på teori om skatteplanlegging og korrupsjon. I tillegg har vi fått bekreftet, supplert og avkreftet informasjon gjennom direkte kontakt med Norsk Hydro, DNO og Statoil.

For å avdekke i hvilken grad land-for-land rapportene kan forbedres har vi tatt utgangspunkt i funn fra casestudiene våre. I tillegg har vi brukt uttalelser fra Stortinget og ulike interesseorganisasjoner som inspirasjonskilde til våre forslag til forbedringstiltak.

### **2.3 Datainnsamling**

Vi har hovedsakelig benyttet sekundærkilder i vår utredning, men har i enkelte tilfeller benyttet primærkilder for å utdype eller bekrefte informasjonen vi har innhentet fra sekundærkildene. Selskapenes land-for-land rapporter er hentet fra deres nettsider, noe årsregnskapene også er. Vi har videre brukt informasjon fra Regjeringens, Finansdepartementets og Stortingets nettsider for å gi en innføring i den norske forskriften om land-for-land rapportering. I tillegg har vi benyttet oss av offentlig tilgjengelig informasjon om lovverkene for land-for-land rapportering i USA og EU. Vi har også brukt offentlig tilgjengelig informasjon fra flere interesseorganisasjoner og teoretiske bøker om internasjonal skatterett og metode. Nyhetsartiklene vi har brukt er hentet fra Aftenposten, Dagens Næringsliv og Stavanger Aftenblad. Mange av kildene vi har benyttet har blitt publisert i løpet av utredningsprosessen vår, noe som understreker hvor aktuelt temaet er.

Når det gjelder primærkilder har vi vært i kontakt med Norsk Hydro, DNO og Statoil via mail for å få en dypere innsikt i deres land-for-land rapporter. Vi har vært i kontakt med førsteamanuensis Tina Søreide ved Norges Handelshøyskole for å få synspunkter på hvordan land-for-land rapportering kan brukes til å avdekke korrupsjon. Vi har også hatt mailkorrespondanse med interesseorganisasjonene Publish What You Pay Norge (PWYP Norge) og Tax Justice Network Norway (TJNN) for å få veiledning og synspunkter på hvordan den norske forskriften om land-for-land rapportering kan forbedres. Vi har benyttet selskapsdatabasen Orbis og vært i direkte dialog med Norsk Hydro og Statoil for å få innsyn i deres selskapsstrukturer. I kapittel 14 finnes det en utfyllende liste over alle primærkildene med informasjon om stilling, kommunikasjonsform og dato.

## **3 Teori om skattesystemer og skatteminimerende strategier**

### **3.1 Det internasjonale skattesystemet**

Det internasjonale skattesystemet består av et nettverk av bilaterale skatteavtaler i tillegg til de enkelte lands skattelover (Zimmer, 2009). Det vil si at det ikke finnes et eget internasjonalt skattelovverk. Beskatning av flernasjonale selskaper er derfor komplisert, både for selskapene selv og for skattemyndighetene i de enkelte land. OECD definerer flernasjonale selskaper som selskaper som har etablert nærstående selskaper i mer enn ett land og som har muligheten til å koordinere sine aktiviteter (OECD, 2008). I dette kapitlet skal vi se nærmere på hvordan det internasjonale skattesystemet er utformet, samt hvordan flernasjonale selskaper kan utnytte svakhetene ved det.

#### **3.1.1 Dobbelbeskatning og OECDs mønsteravtale**

Mange land har et skattesystem som baserer seg på at all inntekt, også inntekt opptjent i utlandet, er skattepliktig for selskaper som er hjemmehørende i landet. Dette prinsippet omtales som globalinntektsprinsippet (Naas et al., 2011). OECD definerer hjemmehørende som det landet hvor selskapets reelle ledelse befinner seg. Det vil si det landet selskapet ledes fra, og ikke nødvendigvis der selskapet er registrert (OECD, 2003). En indikasjon på hvor ledelsen befinner seg kan være der det avholdes generalforsamlinger og styremøter.

Prinsippet om kildeskatt går ut på at all inntekt opptjent i et land er skattepliktig til det landet. Kombinasjonen av globalinntekts- og kildeskattprinsippet kan medføre en risiko for dobbeltbeskatning. Det vil si at et flernasjonalt selskap er skattepliktig til både det landet inntekten er opptjent i og det landet selskapet er hjemmehørende. Dobbelbeskatning er uheldig for den økonomiske utviklingen fordi det kan gi konkurranseulemper for flernasjonale selskaper. Dette kan dermed legge en demper på handel og investeringer på tvers av landegrensene (Naas et al., 2011).

OECDs mønsteravtale er et tiltak som skal sikre en rettferdig fordeling og hindre dobbeltbeskatning av flernasjonale selskaper. OECD oppfordrer medlemslandene til å følge mønsteravtalen ved inngåelse av skatteavtaler. Hensikten med skatteavtaler er å regulere i hvilket land inntekt skal være skattepliktig. Skattemyndigheter må ha tilgang på informasjon om

flernasjonale selskapers økonomiske disposisjoner for å kunne skattlegge dem riktig. Derfor inneholder som regel skatteavtalene mellom land en informasjonsutvekslingsavtale (Naas et al., 2011).

OECDs mønsteravtale anbefaler to metoder for å unngå dobbeltbeskatning, enten unntaksmetoden eller kreditmetoden. Etter unntaksmetoden skal en andel av selskapets skattepliktige inntekt bli unntatt fra beskatning i landet det er hjemmehørende. Skattemyndighetene i kildelandet kan da gjennomføre beskatning på den inntekten som er unntatt fra beskatning i selskapets hjemland (Naas et al, 2011). Unntaksmetoden er utarbeidet i flere varianter, men vi vil ikke gå nærmere inn på de ulike variantene.

Kreditmetoden går ut på at et selskap må inkludere all opptjent inntekt, både fra hjemlandet og utlandet, i sin skattepliktige inntekt i hjemlandet. Dobbeltbeskatning unngås ved at skattemyndighetene i selskapets hjemland gir fradrag for den skatten som er betalt av inntekten opptjent i utlandet. Kreditmetoden finnes også i flere varianter, der forskjellen mellom dem går ut på hvor stort fradrag det gis. I OECDs mønsteravtale er unntaksmetoden og kreditmetoden likestilte, og det er ikke uvanlig at en skatteavtale inneholder elementer av begge metodene (Naas et al., 2011).

### **3.1.2 Regler for beskatning av flernasjonale selskaper**

Det finnes to hovedsystemer for skattlegging av inntekt for flernasjonale selskaper. De to systemene er *Separate Accounting* og *Formula Apportionment*. De fleste land benytter seg i dag av *Separate Accounting*, deriblant Norge, for å skattlegge flernasjonale selskaper. Bakgrunnen for dette er at OECDs mønsteravtale bygger på dette prinsippet (OECD, 2003). *Separate Accounting* innebærer at selskapets totale inntekt blir fordelt mellom datterselskapene basert på deres regnskap og de regnskapsprinsipper som gjelder i landene datterselskapene er lokalisert. Hvert datterselskap blir behandlet som et selvstendig skatteobjekt og skattlegges uavhengig av de andre selskapene i konsernet. Armlengdeprinsippet er gjeldende standard for prisen på interne transaksjoner under *Separate Accounting* (Schjelderup, 2015). Ifølge armlengdeprinsippet skal prisen som settes på en intern transaksjon være den prisen som ville blitt avtalt mellom to uavhengige parter, altså markedsprisen (Changemaker & Tax Justice Network Norge, 2012).

Internpriser kan være enkelt for selskapene å manipulere dersom det er snakk om immaterielle eiendeler eller hvis det ikke finnes lignende transaksjoner i markedet å sammenligne med. Under *Separate Accounting* kan det derfor være utfordrende å undersøke hvor inntekter og kostnader reelt har oppstått.

*Formula Apportionment* innebærer at selskapets totale skattebelastning blir fordelt mellom datterselskapene basert på vekting. Vektingen beregnes ut ifra hvert datterselskaps andel av konsernets eiendeler, inntekter og/eller lønnsutgifter. Vektingen skal gjenspeile konsernets aktivitet i de landene datterselskapene er lokalisert, og forsikrer at ingen datterselskaper vil være ubeskattet dersom det er aktivitet der. Dermed anses *Formula Apportionment* som et mer effektivt system enn *Separate Accounting* når det gjelder å forhindre skatteplanlegging, særlig manipulasjon av internprising (Schjelderup, 2015).

### **3.2 Skatteminimerende strategier for flernasjonale selskaper**

En viktig hensikt med det internasjonale skattesystemet er å hindre dobbeltbeskatning for flernasjonale selskaper (Zimmer, 2009). Et uheldig faktum er at flernasjonale selskaper utnytter dagens system for å minimere sin totale skattebelastning. Det er derfor ikke uvanlig at flernasjonale selskaper oppnår en nulldobbelbeskatning på deler av sin inntekt, noe som betyr at inntekten ikke blir beskattet i noen land. En slik strategi er et eksempel på skatteplanlegging. Skatteplanlegging er uheldig, da det fører til en svekkelse av skattebasen til vertslandene, og at flernasjonale og nasjonale selskaper ikke konkurrerer på like vilkår (Utenriksdepartementet, 2009a). Det er viktig å presisere at skatteminimerende strategier kan være både lovlige og ulovlige, og at grenselandet ofte er et omfattende juridisk anliggende. Vi vil derfor benytte skatteplanlegging som et samlebegrep for alle skatteminimerende strategier, og ikke skille mellom lovlige og ulovlige.

#### **3.2.1 Manipulasjon av internpriser**

Armlengdeprinsippet er standarden for hvordan internprising skal foregå ifølge OECDs mønsteravtale (OECD, 2001). Det er ikke alltid enkelt å avgjøre hva armlengdeprisen bør være ved en intern transaksjon, særlig når transaksjonen gjelder immaterielle eiendeler. Et flernasjonalt selskap kan ha et insentiv til å sette kunstig høye eller lave internpriser på en vare som handles

mellom to nærstående selskaper, fordi skattesatsene varierer fra land til land. Dersom et flernasjonalt selskap hadde hatt muligheten til å sette internprisene fritt, ville det ønske å sette internpriser som gjør at overskuddet blir tilnærmet null i datterselskapene med relativt høye skattesatser og tilsvarende maksimere overskuddet i datterselskapene i lavskatteland. Manipulasjon av internpriser er dermed en form for skatteplanlegging (Schjelderup, 2015). I et forsøk på å forhindre denne formen for skatteplanlegging har OECD utarbeidet retningslinjer for å fastsette armlengepris når markedspriser ikke er tilgjengelige (OECD, 2001).

Rapporten *Kunnskapsstatus for hva økonomisk forskning har avdekket om flernasjonale selskapers internprising i Norge* fra 2009 bekrefter at flernasjonale selskaper både flytter overskudd ut av Norge og inn til Norge, avhengig av hvilke skattesatser de står overfor i andre land (Balsvik et al., 2009). Denne studien viser dermed at det foregår skatteplanlegging blant norske selskaper.

### **3.2.2 Tynn kapitalisering**

Tynn kapitalisering er en annen form for skatteplanlegging. Tynn kapitalisering er å finansiere et selskap med en høy andel av gjeld fremfor egenkapital. Det gis normalt fradrag for rentekostnader ved gjeld (Møen et al., 2011). Sett fra et skatteperspektiv er det derfor fordelaktig å benytte gjeld i selskapsfinansieringen. Kapitalkostnader ved egenkapital gir ikke samme rett til fradrag, noe som gjør det relativt billigere å benytte gjeld fremfor egenkapital. Selskaper kan dermed oppnå et skatteskjold, eller skattebesparelser, ved gjeldsfinansiering (Finansdepartementet, 2014b). Dette er en standard mekanisme som både nasjonale og flernasjonale selskaper bruker, og forskjellsbehandlingen av gjeld og egenkapital kan på generelt grunnlag gi et insentiv til å øke gjeldsgraden. Flernasjonale selskaper kan i tillegg oppnå ytterligere skattebesparelser ved å benytte ekstern og intern gjeldsflytting (Møen et al., 2011).

Ekstern gjeld er lån gitt av en uavhengig part i kapitalmarkedet, som regel en bank. For å maksimere fradraget som gis for rentekostnader ved gjeldsfinansiering kan flernasjonale selskaper allokere ekstern gjeld til datterselskaper i land med et relativt høyt skattenivå. Dermed minimeres kostnaden ved gjeld i konsernet, og det oppnås en skattegevinst (Finansdepartementet, 2014b).

Intern gjeld er gjeld mellom nærstående selskaper i et konsern. Flernasjonale selskaper kan gjennom intern gjeldsflytting oppnå en skattegevinst. Intern gjeldsflytting vil si at deler av egenkapitalen i et selskap blir erstattet med intern gjeld fra et nærstående selskap i et lavskatteland. Som regel er det konsernets internbank som gir interne lån til nærstående selskaper. Skattegevinsten oppnås ved at datterselskapene lokalisert i høyskatteland får fradrag for rentekostnader ved den interne gjelden. Renteinntekter i internbanken er skattepliktige, men skattebesparelsene i selskaper lokalisert i høyskatteland vil likevel mer enn kompensere for skattepliktige renteinntekter i internbanken (Finansdepartementet, 2014b).

Ekstern og intern gjeldsflytting gir flernasjonale selskaper en mulighet til å minimere den totale skattebelastningen, og gir derfor et insentiv til å la datterselskapene i høyskatteland være tynt kapitalisert. På denne måten reduseres skattepliktig overskudd i selskaper i høyskatteland, mens skattepliktige overskudd i selskaper i lavskatteland øker. Flere land har derfor innført regler som begrenser bruken av intern gjeld (Schindler, 2015).

### **3.2.3 Skatteparadiser og andre skadelige strukturer**

Sekretesseregler er regler som alle land har for å beskytte viktige private og offentlige interesser. Land med strenge sekretesseregler omtales som lukkede jurisdiksjoner. Lukkede jurisdiksjoner gir en større taushetsplikt til ansatte i banker og andre finansinstitusjoner om kundeforhold. I tillegg er det en mangel på offentlige registre, noe som gir kundene anonymitet om eierforhold og økonomisk aktivitet i landet. En lukket jurisdiksjon har også regler som legger til rette for gjennomstrømmingsselskaper som utelukkende driver virksomhet i andre land. Den mest omtalte formen for en lukket jurisdiksjon er skatteparadiser. Et skatteparadis kan være et land eller et geografisk område med begrenset selvråderett (Utenriksdepartementet, 2009a). Det finnes ingen presis definisjon på et skatteparadis, men OECD (1998) har utarbeidet følgende karakteristika:

- Svært lav eller ingen skatt på kapitalinntekter
- Et todelt skattesystem, såkalt «ringfencing»
- Mangel på transparens om eierskap og/eller mangel på effektivt tilsyn



- Ingen effektiv informasjonsutveksling med andre land og jurisdiksjoner knyttet til skattemessige forhold

Ved å benytte OECDs karakteristika kan man se at skatteparadiser er skadelige på flere måter. Lave skattesatser gjør det attraktivt å flytte kapital til slike jurisdiksjoner, noe som svekker skattebasen til høyskatteland. I all hovedsak er problemet med skatteparadiser at de svekker andre lands beskatningsrett, ved at inntekt som skulle vært skattlagt der selskapet er hjemmehørende, blir skjult i skatteparadiser. Skatteparadiser er også egnet til å gjennomføre og skjule mange former for kriminalitet. Hemmelighold og mangel på informasjonsutveksling med skattemyndigheter i skatteparadiser gjør det vanskelig å fastsette eierskap av selskapene. Selskapsstrukturene er derfor egnet til å hvitvaske utbytte fra straffbare handlinger. Dette omfatter blant annet ulovlig omsetning av varer som narkotika, våpen, menneskehandel, korrupsjon, tyveri og annen grov økonomisk kriminalitet (Utenriksdepartementet, 2009a).

### **3.2.4 *Treaty shopping* og gjennomstrømmingsselskap**

Det finnes en rekke eksempler på at skadelige strukturer som er karakteristiske for rene skatteparadiser også finner sted i land som normalt ikke omtales som skatteparadiser. Det gjelder særlig selskapsstrukturer som er egnet til å inngå i samspill med skatteparadisbaserte strukturer, og i samspill med land som har utarbeidet mange skatteavtaler. Skatteavtalenes hensikt er som tidligere nevnt å forhindre dobbeltbeskatning, men kan misbrukes til *treaty shopping*. *Treaty shopping* er et begrep som benyttes om flernasjonale selskaper som utnytter et nettverk av skatteavtaler for å minimere sin skattebelastning. Det innebærer som regel at konsernet oppretter nærstående aktivitetsløse selskaper som fungerer som gjennomstrømmingsselskaper (Naas et al., 2011).

Et eksempel på *treaty shopping* kan være et norsk selskap med et datterselskap i utland A som, i stedet for å ta utbyttet direkte hjem til Norge, oppretter et gjennomstrømmingsselskap i utland B, som utbyttet kanaliseres igjennom på grunn av lavere kildeskattesatser i dette landets skatteavtaler (Naas et al., 2011). Nederlands mange skatteavtaler gjør at det er registrert mange gjennomstrømmingsselskaper i dette landet. Andre eksempler på typiske gjennomstrømmingsland er Belgia, Luxembourg og Sveits (Utenriksdepartementet, 2009a).

### **3.3 Petroleumsbeskatning i Norge**

I Norge beskattes alminnelig inntekt for selskaper med en flat skattesats på 27%, mens underskudd kan fremføres og trekkes fra mot senere overskudd (Finansdepartementet, 2014). Norge har ifølge OECD en relativt høy skattesats for selskaper sammenlignet med andre OECD-land og gjennomsnittet i EU (Finansdepartementet, 2014b).

Den norske petroleumsbeskatningen bygger i utgangspunktet på reglene for ordinær selskapsbeskatning. På grunn av den ekstraordinære lønnsomheten ved utvinning av petroleumsressurser blir olje- og gasselskaper i Norge ilagt en særskatt som er nærmere uttrykt i petroleumsskatteloven. Særskattesatsen er på 51%, slik at marginalsattesatsen på inntekter fra petroleumsvirksomhet er 78 % (Naas et al., 2011).

#### **3.3.1 Petroleumsskattelovens virkeområde**

Petroleumsskatteloven er både geografisk og funksjonelt avgrenset. Særskatteplikten er begrenset til selskapers leting, utvinning og rørledningstransport av petroleum. Det geografiske virkeområdet er begrenset til indre norsk farvann, på norsk sjøterritorium og på kontinentalsokkelen. I tillegg omfatter loven tilstøtende havområder som strekker seg utenfor norsk kontinentalsokkel dersom det foreligger en avtale med et annen land (Naas et al., 2011).

## **4 Land-for-land rapportering i Norge og internasjonalt**

### **4.1 Extractive Industries Transparency Initiative**

#### **4.1.1 Introduksjon til EITI**

Extractive Industries Transparency Initiative (EITI) er et initiativ startet i 2003 av tidligere statsminister i Storbritannia, Tony Blair, for å fremme en åpen og ansvarlig forvaltning av naturressurser (EITI, 2013). Målet er å lage en global standard for publisering av betalinger fra selskaper som driver med virksomhet innen utvinningsindustrien og for myndigheter i vertslandet til å offentliggjøre hva de mottar. Per 2014 er det 48 EITI-implementerende land (EITI, 2014).

Hensikten med å innføre EITI er å sørge for at en større andel av inntekter fra naturressurser i et land skal bidra til økonomisk utvikling og bedre levestandard for befolkningen (Olje- og energidepartementet, 2009). Korrupsjon kan defineres som misbruk av makt i tillitsposisjoner for å oppnå en gevinst, og involverer som regel en form for bestikkelse (Transparency International Norge, 2015). Gjennom åpenhet om pengestrømmer vil myndighetene stilles til ansvar for hvordan inntektene anvendes. Dette kan på lengre sikt bidra til mindre korrupsjon og et bedre styresett, noe som legger et godt grunnlag for økonomisk og sosial utvikling i EITI-land (EITI, u.d).

EITI er hovedsakelig et initiativ overfor land som er rike på naturressurser og som mangler et velfungerende demokrati med tilhørende institusjoner. Norge er det første OECD-landet som implementerte EITI. Åpenhet om pengestrømmer og et godt styresett er prinsipper Norge allerede etterlever. Gjennom implementeringen av EITI ønsker Norge å bidra til anerkjennelse av EITI som en global standard for åpenhet i utvinningsindustrien. Norge vil motivere og støtte andre land, der behovet for åpenhet om pengestrømmer er store, til å implementere EITI-initiativet (EITI, 2011). Norges ledende rolle i EITI har på mange måter vært forløperen til forskriften om land-for-land rapportering i Norge (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013).

#### **4.1.2 EITI-prinsipper og kriterier**

På den første EITI-konferansen i 2003 ble det utarbeidet 12 EITI-prinsipper som skal fungere som et felles verdigrunnlag for landene som støtter initiativet. Prinsippene understreker

viktigheten av åpenhet både fra myndigheter og selskaper i utvinningsindustrien. Åpenhet er helt nødvendig for å sikre at rikdom fra utnyttelsen av landets naturressurser bidrar til økonomisk utvikling og reduksjon av fattigdom i vertslandene.

Videre er det utarbeidet seks EITI-kriterier som er konkrete minimumskrav til EITI-implementerende land. Det innebærer et krav om årlig publisering av pengestrømmer mellom selskaper i utvinningsindustrien og myndigheter. Dersom revisjon av slike betalinger og inntekter ikke allerede gjennomføres, stilles det krav til revisjon. Det innebærer også at det sivile samfunnet skal trekkes aktivt inn ved utformingen, overvåkingen og evalueringen av EITI-prosessen, og at vertslandet må lage en arbeidsplan for gjennomføringen (Olje- og energidepartementet, 2009).

#### **4.1.3 EITI-rapporten**

Hvert land må publisere en EITI-rapport som skal gi opplysninger om skatteinnbetalinger, lisenser, kontrakter, produksjon og andre sentrale elementer rundt ressursutvinning. Landet har et ansvar for å utarbeide en egen mal for EITI-rapporteringen. Utvinningsselskapene som opererer i landet må innrapportere betalinger de har gjort til landets myndigheter, og myndighetene må innrapportere hvilke inntekter de har mottatt. Disse tallene gjennomgås av en uavhengig administrator som også har ansvaret for å lage rapporten. Hensikten med den uavhengige administratoren er å redusere muligheten for korrupsjon og sikre mest mulig åpenhet (Olje- og energidepartementet, 2009).

#### **4.1.4 EITI i Norge**

Norge har gitt politisk og økonomisk støtte til EITI siden starten i 2003. Regjeringen besluttet i 2007 å implementere EITI-kriteriene i forbindelse med at EITIs hovedkontor ble lagt til Oslo. Olje- og energidepartementet fikk ansvaret for implementeringen (Olje- og energidepartementet, 2009). Den første EITI-rapporten ble publisert i Norge i 2009 for pengestrømmer i 2008. I Norge har Deloitte rollen som administrator, og den sjette og siste EITI-rapporten ble ferdigstilt i desember 2014 for pengestrømmer i 2013 (Olje- og energidepartementet, 2014).

## **4.2 Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act Section 1504**

Den amerikanske kongressen vedtok 21.juli 2010 en ny lov som heter Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act, hvor Section 1504 omhandler land-for-land rapportering. Loven går ut på at selskaper i utvinningsindustrien som er notert på amerikanske børser årlig må publisere alle betalinger de gjør til myndigheter i de landene de driver utvinningsvirksomhet (Natural Resource Governance Institute, 2012). United States Securities and Exchange Commission (SEC) ble gitt i mandat å utarbeide tekniske regler for rapporteringen. 22.august 2012, to år etter at loven ble vedtatt, publiserte SEC det endelige lovverket. Betalinger over USD 100 000 er rapporteringspliktige og inkluderer betalinger fra selve selskapet, dets datterselskaper eller enheter kontrollert av selskapet i forbindelse med kommersiell utvinning av olje-, gass- og mineralressurser. Selskapene er pliktig til å opplyse om betalinger som skatt, royalties, utbytte, og betalinger i forbindelse med infrastrukturforbedring og andre avgifter til myndigheter. Videre skal betalingsformen til hver transaksjon oppgis, og informasjonen må oppgis på prosjektbasis. Selskapene har selv lov til å definere hva som utgjør et prosjekt (United States Congress, 2010). Rapporteringen etter Dodd-Frank Act skal skje i form av en egen rapport som skal publiseres senest 150 dager etter utgangen av regnskapsåret (Finansdepartementet, 2013c).

Hensikten med loven er i tråd med EITI-initiativets hensikter, nemlig å oppnå økt åpenhet om og kontroll over pengestrømmene mellom utvinningselskaper og myndigheter. Denne åpenheten er et viktig virkemiddel i kampen mot internasjonal økonomisk kriminalitet og kan bidra til økonomisk utvikling i ressursrike land (Jacobsen, 2012). USA er det første landet til å etablere en lovfestet plikt til åpenhet om pengestrømmer i utvinningsindustrien. Det har vært en inspirasjon for andre land til å etablere et lignende lovverk.

## **4.3 Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU**

EU vedtok 26.juni 2013 et nytt konsolidert regnskapsdirektiv, Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU, der kapittel 10 omhandler regler om land-for-land rapportering. Direktivets kapittel 10 sier at store selskaper etter direktivets terskelverdier for «store selskaper», samt selskaper med noterte verdipapirer, som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og skogsdrift innen ikke-beplantet skog, på årlig basis skal opplyse i en egen rapport om betalinger til myndigheter i de landene virksomheten drives (Official Journal of the European Union, 2013). «Store selskaper»

defineres som et selskap som oppfyller to av tre følgende kriterier; årlig omsetning på mer enn EUR 40 millioner, balansesum på mer enn EUR 20 millioner, og/eller mer enn 250 ansatte (European Commission, 2013). Rapporten skal også inneholde informasjon om betalingene relaterer seg til et bestemt prosjekt. Videre må betalingen, enten den utbetales som et enkeltbeløp eller som en rekke sammenhengende betalinger, overstige EUR 100 000 for å være rapporteringspliktig. Selskaper som etter nasjonal lovgivning er pålagt å utarbeide et konsernregnskap skal også utarbeide en konsolidert land-for-land rapport for hele konsernets virksomhet.

EUs regnskapsdirektiv om land-for-land rapportering tok utgangspunkt i det amerikanske lovverket, men har utvidet det til å gjelde for både børsnoterte og privateide selskaper i utvinnings- og skogdriftsindustrien (Publish What You Pay Norge, 2013a).

Fristen for å innføre nasjonale regler om det nye regnskapsdirektivet i EU-landene var 20.juli 2015. De nye rapporteringskravene skal evalueres av EU-kommisjonen som sammen med et eventuelt lovforslag skal sendes videre til Europaparlamentet og Rådet innen 21.juli 2018. Hensikten med evalueringen er blant annet å vurdere om rapporteringen skal utvides til andre sektorer og om rapporten skal underlegges revisjon (Finansdepartementet, 2013c).

#### **4.4 Forskrift om land-for-land rapportering i Norge**

##### **4.4.1 Bakgrunn for og hensikt med land-for-land rapportering i Norge**

Finansdepartementet nedsatte i desember 2012 en arbeidsgruppe for å utrede krav til land-for-land rapportering i norsk lov. I mandatet stod det at arbeidsgruppen skulle utforme loven i samsvar med regjeringens målsetning om å bekjempe korrupsjon og skatteunndragelser. Arbeidsgruppen skulle samtidig ta hensyn til de administrative byrdene nye rapporteringskrav ville medføre for flernasjonale selskaper (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013).

I høringsnotatet til arbeidsgruppen uttales det at hensikten med land-for-land rapportering er å oppnå økt åpenhet og kontroll med pengestrømmer mellom selskaper og myndigheter i et land. Dette skal gi befolkningen i landet en økt tilgang på nødvendig informasjon, slik at de kan utøve en demokratisk kontroll med, og holde regjeringen ansvarlig for, forvaltningen av utvinning av

landets naturressurser. Rapporteringen skal i tillegg ha som formål å forhindre eller avdekke korrupsjon. I den senere tid er det tatt til orde for at land-for-land rapporteringen også skal bidra til å bekjempe skatteunndragelser og gi innsikt i muligheten for at selskaper unndrar skatt (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013).

Arbeidsgruppen brukte forslaget til de nye EU-reglene som inspirasjonskilde til norske regler om land-for-land rapportering. Arbeidsgruppen foreslo at enkelte områder i forskriften skulle innebære en noe utvidet rapportering i forhold til det EUs lov krever, slik at land-for-land rapportering i større grad kan bidra til bekjempelse av skatteunndragelser (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013).

Forskrift om land-for-land rapportering ble fastsatt av Finansdepartementet 20. desember 2013 og trådte i kraft 1. januar 2014 med virkning for regnskapsår påbegynt 1. januar 2014 eller senere. Forskriften har hjemmel i lov av 17. juli 1998 om årsregnskap § 3-3 c syvende ledd og lov av 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel § 5-5 a fjerde ledd (Finansdepartementet, 2013a).

#### **4.4.2 Detaljer om forskrift om land-for-land rapportering**

Forskriften om land-for-land rapportering innebærer at selskaper med virksomhet innen utvinningsindustrien og skogdrift i ikke-beplantet skog skal rapportere opplysninger om betalinger til myndigheter, fordelt per land og per type betaling. Med skogdrift innen ikke-beplantet skog menes «virksomhet innen ikke-beplantet skog som oppført i næringshovedgruppe 2.2 under næringshovedområde A». Med virksomhet i utvinningsindustrien menes «virksomhet som omfatter leting etter, prospektering etter, funn av, utvikling av og utvinning av mineraler, olje eller naturgassforekomster eller andre materialer innenfor næringsgrenene oppført i næringshovedgruppe 05-08 under næringshovedområde B». Det sistnevnte er den samme definisjonen på oppstrømsvirksomhet i utvinningsindustrien som EUs lov har. Det er kun betalinger tilknyttet slike aktiviteter som skal inkluderes i en land-for-land rapport ifølge den norske forskriften (Finansdepartementet, 2013a).

Selskapene skal opplyse om betalinger er knyttet til et prosjekt, og nøkkeltallene skal rapporteres per prosjekt og per type betaling (Finansdepartementet, 2013a). Dersom betalinger skjer in natura til en myndighet skal både verdien, tidspunktet for betalingen og relevant mengde rapporteres.

Betaling in natura vil si at betalingsmiddelet er varer, for eksempel olje, istedenfor penger (Store Norske Leksikon, 2009). Det må i tillegg gis en forklaring på hvordan verdien er fastsatt. Generelt gjelder rapporteringskravet for betalinger som overstiger NOK 800 000, som enten gjøres enkeltvis eller som flere sammenhengende betalinger i løpet av et regnskapsår. I tillegg må to av tre følgende vilkår være tilfredsstillt på balansedagen for at selskapet skal omfattes av lovverket; årlig salgsinntekt på mer enn NOK 320 millioner, balansesum mer enn NOK 160 millioner og et gjennomsnittlig antall ansatte gjennom regnskapsåret på mer enn 250 personer.

Den norske forskriften om land-for-land rapportering går lengre enn det som er angitt i EUs lov og utdyper at «når det er plikt til å gi opplysninger om betalinger skal rapporten også inneholde opplysninger om foretakets investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum, kjøp av varer og tjenester fordelt på de enkelte land hvor foretaket driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog.» (Finansdepartementet, 2013a).

Selskapene må vise i hvilke land deres datterselskap er hjemmehørende, samt hvor mange ansatte det er i hvert enkelt datterselskap (Finansdepartementet, 2013a). Hensikten er å gi et fullstendig bilde av selskapsstrukturen i land-for-land rapporten, noe som vanligvis er skjult for offentligheten. Å ha kjennskap til selskapsstrukturen er nødvendig for å kunne spore interne pengestrømmer (Jacobsen, 2014). Det skal også opplyses om interne rentekostnader mellom datterselskap i samme konsern, dersom selskapene er hjemmehørende i forskjellige jurisdiksjoner (Finansdepartementet, 2013a). Interne lån misbrukes ofte til kunstig overskuddsflytting fra ett land til ett annet (Jacobsen, 2014). En land-for-land rapportering der man er pliktig å opplyse om interne rentekostnader vil forhåpentligvis gjøre det lettere å avdekke slik skatteplanlegging.

Ettersom regnskapsåret 2014 var første rapporteringsår ble de første land-for-land rapportene publisert i 2015. I Prop. 1 LS (2013-2014) ble det uttalt at Finansdepartementet skal evaluere forskrift om land-for-land rapportering tre år etter innføringen, slik at norske erfaringer eventuelt kan spilles inn overfor EU-kommisjonen i forbindelse med deres evaluering av eget lovverk. Finansdepartementet vil i evalueringen gjøre en utredning om hvordan lovverket ytterligere kan bidra til å forhindre skatteplanlegging. De vil også vurdere om det er behov for flere



rapporteringskrav med hensyn til selskapenes virksomhet i jurisdiksjoner hvor det ikke forekommer utvinningsaktivitet (Finansdepartementet, 2013c).

#### **4.4.3 Høringsinstansenes syn på forskrift om land-for-land rapportering**

Majoriteten av høringsinstansene som fikk tilsendt lovforslaget fra arbeidsgruppen i Finansdepartementet hadde en positiv innstilling til en innføring av land-for-land rapportering i Norge. PWYP Norge var positive til forskriften, og de argumenterte for at det er et billig virkemiddel for å sikre like konkurransevilkår for selskaper verden rundt. Videre uttalte de at man kan få slutt på at selskaper benytter skadelige instrumenter og korrupsjon for å øke sin profitt ved en innføring av land-for-land rapportering. PWYP Norge understrekte viktigheten av at alle selskaper med noterte verdipapirer, enten det gjelder egenkapitalinnhenting eller innhenting av fremmedkapital, det vil si all tilgang på kapital i frie kapitalmarkeder, burde bli gjenstand for rapporteringskrav (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013).

Økokrim uttalte at land-for-land rapportering kan virke preventivt mot økonomisk kriminalitet, og vanskeliggjøre særlig korrupsjon og skatteunndragelser. De påpekte også at signaleffekten av å innføre en slik rapporteringsplikt kan være betydelig, samtidig som de negative konsekvensene for de selskapene som omfattes av lovverket synes å være begrenset. Økokrim var dermed utelukkende positive til innføring av land-for-land rapportering i Norge (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013).

Statoil var også en av høringsinstansene som i utgangspunktet støttet land-for-land rapportering. Videre uttalte Statoil at de i flere år frivillig har rapportert betalinger til myndigheter, til tross for at det ikke har vært et lovpålagt krav. De mente at frivillig rapportering kan være et vel så sterkt virkemiddel, og ønsket at innføring av land-for-land rapportering kom i form av en anbefaling fremfor et lovkrav i første omgang (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013).

### **4.5 OECDs BEPS-prosjekt**

#### **4.5.1 Introduksjon til BEPS-prosjektet**

Det er en global utfordring at flernasjonale selskaper driver med aggressiv skatteplanlegging og har mulighet til å omgå de internasjonale skattereglene. Under G20-toppmøtet i Mexico i juni

2012 initierte OECD et prosjekt for å utrede tiltak mot skatteplanlegging blant flernasjonale selskaper. Prosjektet har som mål å hjelpe myndigheter med å beskytte sitt skattegrunnlag, samt tilby økt sikkerhet og forutsigbarhet for skattebetalerne. I tillegg er hensikten å forhindre nye nasjonale regler som medfører dobbeltbeskatning eller restriksjoner for selskaper når det gjelder aktiviteter på tvers av landegrensene. Prosjektet har fått navnet *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) (Deloitte, 2014). OECD forklarer at uttrykket BEPS vil si skattemessige strategier som utnytter hullene i skattereglene med den hensikt å flytte selskapsoverskudd til land der selskapet har lite eller ingen reell aktivitet, men lave skattesatser (OECD, 2015c).

OECDs første rapport tilknyttet BEPS-prosjektet ble publisert 12.februar 2013. Denne rapporten ble fulgt opp med en handlingsplan senere samme år med 15 tiltak mot skatteerosjon og overskuddsflytting. Handlingsplanens mål er å bidra til fundamentale endringer i det internasjonale skattesystemet. 16.september 2014 publiserte OECD de første konkrete anbefalingene i forbindelse med BEPS-prosjektet. Ferdigstillingen av prosjektet med de siste anbefalingene fra OECD kom 5.oktober 2015 (OECD, 2013).

#### **4.5.2 Action 13: Re-examine transfer pricing documentation**

*Action 13: Re-examine transfer pricing documentation* er et av tiltakene i BEPS-prosjektets handlingsplan. Tiltaket går ut på å utarbeide regler som kan øke åpenheten til flernasjonale selskaper. Reglene vil inkludere et krav om at flernasjonale selskaper skal opplyse relevante myndigheter om sin fordeling av inntekt, økonomisk aktivitet og skattebetalinger etter en internasjonal felles mal. Mer konkret vil dette si en form for land-for-land rapportering. OECDs mal for land-for-land rapportering skal være et verktøy skattemyndigheter kan benytte seg av for å vurdere BEPS-relaterte risikoer. Malen for land-for-land rapportering vil kreve at flernasjonale selskaper opplyser om alle land de har virksomhet i, fordelingen av selskapets inntekter og skattebetalinger land for land, samt hvilke type virksomhet hvert datterselskap i konsernet har. BEPS-prosjektets mal for land-for-land rapportering krever at flernasjonale selskaper skal rapportere årlig regnskapsinformasjon som inntekter, resultat før skatt, og betalt og påløpt inntektsskatt fordelt per land. Total sysselsetting, kapital, tilbakeholdt overskudd og materielle verdier i hvert land skal også inkluderes i rapporten (OECD, 2015c).

BEPS-rapporten *Country-by-Country Reporting Implementation Package* ble publisert 8.juni 2015, og inneholder konkrete retningslinjer for hvordan land skal implementere land-for-land rapportering. Denne formen for land-for-land rapportering skiller seg fra annet lignende lovverk, fordi ingen sektorer er unntatt. For å hindre at sensitiv selskapsinformasjon blir lekket til offentligheten er det kun skattemyndighetene i landet selskapet er registrert i som vil ha tilgang til rapportene. Videre foreslår OECD at det kun er flernasjonale selskaper med en samlet årsinntekt som overstiger EUR 750 millioner som vil være rapporteringspliktige (OECD, 2015d).

I implementeringspakken for land-for-land rapportering står det at lovverket bør innføres i land med virkning fra 1.januar 2016. OECD foreslår at selskapene må ferdigstille land-for-land rapporten senest 15 måneder etter regnskapsårets slutt. Det vil si at de første land-for-land rapportene i denne sammenhengen kan forventes å være klare innen 2017 eller starten av 2018 (OECD, 2015d).

## **5 Casestudie: En analyse av Norsk Hydros land-for-land rapport for 2014**

### **5.1 Introduksjon til Norsk Hydro**

Norsk Hydro er en global produsent og leverandør av aluminium, og er notert på Oslo Børs. Hovedkontoret ligger i Norge med Svein Richard Brandtzæg som konsernsjef. Selskapet driver med produksjon, markedsføring og handelsaktiviteter i hele verdikjeden fra utvinning av bauksitt, alumina og energi til fremstilling av primærmetall og valsede aluminiumprodukter, samt resirkulering (Norsk Hydro, 2015d). Norsk Hydro er involvert i aktiviteter i mer enn 50 land på alle kontinenter, og har totalt 12 922 ansatte. Hydros virksomhet omfatter en av verdens største bauksittgruver og verdens største aluminaraffineri, begge lokalisert i Brasil. Produksjonsanleggene for primærmetall ligger i Europa, Canada, Australia, Brasil og Qatar. I 2014 hadde Norsk Hydro totale driftsinntekter på NOK 77,907 millioner og et resultat etter skatt på NOK 1,228 millioner (Norsk Hydro, 2015a).

### **5.2 Norsk Hydros land-for-land rapport for 2014**

Norsk Hydros første land-for-land rapport ble publisert 10.mars 2015. Konsernet har kun utvinningsvirksomhet i Brasil, og derfor er land-for-land rapporten for regnskapsåret 2014 geografisk begrenset til dette landet (Norsk Hydro, 2015c).

Land-for-land rapporten til Norsk Hydro består av opplysninger fordelt på tre datterselskaper i Brasil. Selskapet Mineraco Paragominas S.A graver ut bauksitt som er en nødvendig råvare i aluminiumsproduksjon, og driver dermed med oppstrømsaktiviteter<sup>1</sup> (Norsk Hydro, 2015c).

Selskapet Alunorte - Alumina do Norte do Brasil S.A. drifter aluminaraffineriet Alunorte som raffinerer bauksitt for å produsere alumina, et råmateriale som kreves videre i produksjon av primæraluminium<sup>2</sup> (Norsk Hydro, 2014). Raffinering er en nedstrømsaktivitet da det innebærer å omforme en råvare til et mer ferdig produkt (Store Norske Leksikon, 2009). I en mail fra Norsk Hydro presiserer selskapet bakgrunnen for at aluminaraffineriet er inkludert i land-for-land

---

<sup>1</sup> Se delkapittel 4.4.2 for definisjon på oppstrømsaktivitet i utvinningsindustrien

<sup>2</sup> Se vedlegg 1 for en oversikt over Norsk Hydros verdikjede

rapporten. Norsk Hydro mener det er hensiktsmessig å inkludere aluminaraffineriet fordi det er først her verdiskapingen i bauksittutvinning synliggjøres.

Det tredje selskapet som inkluderes i land-for-land rapporten er Norsk Hydro Brasil Ltda. Dette selskapet driver med administrasjonsaktiviteter knyttet til utvinningsvirksomheten i Brasil (Norsk Hydro, 2015b). I rapporten er det tydelig å se hvilke betalinger som kommer fra hvilket selskap, og rapporten holder dermed betalinger tilknyttet oppstrømsaktiviteter adskilt fra betalinger tilknyttet nedstrømsaktiviteter. Rapporteringen er oversiktlig fordi Norsk Hydro har oppstrømsaktivitet i kun ett land, i tillegg til at det er få selskaper å holde styr på. Dermed konkluderer vi med at det ikke er et problem at Norsk Hydro har inkludert datterselskapet som driver med nedstrømsaktiviteter i sin land-for-land rapport, selv om det ikke er i henhold til forskriften om land-for-land rapportering.

### **5.3 Mer detaljer om land-for-land rapporten**

Forskriftens definisjon på et prosjekt er «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» (Finansdepartementet, 2013a). Norsk Hydro rapporterer kun på selskapsnivå, ikke på prosjektnivå innenfor hvert av de tre selskapene. Forskriften legger opp til rom for tolkning av hva som utgjør et prosjekt, slik at Norsk Hydros utforming av rapporten ikke er direkte i strid med å rapportere på prosjektnivå.

For hvert av de tre selskapene i Brasil gis det opplysninger om skatter og avgifter, royalties, lisensavgifter, betaling for lovpålagte infrastrukturforbedringer, betaling for frivillige infrastrukturforbedringer, investeringer, inntekter, produksjonsvolum og kjøp av varer og tjenester. Skatter og avgifter, royalties og lisensavgifter er igjen fordelt på nasjonale, regionale og lokale myndigheter. En detaljert fordeling av betalinger til myndigheter gjør land-for-land rapporten veldig transparent på dette området. Betalingene er oppgitt i NOK (Norsk Hydro, 2015c). Dermed er disse nøkkeltallene rapportert i henhold til den gjeldende forskriften.

Betalinger tilknyttet produksjonsrettigheter, utbytte, bonuser for funn eller produksjon, og aksjer eller andre eierrettigheter er utelatt fra land-for-land rapporten for 2014. Norsk Hydro

imøtekommer likevel forskrift om land-for-land rapportering på dette punktet, da de har presisert i rapporten at utvinningsaktivitetene ikke medførte slike betalinger i 2014 (Norsk Hydro, 2015c).

Videre inneholder land-for-land rapporten følgende opplysninger om alle selskapene innad i Norsk Hydro-konsernet; hvilket land de er registrert i, antall permanente ansatte, antall midlertidig ansatte og rentekostnader betalt til andre selskaper i konsernet som er hjemmehørende i en annen jurisdiksjon. I de tilfellene hvor rentekostnadene representerer renter på interne lån gitt av morselskapet Norsk Hydro ASA er dette opplyst om i rapporten (Norsk Hydro, 2015c). Denne oversikten er i henhold til forskrift om land-for-land rapportering.

### 5.3.1 Sammenligning av årsregnskapet og land-for-land rapporten for 2014

I land-for-land rapporten er skatter og avgifter betalt til Brasil slått sammen til en post. Det står at posten inneholder skatter og avgifter på inntekt, overskudd og produksjon i Brasil, men at merverdiavgift, inntektsskatt på personer eller salgsskatt er utelatt (Norsk Hydro, 2015c). Ifølge årsregnskapet for 2014 var Norsk Hydro skyldig NOK 343 millioner i inntektsskatt til Brasil (Norsk Hydro, 2015a). I land-for-land rapporten er skatter og avgifter i Brasil NOK 212,725 millioner. Vi tok kontakt med Norsk Hydro for å få en forklaring på dette avviket. Norsk Hydro opplyser at årsaken til avviket er at de to tallene baserer seg på forskjellige forutsetninger. Skatte- og avgiftstallene i land-for-land rapporten inkluderer ikke alle enheter i Brasil, kun de juridiske enhetene som er involvert i utvinningsaktiviteter. I årsrapporten er alle enhetene til Norsk Hydro i Brasil inkludert i regnskapstallene. Videre presiserer de at land-for-land rapporten inkluderer *betalt skatt* i regnskapsåret, mens årsrapporten rapporterer *påløpt skatt* per land<sup>3</sup>. Siden skattebetaling normalt skjer i andre perioder enn når de påløper, vil det oppstå avvik mellom påløpt og betalt skatt. Forskriften om land-for-land rapportering sier at det er plikt til å gi opplysninger om *betalinger* knyttet til utvinningsvirksomhet, og dermed har Norsk Hydro rapportert helt i tråd med lovverket. Derimot mister land-for-land rapporten mye av sin hensikt når den ikke direkte kan sammenlignes med sentrale nøkkeltall i konsernets årsregnskap<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Se vedlegg 2 for en oversikt over påløpt inntektsskatt per land i Norsk Hydros årsrapport for 2014

<sup>4</sup> Dette diskuteres mer i delkapittel 10.5 – Land-for-land rapporten i årsregnskapet

#### **5.4 Delkonklusjon**

Vi konkluderer med at Norsk Hydros land-for-land rapport for 2014 i all hovedsak tilfredsstillende kravene som stilles i dagens lovverk om land-for-land rapportering. Alle opplysninger som er rapporteringspliktige etter forskrift om land-for-land rapportering, er med i rapporten til Norsk Hydro. Rapporten hadde blitt mer oversiktlig og leservennlig om Norsk Hydro hadde opplyst om at skattetall i årsregnskapet og land-for-land rapporten er basert på ulike regnskapsprinsipper.

## **6 Casestudie: En analyse av DNOs land-for-land rapport for 2014**

### **6.1 Introduksjon til DNO**

DNO er et norsk børsnotert olje- og gasselskap som ble grunnlagt i 1971. DNO har hovedkontor i Oslo, men har operasjonell virksomhet i Midtøsten og Nord-Afrika. Selskapet har andeler i letelisenser i Tunisia, De forente arabiske emirater og Somaliland<sup>5</sup>, og har produksjonsvirksomhet i Kurdistanregionen i Irak, Jemen og Oman (DNO, 2015f). DNO er operatør for alle sine lisenser i Kurdistan, Oman, De forente arabiske emirater og Jemen. I Tunisia er DNO operatør for to av tre lisenser (DNO, 2015d).

Det arabiske oljeselskapet RAK Petroleum fra emiratet Ras al-Khaimah<sup>6</sup> har siden 2009 kjøpt seg opp i DNO. I 2012 ble RAK Petroleum sin oljevirksomhet i Oman og De forente arabiske emirater innlemmet i DNO (DNO, 2011). Per 2015 er RAK Petroleum hovedaksjonær i DNO med en eierandel på 40,45% (DNO, 2015e). RAKs administrerende direktør, kurdiske Bijan Mossavar-Rahmani, er styreleder i DNO, mens DNOs konsernsjef er nordmannen Bjørn Dale (DNO, 2015c). I 2014 hadde DNO en total omsetning på USD 452 millioner, men store nedskrivninger bidro til et negativt resultat etter skatt på USD –225,7 millioner (DNO, 2015a).

### **6.2 DNOs land-for-land rapport for 2014**

20.mars 2015 publiserte DNO sin første land-for-land rapport. DNO har i rapporten gitt opplysninger om sin utvinningsvirksomhet i Kurdistan, Jemen, Ras al-Khaimah og Somaliland (DNO, 2015b). Dette er områder med varierende kvalitet på offentlige institusjoner og hvor det forekommer en høy grad av korrupsjon (Globalis, 2013).

Rapporten gir opplysninger om DNOs investeringer, salgsinntekter, kjøp av varer og tjenester, bonuser i forbindelse med funn eller produksjon, betalinger i forbindelse med sosiale bidrag og grunneierkompensasjon fordelt per prosjekt i hvert land. I tillegg er det oppgitt antall ansatte i hvert land i 2014 (DNO, 2015b). Disse opplysningene er i tråd med forskriftens krav til rapportering.

---

<sup>5</sup> En uavhengig republikk i Somalia med selvstendighet fra 1991

<sup>6</sup> Det nordligste emiratet i De forente arabiske emirater



I land-for-land rapporten opplyser DNO at selskapsskatt og særskatter til hvert lands myndigheter er betalt in natura (DNO, 2015b). Forskrift om land-for-land rapportering sier at i tilfeller med betaling in natura til en myndighet skal både relevant mengde, verdien i valuta og tidspunkt for betaling oppgis. Det skal også gis en forklaring på hvordan verdien er fastsatt (Finansdepartementet, 2013a). DNO har kun oppgitt verdien i valuta (i USD millioner), og dermed er land-for-land rapporten mangelfull i henhold til forskriften.

DNOs land-for-land rapport mangler også informasjon om interne rentekostnader. Årsaken viser seg, etter å ha vært i kontakt med DNO, at konsernet ikke hadde rentekostnader fra sine datterselskap i 2014. Leserne av land-for-land rapporten kan få et inntrykk av at DNO unnlater viktig informasjon. DNO har heller ikke inkludert en oversikt som gir rapporteringspliktig informasjon om samtlige datterselskap i konsernet, slik forskriften krever.

I denne rapporten er et prosjekt definert som en operasjonell virksomhet regulert av en lisens. En lisens er en utvinningstillatelse som gir rettigheter til undersøkelse, leteboring og utvinning innenfor et angitt geografisk område og innen et begrenset tidsrom (DNO, 2015a). Dersom man får tildelt en lisens er det vanlig, spesielt i Midtøsten, å inngå Production Sharing Contracts (PSC). Det er en kontrakt mellom et selskap<sup>7</sup> og en vertsmyndighet<sup>8</sup> der selskapet bærer alle kostnader forbundet med leting, utvikling og produksjon, mot at selskapet får en eierandel av produksjonen i retur. Selskapet er også pliktig å betale royalty til vertsmyndighetene. I rapporten til DNO oppgir de både totalt produksjonsvolum, Working Interest produksjonsvolum (WI) og sin andel av produksjonsvolumet, Net Entitlement produksjon (NE). Produksjonsvolumene er oppgitt i boepd<sup>9</sup> som er et vanlig produksjonsmål i petroleumsindustrien (DNO, 2015b). WI produksjon er dermed bruttoproduksjon av petroleum for lisensen DNO eier gjennom en PSC. NE produksjon vil si andelen av produksjonen som rettmessig tilhører DNO gjennom en PSC (DNO, 2015a). Rapportering av produksjonsvolum er dermed i henhold til forskriften.

---

<sup>7</sup> Eller en gruppe av selskaper

<sup>8</sup> En vertsmyndighet er myndighetene i det landet det utvinnes petroleum fra

<sup>9</sup> boepd – Barrels of Oil Equivalent Per Day

### 6.2.1 Sammenligning av årsregnskapet og land-for-land rapporten for 2014

Inntektstallene i årsregnskapet og land-for-land rapporten er ikke sammenlignbare. DNO opplyser i en mail at inntektstallene i års- og kvartalsrapporter er beregnet som NE tall, mens inntektstallene i land-for-land rapporten er oppgitt som WI tall. DNO begrunner dette med at WI tall er nyttige å bruke ved sammenligning av land med ulike skatteregimer. Vi mener at land-for-land rapporten mister en del av sin hensikt når inntektstallene ikke kan relateres til årsregnskapet<sup>10</sup>.

I samme mail opplyser DNO at forskjellen mellom WI tall og NE tall er skatt. Vi sendte en oppfølgingsmail for å få en oppklaring i hva slags skatt som utgjør forskjellen og fikk som svar at «avviket mellom WI tall og NE tall kan sammenlignes med differansen mellom den norske petroleumsskatten på 78% og selskapsskatten på 27%». Driftsinntektene som er beregnet etter NE metoden summeres i årsregnskapet til USD 452 millioner (DNO, 2015a). I land-for-land rapporten er totale WI inntekter for DNO på USD 837,3 millioner (DNO, 2015b). Dette gir en tydelig indikasjon på at inntektene i land-for-land rapporten er basert på en annen forutsetning enn inntektene i årsregnskapet. Derimot anser vi det som lite transparent å selv måtte kontakte DNO for å få en oppklaring på inntektstallene. Vi mener at disse opplysningene burde vært inkludert i land-for-land rapporten.

DNO betaler særskatt<sup>11</sup> in natura til kurdiske myndigheter. Imidlertid er det stor usikkerhet knyttet til Kurdistans skatteregler, da det foreløpig ikke er utarbeidet et veletablert skatteregime for regionen. Dette er årsaken til at DNO ikke har oppført inntektsskatt tilknyttet sin utvinningsvirksomhet i Kurdistan i sin land-for-land rapport. I årsrapporten for 2014 forklarer DNO at de ikke vil føre opp sin utsatte skatteforpliktelse til Kurdistan før et veletablert skatteregime er innført (DNO, 2015a). Utelatelsen av denne opplysningen er viktig, og burde dermed vært inkludert i land-for-land-rapporten.

---

<sup>10</sup> Dette diskuteres mer i delkapittel 10.5 – Land-for-land rapporten i årsregnskapet

<sup>11</sup> DNO presiserer ikke hva særskatten innebærer, men vi antar at den er tilknyttet utvinningsvirksomhet

### **6.3 Delkonklusjon**

DNOs land-for-land rapport for 2014 fremstår som lite transparent fordi den mangler opplysninger som vi mener hadde kostet lite for DNO å inkludere i rapporten. Dette er opplysninger om status angående interne rentekostnader, fullstendige opplysninger om skatt betalt in natura, om utelatelsen av skatteopplysninger til Kurdistan og forskjellen mellom inntektstall i land-for-land rapporten og årsregnskapet. Dermed konkluderer vi med at DNOs første land-for-land rapport er mangelfull i henhold til forskriften om land-for-land rapportering. Det er ekstra viktig at selskaper som DNO, med operasjonell virksomhet i land som topper FNs korrupsjonsindeks (Globalis, 2013), har en land-for-land rapport som bidrar til åpenhet om pengestrømmer.

## **7 Casestudie: En analyse av Statoils land-for-land rapport for 2014**

### **7.1 Introduksjon til Statoil**

Statoil er et internasjonalt energiselskap med virksomhet i 37 land. Statoil har ca. 22 500 ansatte på verdensbasis, og er børsnotert i New York og Oslo (Statoil, 2015e). Den norske stat er hovedaksjonær i Statoil og hadde per juni 2015 en eierandel på 67% (Statoil, 2015b). Siden tidlig 1970-tallet har Statoil vært en av de mest sentrale aktørene innen norsk petroleumsindustri, og har bidratt til at Norge i dag er et av de mest produktive petroleumslandene i verden. I 2014 foregikk 39 % av verdiskapningen utenfor Norge (Statoil, 2015e).

Statoil ønsker å være et foregangsselskap innen sin industri. De er opptatt av å bidra til et sterkere lokalsamfunn i alle områdene de opererer i, og viser dette gjennom en rekke prosjekter som innebærer blant annet minerydding, støtte til lokalt entreprenørskap, støtte til lokal infrastruktur og opplæring av lokale ansatte (Statoil, 2015c).

### **7.2 Statoils land-for-land rapport**

19. mars 2015 publiserte Statoil sin første land-for-land rapport i rapporten *Payments to governments* (Statoil, 2015a). Samme dag publiserte Statoil *Sustainability report*. Vi vil starte med å gi en presentasjon av deler av *Sustainability report*, da den kan forveksles med en land-for-land rapport.

#### **7.2.1 Sustainability report**

*Sustainability report* handler om hvilke grep Statoil tar for å være bærekraftig i sin drift (Statoil, 2015d). Statoil har i flere år publisert en konsolidert tabell<sup>12</sup> som en del av sin *Sustainability report*. Tabellen ligner veldig på en land-for-land rapport. Den inkluderer de fleste punktene Statoil er lovpålagt å rapportere i en land-for-land rapport, men tallene er ikke fordelt på prosjektbasis, og de skiller heller ikke tydelig mellom tall fra oppstrøms- og nedstrømsvirksomhet. I en mail fra Statoil får vi vite at selskapet har valgt å beholde formatet på tabellen i *Sustainability report* også etter at den norske land-for-land forskriften trådte i kraft. Statoil forklarer at årsaken til dette er at det finnes brukere som kun leser *Sustainability report*.

---

<sup>12</sup> Se vedlegg 5 for konsolidert tabell fra *Sustainability report*

Tabellen i *Sustainability report*, kombinert med at Statoils land-for-land rapport heter *Payments to governments*, gjør det vanskelig for leseren å forstå hva som utgjør selve land-for-land rapporten.

### **7.3 Rapport om Payments to governments**

I innledningen til rapport om *Payments to governments* opplyser Statoil at de i 2014 hadde produksjon i Algerie, Angola, Aserbajdsjan, Brasil, Canada, Libya, Nigeria, Norge, Russland og Storbritannia<sup>13</sup>. Videre hadde Statoil letelisenser i hele 18 land i 2014 (Statoil, 2015a). Det vil si at Statoil driver utvinning i land med varierende kvalitet på institusjoner og demokrati, og opererer dermed i land med stor fare for korrupsjon (Globalis, 2013).

#### **7.3.1 Rapportering av skatter, royalties, avgifter, bonuser, vertsmyndigheters eierandel og produksjonsvolum**

*Payments to governments* inneholder en oversikt som viser betalte skatter, royalties, avgifter, bonuser og vertsmyndighetenes eierandel av produksjonen i volum<sup>14</sup> og i NOK. Nøkkeltallene er oppgitt per land i en konsolidert tabell som vist i vedlegg 6. Videre i rapporten gis det en egen oversikt over hvert land, hvor tallene er videre fordelt per prosjekt (Statoil, 2015a)<sup>15</sup>. Her presenteres også Statoils produksjonsvolum for hvert land. Denne delen av rapporten omfatter kun oppstrømsvirksomhet<sup>16</sup>, og er dermed i tråd med forskriften om land-for-land rapportering.

Statoil informerer i rapporten at de i 2014 ikke overførte eierrettigheter eller betalte utbytte for produksjonsrettigheter, rettigheter eller royalties. Det opplyses om at de heller ikke har gjort kontraktsfestede investeringer til infrastrukturforbedringer (Statoil, 2015a). Det er dermed rapportert i henhold til land-for-land forskriften på dette området.

---

<sup>13</sup> Se vedlegg 3 for kart over Statoils globale virksomhet

<sup>14</sup> mboe - million barrels of oil equivalent

<sup>15</sup> Se vedlegg 7 for et eksempel på betalinger fordelt på prosjektnivå for Algerie

<sup>16</sup> Se vedlegg 4 for en oversikt over Statoils verdikjede

### 7.3.2 Rapportering av skatter betalt in natura

Statoil betaler en andel av sine skatter in natura<sup>17</sup>. De verdsettes basert på markedsprisen ved betalingstidspunktet. Selskapet har videre spesifisert relevant mengde i mmboe (Statoil, 2015a). Statoil rapporterer dermed skatter betalt in natura i henhold til forskriften om land-for-land rapportering.

### 7.3.3 Rapportering av investeringer, inntekt, kjøp av varer og tjenester og produksjonsvolum

I rapporten *Payments to governments* er det presentert en tabell<sup>18</sup> som viser investeringer, inntekter, kjøp av varer og tjenester og produksjonsvolum for alle land de har virksomhet. Ved en sammenligning av totale inntekter rapportert i land-for-land rapporten og totale inntekter i årsregnskapet for 2014, kommer det frem at totale inntekter er på NOK 606,8 milliarder i begge rapporter (Statoil, 2015e). Det betyr at Statoil har rapportert inntekter for både oppstrøms- og nedstrømsvirksomhet i sin land-for-land rapport for 2014. Statoil har for eksempel valgt å inkludere Danmark, Tyskland og Bahamas, selv om det kun foregår nedstrømsaktiviteter<sup>19</sup> i disse landene (Statoil, 2015a)<sup>20</sup>. Tabellen er derfor ikke i samsvar med forskriften om land-for-land rapportering, da den krever rapportering om oppstrømsvirksomhet.

### 7.3.4 Rapportering av datterselskaper i Statoil-konsernet

Siste del av *Payments to governments* inneholder en oversikt over alle Statoils datterselskap. Det oppgis i hvilket land selskapene er registrert og hvilke land de opererer i, antall ansatte per selskap og hvert selskaps netto interne rentekostnader til datterselskap som er hjemmehørende i andre jurisdiksjoner (Statoil, 2015a). Dette er i samsvar med forskrift om land-for-land rapportering.

---

<sup>17</sup> Se vedlegg 8 for et eksempel på Statoils skatter betalt in natura

<sup>18</sup> Se vedlegg 9 for en tabell over investeringer, inntekter, kjøp av varer og tjenester og produksjonsvolum land for land

<sup>19</sup> Nedstrømsaktivitetene som foregår i de nevnte landene er markedsføring og raffinering

<sup>20</sup> Se vedlegg 3 for en oversikt over Statoils globale virksomhet

### 7.3.5 Sammenligning av årsregnskapet og land-for-land rapporten for 2014

Skattetallene oppgitt i rapporten *Payments to governments* og årsregnskapet er ulike, da vi får opplyst at det benyttes ulike regnskapsstandarder i de to rapportene. Årsregnskapet er basert på regnskapsstandarden *International Financial Reporting Standard* (IFRS), og tallene er dermed oppgitt som bokførte verdier. I en mail fra Statoil forklares det at rapport om *Payments to governments* er basert på kontantprinsippet. Prinsippet går ut på at skattebetalingene er tidfestet ved faktisk betaling (Skatteetaten, 2015). Tallene i rapport om *Payments to governments* og årsregnskapet er derfor ikke direkte sammenlignbare i det enkelte kalenderår. Dette gjør at rapport om *Payments to governments* ikke oppnår en del av sin hensikt<sup>21</sup>.

### 7.4 Delkonklusjon

Statoils land-for-land rapport er langt på vei i henhold til forskrift om land-for-land rapportering, da den har med mange av punktene som er rapporteringspliktige. For å oppnå en fullverdig land-for-land rapport burde Statoil adskilt oppstrømstall tydeligere fra nedstrømstall, da forskriften om land-for-land rapportering krever rapportering fra oppstrømsvirksomhet. Statoil på sin side mener at de har opptrådt i tråd med lovverket, samt vært mer detaljerte enn nødvendig i sin rapportering (Solberg, 2015). Hovedproblemet med Statoil sin rapportering er at tallene ikke bygger på samme forutsetninger, og dermed ikke er sammenlignbare. Et eksempel er at betalt skatt er rapportert i henhold til forskriften, altså kun for oppstrømsvirksomhet, mens totale inntekter er rapportert for både oppstrøms- og nedstrømsvirksomhet. En land-for-land rapport med kun oppstrømstall ville vært i henhold til land-for-land forskriften. Statoil har store aktiviteter i land som scorer høyt på FNs korrupsjonsindeks (Globalis, 2013), og det er derfor ekstra viktig at de rapporterer i henhold til forskrift om land-for-land rapportering. Det er særlig viktig der det ytes naturalytelser som betaling eller infrastrukturinvesteringer.

---

<sup>21</sup> Dette diskuteres mer i delkapittel 10.5 – Land-for-land rapporten i årsregnskapet

## **8 Oppnås hensikten med forskrift om land-for-land rapportering?**

Forskrift om land-for-land rapportering ble innført i Norge for å bidra til å avdekke korrupsjon og skatteplanlegging hos flernasjonale selskaper (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013). Dette kapitlet undersøker derfor i hvilken grad de tre land-for-land rapportene er egnet til å oppnå hensikten med forskriften slik den er utformet i dag.

### **8.1 Er land-for-land rapportene egnet til å avdekke korrupsjon?**

Den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering har som hensikt "å forhindre og avdekke korrupsjon, og/eller til å bidra til økt åpenhet om kompensasjonen stater mottar som motytelse for deres naturressurser" (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013). Vi har derfor gjort en vurdering om Norsk Hydro, DNO og Statoil sine land-for-land rapporter er tilstrekkelige til å avdekke eventuelle korrupsjonsaktiviteter i landene de utvinner naturressurser.

Med tanke på at Norsk Hydro, DNO og Statoil opererer i land som etter FNs oversikt er noen av verdens mest korrupte land (Globalis, 2013), gir en rapportering av betalinger til myndigheter god oversikt over hvilken risiko for korrupsjon selskapene står ovenfor. Derimot har parter som er innblandet i korrupsjon sterke insentiver til å skjule denne formen for kriminelle handlinger. Korrupsjon blir sjeldent oppdaget gjennom revisjon av konsernets årsregnskap, og blir ofte skjult i legitime transaksjoner (Eriksen & Søreide, 2015) som eksempel betaling for lisenser eller betaling i form av utbedring av infrastruktur. Land-for-land rapportene til Statoil, Norsk Hydro og DNO er derfor ikke egnet til å avdekke eventuell korrupsjon. Det er naivt å tro at land-for-land rapportering vil kunne avdekke korrupsjon i stor grad.

Land-for-land rapportene oppnår hensikten om å synliggjøre selskapenes betalinger til myndigheter. Gjennom åpenhet om pengestrømmer kan myndighetene stilles til ansvar for hvordan inntektene anvendes i større grad. Dette kan på lengre sikt bidra til mindre korrupsjon og et bedre styresett, noe som legger et godt grunnlag for økonomisk og sosial utvikling (EITI, 2013). Det er imidlertid en svakhet at betalingene i de tre land-for-land rapportene ikke kan settes i en kontekst med selskapenes profitt i hvert land. Det gjør det vanskelig å vurdere rimelighetene av betalingene.



Økte krav til rapportering, for eksempel gjennom land-for-land rapportering, vil medføre at selskaper må bruke mer ressurser på å skjule eventuell korrupsjon. Dette vil medføre større transaksjonskostnader for selskaper som driver med korrupsjon eller opererer i land med sterke tradisjoner for korrupsjon, og dermed kan land-for-land rapportering ha en preventiv effekt.

Styrets og ledelsens ansvar for at selskapet skal etterleve gjeldende lover og regelverk, er blitt strengere håndhevet de siste årene i Norge (Eriksen & Søreide, 2015). Land-for-land rapportering gir dokumentasjon på hvilke betalinger selskapet har hatt til myndigheter. Dersom en slik rapportering blir ansett som dokumentasjon på at styret og ledelsen burde vært informert og fått innsyn i hvordan selskapet gjennomfører betalinger til myndigheter, kan en slik rapportering gi selskapet et insentiv til å sette korrupsjonsforebygging på dagsorden. Dette kan for eksempel foretas gjennom en forbedring av kvaliteten på egne compliancesystemer, og på denne måten kan land-for-land forskriften også ha en preventiv effekt mot korrupsjon.

### **8.1.1 Delkonklusjon**

Hensikten med forskrift om land-for-land rapportering oppnås delvis når det gjelder korrupsjon. Land-for-land rapportering kan ikke direkte avdekke korrupsjon, men den kan ha en preventiv effekt. Et eksempel på en preventiv effekt er økte transaksjonskostnader for å skjule korrupsjonen. Land-for-land rapportene oppnår hensikten om å synliggjøre betalinger til myndigheter. Økt bevissthet om land-for-land rapportering kan bidra til et større fokus på å forhindre korrupsjon blant selskapenes styre og ledelse. Dette er også i eierens interesse, da stadig flere investorer stiller krav til å avstå fra å investere i selskaper som driver med korrupsjon (Hegnar, 2015).

Det er viktig at forskrift om land-for-land rapportering ikke blir en hvilepute for myndighetene. Det kan være en fare for at myndighetene anser seg som "ferdig" med å bekjempe korrupsjon siden de har innført land-for-land rapportering. Imidlertid viser vår gjennomgang av de tre land-for-land rapportene at en slik måloppnåelse ikke er innfridd, ettersom forskriften ikke avdekker korrupsjon.

## **8.2 Er land-for-land rapportene egnet til å avdekke skatteplanlegging?**

Den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering krever ikke at det skal gis detaljerte opplysninger om datterselskaper med støttefunksjoner i konsernet. Den krever kun at land-for-land rapporten skal gi informasjon om interne rentekostnader og antall ansatte i disse selskapene. Dette gjør det mulig å skjule viktige opplysninger i selskaper lokalisert i skatteparadiser. Vi har blant annet tatt utgangspunkt i selskapsregistrene i land-for-land rapportene i vurderingen om de er egnet til å avdekke skatteplanlegging. DNO har valgt å utelate sitt selskapsregister fra sin land-for-land rapport, slik at fokuset vårt har vært på Norsk Hydros og Statoils selskapsregistre.

Betalt skatt i prosent av salgsinntekter er et nøkkeltall som vi mener kan brukes til å indikere skatteplanlegging<sup>22</sup>. Da land-for-land rapportene i våre casestudier er ureviderte og til tider mangelfulle, er det vanskelig å ha fullstendig tillit til at de rapporterte tallene er korrekte og/eller sammenlignbare. Vi har likevel gjort et forsøk på å beregne betalt skatt i prosent av salgsinntekter land-for-land for å se om rapportene er egnet til å avdekke skatteplanlegging.

### **8.2.1 Norsk Hydro**

Informasjonen som gis i selskapsregisteret i Norsk Hydros land-for-land rapport kan gi en indikasjon på den reelle aktiviteten til datterselskapene. Selskapsregisteret viser at Norsk Hydro har selskaper registrert i USA, men det er ikke spesifisert hvilke delstater (Norsk Hydro, 2015c). Stavanger Aftenblad belyste i en artikkel fra 2012 at Norsk Hydro har selskaper i delstaten Delaware, USA (Stavanger Aftenblad, 2015). I en mail fra Norsk Hydro får vi opplyst at holdingselskapet Norsk Hydro North America Inc. og selskapet Hydro Aluminium Metals USA Llc. er registrert i Delaware. Dette er selskaper som kun utøver støttefunksjoner for konsernet. I Stavanger Aftenblads artikkel begrunner Norsk Hydro lokaliseringen med at selskapslovgivningen er tydelig, velutviklet og forutsigbar i Delaware, og dermed enkel å forholde seg til (Stavanger Aftenblad, 2012). Ifølge selskapsregisteret i land-for-land rapporten har de to selskapene i Delaware ingen ansatte (Norsk Hydro, 2015c). Delaware oppfyller alle kjennetegn på et skatteparadis (Utenriksdepartementet, 2009a), og vi mener derfor at denne lokaliseringen kan tyde på at Norsk Hydro driver med skatteplanlegging.

---

<sup>22</sup> Dette nøkkeltallet diskuteres mer i delkapittel 10.3 - Mangelfull land-for-land rapportering av kostnader og annen skatterelatert informasjon

Salgsinntekter og skattebetalinger er allerede rapporteringspliktige størrelser etter den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering. Norsk Hydro har rapportert detaljert fra tre selskaper i Brasil i sin land-for-land rapport for 2014. Vi har derfor brukt de rapporterte tallene for 2014 til å beregne betalt skatt i prosent av salgsinntekter for Norsk Hydros utvinningsvirksomhet i Brasil. De tre selskapene, til tross for høye salgsinntekter, betalte til sammen 1,722 %<sup>23</sup> skatt av salgsinntekter i 2014. Det vil si at Norsk Hydro er svært lavt beskattet for sin utvinningsvirksomhet i Brasil for 2014.

#### **8.2.1.1 Norsk Hydro - delkonklusjon**

Betalt skatt i prosent av salgsinntekt gir en skattebetaling på 1,722 % i Brasil for Norsk Hydro sin utvinningsvirksomhet. En så lav skattebetaling i prosent av salgsinntekt kan indikere at Norsk Hydro benytter skatteplanlegging. Derimot er det vanskelig å ha tillit til tallene som er oppgitt i land-for-land rapporten, da tallene ikke er reviderte eller kontrollert av en myndighet. Norsk Hydro har flere selskaper registrert i Brasil enn de som er rapporteringspliktige i henhold til gjeldende forskrift om land-for-land rapportering. Den totale skattebetalingen i prosent av salgsinntekter kan derfor være både høyere og lavere enn det som kan beregnes fra land-for-land rapporten 2014.

Vi konkluderer med at Norsk Hydros selskapsregister i land-for-land rapporten ikke gir nok informasjon til å avdekke skatteplanlegging. Ved å benytte informasjon innhentet fra andre kilder sammen med land-for-land rapportens selskapsregister, fant vi indikasjoner på at Norsk Hydro driver med skatteplanlegging. For å oppnå forskriftens hensikt om å avdekke skatteplanlegging er det viktig at det stilles krav om detaljert rapportering fra alle datterselskapene, også selskaper som utøver støttefunksjoner for konsernet<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> Se vedlegg 10 for utregning av betalt skatt i prosent av salgsinntekter for Norsk Hydro og DNO

<sup>24</sup> Dette diskuteres mer i delkapittel 10.2.1 – Datterselskaper som utøver støttefunksjoner unnlates fra rapportering

## 8.2.2 DNO

DNO betalte skatt til myndighetene i Kurdistan, Oman og Jemen i 2014. I Kurdistan betalte DNO skatt i prosent av WI salgsinntekt<sup>25</sup> på 48,712% i 2014. I Oman utgjorde betalt skatt 63,853% av WI salgsinntekt, og i Jemen utgjorde betalt skatt 37,796% av WI salgsinntekt. Ut ifra tallene som er tilgjengelig i land-for-land rapporten for 2014, betaler DNO en stor andel skatt i prosent av salgsinntekter i landene de har utvinningsvirksomhet. Nøkkeltallet betalt skatt i prosent av salgsinntekt gir dermed ingen indikasjon på at DNO benytter skatteplanlegging. Det er imidlertid knyttet usikkerhet til om DNOs rapporterte skattebetalinger direkte kan sammenlignes med WI salgsinntekter, og derfor har våre beregninger en begrenset nytteverdi.

## 8.2.3 Statoil

### 8.2.3.1 Statoils selskapsregister i *Payments to governments*

Statoils internbank er lokalisert i Belgia, noe det opplyses om i rapport om *Payments to governments*. Statoil har uttalt at forretningsmessige fordeler som kompetanse, erfaringsoverføring fra andre flernasjonale selskaper og stordriftsfordeler er årsaken til at internbanken ligger i Belgia (Bjørnestad, 2014). Det er en relativt lav skattesats på renteinntekter for selskaper i Belgia og dermed gunstig å lokalisere egenkapital her. Det har resultert i at flere flernasjonale selskaper har etablert sin internbank i dette landet (Finansdepartementet, 2014b). Derfor mener vi det er grunnlag for å tro at skattemessige forhold har spilt en stor rolle i Statoils plassering av internbank.

Vi har fått en bekreftelse fra Statoil at 24 av 27 datterselskaper i USA er registrert i delstaten Delaware i 2015. Statoil har tidligere uttalt at plasseringen er på grunn av Delawares næringsvennlige, rettfærdige og forutsigbare lovverk (Sverdrup, 2012). Det er likevel rimelig å anta at Statoil har datterselskap i Delaware på grunn av skattemessige forhold. I rapporten om *Payments to governments* for 2014 opplyses det at kun tre av 27 datterselskaper i USA har ansatte. Dette tyder på at mange av Statoils selskaper i Delaware er gjennomstrømmingsselskaper. Det er dermed grunnlag for å tro at Statoil driver med skatteplanlegging.

---

<sup>25</sup> Se delkapittel 6.2 – DNOs land-for-land rapport for 2014 for DNOs definisjon av WI inntekter

Statoils selskapsregister i rapporten om *Payments to governments* (2015) viser at konsernet i tillegg har datterselskaper på typiske skatteparadiser som Cayman Islands og De britiske jomfruøyene. På Cayman Islands har Statoil registrert ett selskap<sup>26</sup>, og Statoil oppgir i *Payments to governments* at dette selskapet er uten ansatte og med virksomhet på Cayman Islands. Ifølge selskapsdatabasen Orbis er dette et holdingselskap med adresse i Ugland House, en adresse de deler med omtrent 19 000 andre selskaper (Berglihn, 2015). Dette gir grunnlag for å anta at selskapet på Cayman Islands er lokalisert her utelukkende på grunn av skattemessige forhold.

De britiske jomfruøyene har langt flere registrerte selskaper enn innbyggere, og karakteriseres som et typisk skatteparadis (Attac, u.d). På De britiske jomfruøyene har Statoil registrert fem selskaper, alle med null ansatte. Det foregår ingen reell aktivitet her, da samtlige selskaper registrert på De britiske jomfruøyene har utvinningsvirksomhet i Nigeria<sup>27</sup>. Dette tyder på at selskapene på De britiske jomfruøyene utelukkende fungerer som postbokselskaper.

På Statoils nettside står det at selskapet Statoil Holding Nederland B.V. eier flere av konsernets internasjonale prosjekter (Statoil, 2014). Ifølge *Payments to governments* er dette det eneste selskapet av totalt 25 Statoilselskaper i Nederland som har ansatte. 10 av de 25 selskapene er både registrert og har virksomhet i Nederland. De resterende 15 selskapene er registrert i Nederland, men opererer i ulike land Statoil har utvinningsvirksomhet (Statoil, 2015a). Med tanke på at Nederland er et mye brukt gjennomstrømningsland, tyder dette på at flere av Statoils datterselskaper i Nederland er gjennomstrømningsselskap. Selskapsregisteret til Statoil i *Payments to governments* gir dermed grunn til å anta at Statoil driver med skatteplanlegging.

### **8.2.3.2 Betalt skatt i prosent av salgsinntekter**

Statoil oppgir i rapport om *Payments to governments* at betalt skatt rapporteres kun for oppstrømsvirksomhet (Statoil, 2015a). Ved å sammenligne totale salgsinntekter i land-for-land rapporten med totale inntekter i årsregnskapet for 2014, er disse identiske på NOK 606,8 milliarder. Det vil si at inntekter rapportert i land-for-land rapporten inkluderer tall fra både

---

<sup>26</sup> Northern LNG Transport Co. II, Ltd

<sup>27</sup> Statoil har ikke inkludert Cayman Islands eller De britiske jomfruøyer på sitt kart over hvor i verden de har virksomhet og hva slags virksomhet de har i hvert land. Se vedlegg 3 for kart over Statoils globale virksomhet

oppstrøms- og nedstrømsvirksomhet. Det har dermed ingen nytteverdi å beregne betalt skatt i prosent av salgsinntekter for 2014, da salgsinntekter og skattebetalinger er basert på ulike forutsetninger. Statoils rapportering av betalt skatt for 2014 kan dermed ikke settes i en kontekst som gjør det mulig å synliggjøre eventuell skatteplanlegging.

### **8.2.3.3 Statoil - delkonklusjon**

Det har ingen hensikt å beregne betalt skatt i prosent av salgsinntekt ut fra rapport om *Payments to governments* til Statoil for 2014. Derfor har vi ikke brukt dette nøkkeltallet til å vurdere om rapporten er egnet til å avdekke skatteplanlegging. Selskapsregisteret i Statoils land-for-land rapport gir, i samme tilfelle som for Norsk Hydro, en indikasjon på at det foregår skatteplanlegging. I Statoils tilfelle er man ikke like avhengig av å innhente informasjon fra andre kilder for å få denne innsikten, men Statoils land-for-land rapport er ikke alene tilstrekkelig for å avdekke skatteplanlegging.

## **8.3 Delkonklusjon**

Vi konkluderer med at land-for-land rapportene til Norsk Hydro, DNO og Statoil ikke er tilstrekkelige til å kunne avdekke korrupsjon eller skatteplanlegging i tilfredsstillende grad. Derimot oppnås hensikten om å synliggjøre selskapenes betalinger til myndigheter. I tillegg kan land-for-land rapportene ha en preventiv effekt ved at en slik rapportering gjør det vanskeligere og dermed mer kostbart å skjule korrupsjon. Land-for-land rapportene til Norsk Hydro og Statoil gir visse indikasjoner på at det foregår skatteplanlegging, men DNOs land-for-land rapport er ikke egnet til å avdekke skatteplanlegging.

Totalt sett viser denne gjennomgangen at forskrift om land-for-land rapportering bør utvides og forbedres på enkelte områder. Eksempler på endringer som vi mener kan forbedre den gjeldende forskrift, er krav om rapportering av totale kostnader og/eller betalt skatt i prosent av salgsinntekter, krav til revisjon av land-for-land rapporten og krav om detaljert rapportering fra samtlige datterselskaper i konsernet. Slike endringer vil bidra til at hensikten om å forhindre korrupsjon og avdekke skatteplanlegging kan oppnås i større grad.

## **9 Oppfølging av forskrift om land-for-land rapportering i Norge**

Det er nødvendig å ha en myndighet som håndhever forskrift om land-for-land rapportering. I dag er det ingen myndighet i Norge som har oversikt over hvilke selskaper som faktisk er rapporteringspliktig etter lovverket om land-for-land rapportering. Dette bekreftes av finansminister Siv Jensen 12.mai 2015 i et skriftlig svar til stortingsrepresentant Truls Wickholm. Finansministeren svarer at det vil være hensiktsmessig å måle effekten av forskriften først når land-for-land rapporter fra flere regnskapsår blir tilgjengelig. Hun minner om at Finansdepartementet tar sikte på å evaluere den norske land-for-land forskriften etter tre år, i forbindelse med EU-kommisjonens evaluering av eget lovverk. Finansministeren forklarer at Finanstilsynet heller ikke er pålagt å føre kontroll over land-for-land rapportene. Det vil si at dagens lovverk utelukkende er basert på tillit. Finansministeren bekrefter i samme svar at selskaper som i dag har en mangelfull rapport ikke vil bli bedt om å utarbeide en ny (Stortinget, 2015c).

### **9.1 Enighet på Stortinget om å styrke forskrift om land-for-land rapportering**

I forbindelse med Finanskomiteens behandling av revidert nasjonalbudsjett for 2015 ble samtlige partier på Stortinget enige om et forslag til vedtak som skal styrke forskriften om land-for-land rapportering. I en pressemelding fra Stortinget 19.juni 2015 ber de Regjeringen gjennomgå effekten av dagens forskrift og måle den opp mot Stortingets målsetting om å synliggjøre skatteplanlegging. De ber Regjeringen om å sikre at relevante opplysninger tilknyttet land-for-land rapporteringen fra datterselskaper og støttefunksjoner i tredjeland kommer frem i regnskapet. Stortinget vil også at det skal etableres et eget tilsyn for rapporteringspliktige selskaper etter land-for-land forskriften (Stortinget, 2015a). Et tilsyn vil ha virkemidler til å følge opp forskriften, i tillegg til at det vil medføre at land-for-land rapportering blir tatt mer på alvor av selskapene.

### **9.2 Oppdatering fra finansministeren om styrking av forskriften om land-for-land rapportering**

24.september 2015 stilte stortingsrepresentant Truls Wickholm et nytt skriftlig spørsmål til finansministeren om hvordan vedtaket fra Stortinget blir fulgt opp og om det vil sendes en

forskrift ut på høring i nærmeste fremtid. Finansministeren svarte 1.oktober 2015 at hun vil vente med en evaluering av forskriften til det har gått to regnskapsår, det vil si at det tidligst vil komme et forslag til nødvendige regelendringer i løpet av 2016 (Stortinget, 2015d). Finansdepartementet ombestemte seg kort tid etter og bekreftet 14.oktober 2015 at de tar sikte på å sende ut et høringsforslag om land-for-land rapportering i løpet av høsten 2015 (Stortinget, 2015b). Dette betyr at en evaluering av forskriften om land-for-land rapportering kan starte tidligere enn først antatt.

### **9.3 Manglende håndhevelse av forskrift om land-for-land rapportering i Norge**

Så langt har praksisen vært å ikke håndheve forskriften om land-for-land rapportering. Dette har medført at de publiserte rapportene er ulike i både form og innhold. Finansdepartementet kan derfor risikere å ha et begrenset utvalg av rapporter å basere sin evaluering på. Dette vil gjøre arbeidet med å evaluere forskriften mer omfattende enn om en myndighet til å håndheve forskriften hadde vært på plass 1.januar 2014.

Det gir ingen mening å ha et lovverk for land-for-land rapportering i Norge uten å ha en myndighet som håndhever den. Casestudiene i vår utredning viser at tillitssystemet som praktiseres i dag ikke fungerer, da de tre rapportene vi har sett på har vesentlige mangler. Finansdepartementet har hatt ansvaret for utarbeidelsen av den norske land-for-land forskriften, og derfor mener vi at departementet også bør delegeres ansvaret for håndhevelse av forskriften dersom de ikke skal ha ansvaret for det selv. Helt konkret mener vi at det bør føres en oversikt over hvilke flernasjonale selskaper som er rapporteringspliktige etter den norske land-for-land forskriften. Videre bør en myndighet ha ansvar for å håndheve forskriften, det vil si å følge opp og eventuelt sanksjonere selskaper som ikke publiserer eller har mangelfulle rapporter. Håndhevelse av forskriften bør også innebære å varsle de rette myndigheter dersom land-for-land rapportene gir sterke indikasjoner på korrupsjon og/eller skatteplanlegging.



## **10 Kritikk til den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering og forslag til forbedringstiltak**

Våre casestudier av Norsk Hydro, DNO og Statoil sine land-for-land rapporter for 2014 viser at forskrift om land-for-land rapportering må forbedres dersom den skal oppnå en ønsket effekt. I dette kapitlet går vi derfor gjennom de delene av forskriften som vi mener det er et grunnlag for å forbedre. Deretter legges det frem konkrete forslag til tiltak som vi mener vil forbedre den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering for å oppnå ønsket hensikt.

### **10.1 Mangel på et standardformat for utarbeidelse av land-for-land rapporter**

Forskriften om land-for-land rapportering har i dag ingen konkrete retningslinjer for hvordan et selskap skal utarbeide en land-for-land rapport eller for hvordan rapporten skal se ut. Casestudiene av de tre land-for-land rapportene viser at manglende retningslinjer har resultert i svært ulike rapporter både når det gjelder innhold og form. Mangel på et standardformat gjør det vanskeligere å sammenligne rapportene opp mot lovverket og med hverandre. Forskriftens hensikt om åpenhet undergraves fordi leseren selv må kontakte selskapene for å få en avklaring på hvilke forutsetninger de har tatt i sine land-for-land rapporter<sup>28</sup>. I tillegg har mangel på et standardformat bidratt til at rapportene inneholder feil og mangler i forhold til lovverket. Eksempler fra våre casestudier er DNOs manglende informasjon om interne rentekostnader og Statoils blanding av oppstrøms- og nedstrømstall.

#### **10.1.1 Forslag til løsning**

En løsning er å utarbeide et standardformat for hva en land-for-land rapport må inneholde og hvordan den skal se ut. Det vil bidra til økt leservennlighet og dermed økt åpenhet.

Det er ressurskrevende for flernasjonale selskaper å forholde seg til ulike rapporteringskrav i landene de opererer, og det er derfor viktig å få på plass et internasjonalt standardformat. Et internasjonalt standardformat vil også være den beste løsningen på sikt for å oppnå åpenhet om pengestrømmer, da rapportene vil bli enda enklere å kontrollere og sammenligne. Dette vil være ressurs- og tidkrevende å utarbeide, særlig siden mange land ikke har innført et land-for-land

---

<sup>28</sup> Vi har kontaktet Norsk Hydro, DNO og Statoil opptil flere ganger underveis for å få forklaring på valgene de har gjort i rapporten

lovverk. I tillegg vil det være utfordrende å lage et format som vil passe alle selskaper som omfattes av en lov om land-for-land rapportering. En midlertidig løsning er derfor å lage et nasjonalt standardformat for norske land-for-land rapporter. Dette arbeidet bør gjøres i forbindelse med den kommende evalueringen av forskrift om land-for-land rapportering.

## **10.2 Tiltak for å utvide den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering**

Den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering i Norge har fått kritikk fra flere hold om at den ikke går langt nok når det gjelder hvilke selskaper i konsernet som det skal rapporteres fra, og når det gjelder hvilke sektorer som omfattes av lovverket. Derfor vil vi i dette delkapittelet komme med forslag til en utvidet land-for-land rapportering.

### **10.2.1 Datterselskaper som utøver støttefunksjoner unnlates fra rapportering**

En del av hensikten med land-for-land rapporteringen er å synliggjøre hvorvidt og hvordan selskaper benytter skatteparadiser i sin skatteplanlegging. Den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering krever kun at flernasjonale selskaper skal rapportere fra datterselskaper i land der de har utvinningsvirksomhet eller skogdrift (Finansdepartementet, 2013a). Dermed kan datterselskaper med støttefunksjoner lokalisert i skatteparadiser overses og utelates fra land-for-land rapporten. Konsernets internbank er et eksempel på en støttefunksjon som ofte er lokalisert i et skatteparadis<sup>29</sup> (Møen et al., 2011). Finansdepartementet (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013) begrunnet utelatelsen av støttefunksjonsselskaper med at innsyn i slike selskaper ville i begrenset grad bidra til å avdekke korrupsjon og realisere hovedmålet med land-for-land rapportering. Vi mener derimot at selskapers rapportering fra skatteparadiser vil være avgjørende for å avdekke skatteplanlegging og forhindre korrupsjon. Fullstendig rapportering fra alle datterselskaper i konsernet vil gjøre land-for-land rapporten mer transparent, og vil medføre økte transaksjonskostnader for selskaper som skjuler korrupsjon i tilsynelatende legitime transaksjoner. Våre funn<sup>30</sup> viser at dagens rapporter ikke avdekker skatteplanlegging, blant annet på grunn av manglende informasjon om selskaper lokalisert i skatteparadiser. Dette vil ikke være mulig å oppnå uten et land-for-land lovverk som krever at selskapene må rapportere fra samtlige land de er tilstede i.

---

<sup>29</sup> Eller i et land med skadelige strukturer

<sup>30</sup> Se delkapittel 8.2 - Er rapportene egnet til å avdekke skatteplanlegging?

Selskapene kan i dag unnlate å rapportere fra et datterselskap dersom det vil koste for mye å hente opplysninger derfra (Finansdepartementet, 2013a). Det er uklart hva dette egentlig betyr, ettersom selskapene burde ha tilgang på informasjon om sine egne selskaper. Unntaket gir i praksis selskaper muligheten til å unnlate rapportering etter eget ønske, og dermed skjule viktige opplysninger for myndigheter og offentligheten.

### ***10.2.1.1 Forslag til løsning***

Alle selskaper i et konsern burde være rapporteringspliktige i en land-for-land rapport dersom man skal få et fullstendig innsyn i interne pengestrømmer. Først da vil rapporteringen være fullstendig transparent, og man vil ha bedre forutsetninger for å avdekke skatteplanlegging og både forhindre og avdekke korrupsjon.

### **10.2.2 En forskrift med et begrenset nedslagsfelt**

Den norske forskriften om land-for-land rapportering, i tillegg til det amerikanske og europeiske lovverket, gjelder kun for selskaper med virksomhet innen utvinning og skogdrift (Finansdepartementet, 2013a). Arbeidsgruppen som stod for utarbeidelsen av forskrift av land-for-land rapportering estimerte at ca. 120 norske selskaper ville være rapporteringspliktige (Finansdepartementet, 2013b). Interesseorganisasjonen TJNN antar i dag at det kun er en håndfull selskaper som faktisk er rapporteringspliktige<sup>31</sup>. Vi brukte mye tid på å finne selskaper vi kunne benytte til våre casestudier, noe som også er en indikasjon på at det i dag eksisterer få land-for-land rapporter. Det vil si at det gjeldende lovverket har et begrenset nedslagsfelt.

Skatteplanlegging er ikke et eksklusivt problem for de sektorene som i dag er pålagt land-for-land rapportering. Avsløringer viser at store selskaper i andre sektorer også er dyktige til å minimere sin skattebelastning, som for eksempel Google, Starbucks, Apple og IKEA (Østgårdsgjelten, 2014) (Riisnæs, 2014). Domfellelser viser at det foregår korrupsjon i selskaper også i andre sektorer, som Yara International ASA er et eksempel på (Halvorsen & Foss, 2015). Dette er argumenter for at flere sektorer bør omfattes av land-for-land forskriften.

---

<sup>31</sup> Estimateret fikk vi via en telefonsamtale med Sigrid Klæboe Jacobsen i TJNN

### ***10.2.2.1 Forslag til løsning***

Den mest effektive løsningen som kan bidra til å bekjempe skatteplanlegging og korrupsjon er at flernasjonale selskaper i alle sektorer er pliktige å publisere land-for-land rapporter. Da vil man oppnå et mer transparent forretningsklima. BEPS-prosjektets implementeringspakke foreslår at ingen sektorer skal unnlates fra en land-for-land rapportering. TJNN mener det er hensiktsmessig at Norge følger OECDs anbefalinger og innfører land-for-land rapportering for flernasjonale selskaper i alle sektorer (Jacobsen, 2015). PWYP Norge mener at alle selskaper som «utsteder aksjer og obligasjoner for alminnelig handel» bør omfattes av rapporteringskravene, uavhengig av selskapenes størrelse og sektor. Skattedirektoratet mener, ut ifra et skatte- og avgiftsmessig utgangspunkt, at land-for-land rapportering bør være et krav til flernasjonale selskaper i alle sektorer (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013). Det vil si at det er en bred enighet om fordelene ved at land-for-land rapportering skal gjelde for flere sektorer. Vi ser derfor ingen grunn til at lovverket ikke skal utvides ved neste evaluering.

### **10.3 Mangelfull land-for-land rapportering av kostnader og annen skatterelatert informasjon**

Den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering krever at selskaper skal rapportere kjøp av varer og tjenester i landene det foregår utvinning av naturressurser. Totale kostnader til et selskap utgjør som regel mer enn kjøp av varer og tjenester. Totale inntekter rapporteres allerede land for land, men det er til lite hjelp når totale kostnader ikke er rapporteringspliktig. Det forhindrer leseren av land-for-land rapporten i å finne en kobling til skattetallene som oppgis i samme rapport. For å få en indikasjon på om skattebetalingene er korrekte, mener vi at en innføring av rapportering av totale kostnader vil medføre at betalt skatt enklere kan kobles til selskapenes profitt land for land.

Et alternativt rapporteringskrav er at land-for-land forskriften i fremtiden krever at selskapene skal rapportere betalt skatt i prosent av salgsinntekter for hvert land de er tilstede i. Som leser er det vanskelig å bruke dagens land-for-land rapporter til å beregne dette nøkkeltallet selv, da det er usikkerhet rundt hvilke forutsetninger selskapenes salgsinntekter og skattebetalinger er basert

på<sup>32</sup>. Det er derfor viktig at fremtidig land-for-land rapportering inneholder sammenlignbare tall, da vil betalt skatt i prosent av salgsinntekter være et relativt enkelt krav å innføre. En suspekt lav andel betalt skatt av salgsinntekt vil gi en indikasjon på at det foregår skatteplanlegging. Et eksempel på at dette nøkkeltallet tidligere har synliggjort skatteplanlegging, er Starbucks' selskapsskatt i prosent av salgsinntekter i Storbritannia. I løpet av 14 år betalte selskapet kun en prosent i skatt av brutto salgsinntekt til Storbritannia til tross for at salgsinntektene hadde vært svært i høye i samme periode (Schjelderup, 2014).

Vi foreslår i tillegg at forskriften bør innføre krav til å opplyse om den generelle skattesatsen selskapene har stått overfor i de enkelte land som de opererer i. Det kan gi en pekepinn på hva selskapene burde betalt i skatt, gitt at land-for-land rapportene gir informasjon om profitt land for land<sup>33</sup>.

### **10.3.1 Forslag til løsning**

Vårt forslag til løsning er dermed at totale kostnader skal bli rapporteringspliktig i en land-for-land rapport. Å inkludere betalt skatt i forhold til salgsinntekt er også et godt alternativ for å avdekke skatteplanlegging. Dette nøkkeltallet vil gi en indikasjon på at skatteplanlegging foregår dersom skattebetalingene er mistenkelig lave i forhold til salgsinntektene i et land. Vi mener i tillegg at generell inntektskattesats for selskaper land for land vil være nyttig å inkludere i en land-for-land rapport. Å innføre disse nøkkeltallene vil sette rapporterte betalte skatter i en kontekst, og dermed gjøre land-for-land rapporten med transparent. Hensikten med å synliggjøre skatteplanlegging kan dermed oppnås i større grad.

## **10.4 Manglende revisjon av land-for-land rapporten**

Etter forskrift om land-for-land rapportering er ikke rapportene revisjonspliktige. Hensikten med ekstern revisjon er å få en uavhengig kontroll og bekreftelse på at regnskapsinformasjonen selskapene presenterer er korrekt (Stortinget, 2011). Uten ekstern revisjon er det vanskelig å ha tillit til at tallene er korrekte, og man risikerer at ukorrekte resultater undergraver land-for-land rapportenes troverdighet. Land-for-land rapportering uten krav om revisjonsplikt og en

---

<sup>32</sup> Se delkapittel 8.2 – Er land-for-land rapportene egnet til å avdekke skatteplanlegging?

<sup>33</sup> ref. avsnitt om å innføre rapporteringsplikt av totale kostnader ovenfor

statlig tilsyn blir en tom trussel, og gir ikke selskapene tilstrekkelig med insentiver til å følge forskriften om land-for-land rapportering.

For å øke graden av soliditet i land-for-land rapportene har Finansdepartementet vedtatt at styret og ledelsen i det flernasjonale selskapet må avlegge en bekreftelse på at rapporten er utarbeidet i tråd med lovverket. Norsk Hydro, DNO og Statoil har vedlagt slike bekreftelser til sine land-for-land rapporter. De tre rapportene har vesentlige mangler i forhold til det norske lovverket, og det er dermed tydelig at en slik verifikasjon ikke er nok.

Statoil har i tillegg valgt å engasjere revisjonsselskapet KPMG til å utføre et attestasjonsoppdrag av rapport om *Payments to governments*. Et attestasjonsoppdrag har som hensikt å øke graden av tillit hos leseren av rapporten ved at revisor evaluerer informasjonen i rapporten opp mot kriteriene i forskriften (Revisorforeningen, 2013)<sup>34</sup>. KPMG konkluderer med at de har grunn til å tro at rapporten *Payments to governments* er i samsvar med forskrift om land-for-land rapportering. DNO og Norsk Hydro har ikke gjennomført lignende tiltak. Det er positivt at Statoil har brukt ressurser på å øke tilliten til sin rapport, men våre funn tyder på at det er nødvendig med en mer omfattende gjennomgang i form av for eksempel revisjon.

Under utarbeidelsen av land-for-land forskriften mente Finansdepartementet at nytteverdien av reviderte rapporter ikke kan forsvare merkostnadene en slik revisjon vil medføre. Flere av interesseorganisasjonene som uttalte seg om saken mente derimot at uten revisjon vil ikke land-for-land rapportene være troverdige, og at revisjon er et avgjørende verktøy for å oppnå åpenhet (Finansdepartementet, 2013c). Våre analyser av land-for-land rapportene underbygger interesseorganisasjonenes synspunkter, da rapportene per i dag ikke oppfyller alle kravene i forskriften. Studien *Who Blows the Wistle on Corporate Fraud*<sup>35</sup> viser imidlertid at revisjon ikke er en garanti, da revisjonsselskapene har svake insentiver til å varsle dersom de oppdager at en av deres kunder begår økonomisk kriminalitet som korrupsjon (Dyck et al., 2007).

---

<sup>34</sup> Et attestasjonsoppdrag brukes gjerne på finansiell informasjon som ikke er revisjonspliktig, og går derfor ikke like mye i dybden som en revisjon av et regnskap

<sup>35</sup> Studien baserer seg på rapporterte saker om økonomisk kriminalitet i tidsrommet 1996 - 2004 begått av store selskaper i USA

#### **10.4.1 Forslag til løsning**

For at man med størst mulig sikkerhet skal kunne stole på land-for-land rapportene, må rapporteringen bli revisjonspliktig. Revisjon vil sikre at opplysningene i rapportene er korrekte, og vi mener derfor at Finansdepartementet i neste evalueringsrunde bør innføre revisjonsplikt for land-for-land rapportene. I tillegg bør forskrift om land-for-land rapportering bli håndhevet av et offentlig myndighet. Ansvarlige myndigheter må sammen med revisjonsselskapene ha ansvaret for å varsle dersom de reviderte rapportene gir sterke indikasjoner på økonomisk kriminalitet som korrupsjon, eller om det foregår skatteplanlegging. Mer korrekte og sammenlignbare land-for-land rapporter vil gi det sivile samfunn større mulighet til å varsle dersom rapporteringene vekker mistanke om skatteplanlegging og korrupsjon.

Det er flere alternativer for hvordan revisjon av land-for-land rapportene kan gjennomføres. En løsning er å innlemme land-for-land rapporten i årsregnskapet fordi den allerede er revisjonspliktig. En annen løsning er å innføre revisjon for en selvstendig land-for-land rapport. Dersom den sistnevnte løsningen blir valgt må det utarbeides en egen revisjonsstandard for dette formålet. Uansett løsning, vil revisjon påføre rapporteringspliktige selskaper ekstra revisjonskostnader, men vi konkluderer med at revisjon er nødvendig for at forskrift om land-for-land rapportering skal ha troverdighet.

#### **10.5 Manglende kobling mellom land-for-land rapporten og årsregnskapet**

En inkludering av land-for-land rapporten i årsregnskapet vil gjøre det enklere for leseren å se sammenhenger mellom konsoliderte årsregnskapstall og hvordan tallene er fordelt land for land. Slik rapportering vil være troverdig, forståelig, transparent og sammenlignbar. Det er flere aktører i Norge som kjemper for at land-for-land rapporteringen skal presenteres som noter i årsregnskapet, blant annet Økokrim, KLP Kapitalforvaltning AS, TJNN, PWYP Norge og Kirkens Nødhjelp (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013). Vi mener en slik form for rapportering er mest hensiktsmessig dersom samtlige datterselskaper i konsernet blir rapporteringspliktige etter land-for-land forskriften.

Gitt at land-for-land rapporten innlemmes i årsregnskapet, vil det være hensiktsmessig å jobbe for å få land-for-land rapportering som et krav i den internasjonale regnskapsstandarden IFRS. IFRS

er en anerkjent regnskapsstandard verden over (IFRS, 2015), slik at land-for-land lovverk trolig vil etableres raskere på verdensbasis.

Et problem med å innlemme land-for-land rapporten i årsregnskapet er ulike regnskapsprinsipper. Land-for-land rapporten bygger på kontantprinsippet, mens årsregnskapet viser påløpte inntekter og kostnader for inneværende regnskapsår. PWYP Norge mener at dette ikke er et problem, og har laget et forslag vi synes er et godt eksempel på hvordan land-for-land rapporteringen kan inkluderes i årsregnskapet<sup>36</sup> (Publish What You Pay Norge, 2013b). En mulighet er at påløpt skatt kan fordeles per land i noter til det konsoliderte regnskapet, i tillegg til at det opplyses om hvor mye skatt som faktisk er betalt til det enkelte land i løpet av regnskapsåret (Publish What You Pay Norge, 2013b). Vi er enige med PWYP Norge at dette vil bidra til å løse problemstillingen om ulike regnskapsprinsipper i årsregnskapet og land-for-land rapporten.

### **10.5.1 Forslag til løsning**

Vi mener at land-for-land rapporten bør være en inkludert del av årsregnskapet. En slik kobling mellom land-for-land rapportering og årsregnskapet vil medføre at det ønskede målet om å synliggjøre skatteplanlegging og korrupsjon kan oppnås i større grad. I tillegg bør norske myndigheter kjempe for at land-for-land rapporteringen blir en del av den internasjonale regnskapsstandarden IFRS, og på den måten sikre en raskere implementering av land-for-land rapportering internasjonalt.

### **10.6 Unødvendig rapportering på prosjektnivå**

I dag krever forskriften om land-for-land rapportering at selskapene rapporterer på prosjektnivå i hvert land det foregår utvinningsvirksomhet eller skogsdrift (Finansdepartementet, 2013a). Det vil si at selskapene må rapportere på et svært disaggregert nivå, noe som kan gjøre det vanskeligere å innlemme rapporten i årsregnskapet (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013). Revisjonskostnadene for rapportering på et så disaggregert nivå kan bli høye. Det er dermed en risiko for at kostnaden ved land-for-land rapportering på prosjektnivå i årsregnskapet vil overstige nytten.

---

<sup>36</sup> Se vedlegg 11 for PWYP Norge sitt forslag til innlemming av land-for-land rapporten i årsregnskapet



Det vil fortsatt være mulig å få innsyn i selskapenes aktiviteter land for land dersom informasjonen rapporteres på landsnivå, og ikke videre på prosjektnivå. Det er omstridt, både i Norge og internasjonalt, hvilken nytte et slikt rapporteringsnivå har. Det kan også tenkes at rapportering på prosjektnivå kan synliggjøre sensitiv selskapsinformasjon, noe som er uheldig for rapporteringspliktige selskaper. Arbeidsgruppen som hadde mandat til å utforme den norske land-for-land forskriften var usikker på hvilket nivå rapporteringen burde brytes ned til. Høringsinstansene i Norge var heller ikke spesielt opptatt av å innføre prosjektrapportering (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013). Likevel ble prosjektrapportering et krav i den norske forskriften, trolig fordi den europeiske og amerikanske loven har pålagt selskaper å rapportere på dette nivået.

### **10.6.1 Forslag til løsning**

Det kan tenkes at det kan være lettere å avdekke korrupsjon når det rapporteres på prosjektnivå. Dersom det vil forenkle arbeidet med å innlemme land-for-land rapporten i årsregnskapet og/eller redusere revisjonskostnadene, mener vi at kravet om rapportering på prosjektnivå bør fjernes. Vi vurderer nytten av å koble land-for-land rapporten til årsregnskapet som større enn nytten av rapportering på prosjektnivå i hvert land. En kobling til årsregnskapet er helt nødvendig for å sette tallene i en kontekst og dermed oppnå land-for-land rapporteringens hensikter.

## **10.7 Delkonklusjon**

Etter en grundig analyse av den norske forskriften om land-for-land rapportering har vi kommet frem til at det er nødvendig å gjøre endringer for at den skal oppnå hensikten. Ved å innføre forslagene i dette delkapittelet kan land-for-land forskriften bidra til å forhindre korrupsjon og avdekke skatteplanlegging i større grad. Norge er et foregangsland innen land-for-land rapportering, og en styrket forskrift og tilsynsmyndighet vil være en god inspirasjonskilde for land som ikke har innført en slik lov (Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering, 2013).

## 11 Ferdigstillelse av OECDs BEPS-prosjekt

5.oktober 2015 lanserte OECD sine endelige anbefalinger tilknyttet BEPS-prosjektet om hvordan aggressiv skatteplanlegging skal håndteres (OECD, 2015b). I dette kapittelet gjøres det en vurdering av de viktigste forslagene til OECDs land-for-land rapportering. I tillegg sammenlignes forslagene med den norske forskriften om land-for-land rapportering.

### 11.1 Mangel på åpenhet

OECD foreslår at land-for-land rapportene skal være konfidensiell informasjon, det vil si kun tilgjengelig for de aktuelle skattemyndigheter. OECD mener dette vil sikre at sensitiv selskapsinformasjon ikke blir tilgjengelig for offentligheten (OECD, 2015d). Offentlige land-for-land rapporter sørger for at alle interessenter har tilgang på rapportene. Offentlige rapporter, slik Norge praktiserer i dag, er helt essensielt for at tiltaket om land-for-land rapportering skal få oppmerksomhet, ha demokratisk nytteverdi og for skattedebatten generelt. Det gir i tillegg det sivile samfunn en mulighet til å avdekke eventuell korrupsjon. Det vil bli en bedre og mer nyansert debatt dersom det sivile samfunn på en standardisert form kan lese land-for-land rapportene.

BEPS-prosjektet har vist at det hovedsakelig er de store, demokratiske og rike landene som har hatt beslutningsmyndigheten i utformingen av de internasjonale skattestandardene. Ett eksempel er land-for-land rapportering (Tax Justice Network Norway, 2015). Ifølge OECD skal land-for-land rapportene kun være tilgjengelig for skattemyndighetene i det landet konsernet er registrert (OECD, 2015d). Dette forsterker asymmetrien som eksisterer i dag for selskapsinformasjon, da de store selskapene stort sett er registrert i rike land. Det er ment at andre skattemyndigheter som vil ha tilgang på land-for-land rapporter kan motta disse gjennom et automatisk informasjonsutvekslingssystem. Informasjonsutvekslingssystemet er et godt tiltak, men man er avhengig av at systemet er enkelt og tilgjengelig for alle land i verden, også utviklingsland uten velfungerende institusjoner. Dette er land med dårlig økonomi, svake institusjoner og få ressurser til å følge opp slike rapporter. Det er nettopp slike land som er hardest rammet av korrupsjon, skatteplanlegging og kapitalflukt (Utenriksdepartementet, 2009b), og som dermed burde ha tilgang på land-for-land rapporter til selskaper som driver virksomhet i landet deres. Den beste

løsningen vil være at det sivile samfunn, og ikke bare skattemyndighetene, får tilgang på rapportene i disse landene. Det sivile samfunn kan på den måten ta del i skattedebatten og forvaltning av naturressursene med et bedre informasjonsgrunnlag.

## **11.2 Kun de største selskapene vil være rapporteringspliktige**

BEPS-prosjektets implementeringspakke for land-for-land rapportering har et minstekrav til årlig omsetning for at et flernasjonalt selskap skal være rapporteringspliktig<sup>37</sup>. Ifølge OECDs egne estimater vil det ekskludere 85-90% av verdens flernasjonale selskaper fra lovverket. OECD mener at det årlige omsetningskravet representerer en passende balanse mellom selskapenes kostnad ved rapportering og skattemyndighetenes nytte av rapportene. De mener at de 10-15% største flernasjonale selskapene i verden står for 90% av selskapsinntektene (OECD, 2015a). Det som er positivt er at OECD foreslår at flernasjonale selskaper som oppfyller størrelseskriteriene, uavhengig av hvilken sektor de er i, skal omfattes av land-for-land rapportering. Videre foreslår OECD at samtlige datterselskap i konsernet skal være en del av land-for-land rapporteringen. Dermed kan denne formen for land-for-land rapportering få et større nedslagsfelt enn den gjeldende forskrift i Norge har.

Den norske forskrift om land-for-land rapportering har vært kritisert for at totale kostnader ikke trenger å være rapporteringspliktige. OECD anbefaler at selskapene skal rapportere resultat før skatt i hvert land. (OECD, 2015d). OECDs forslag er dermed positivt, da det vil bli enklere å se om skattebetalingene samsvarer med profitten til selskapene i hvert land.

OECD anbefaler ikke at rapportene skal inneholde betalinger på prosjektnivå, noe det norske lovverket krever i dag (OECD, 2015d). Det tyder på at OECD har vurdert nytten av å rapportere på prosjektnivå i hvert land som begrenset, eller at det vil lekke sensitiv selskapsinformasjon.

## **11.3 Delkonklusjon**

OECDs anbefalinger i forbindelse med land-for-land rapportering er ikke lovpålagte krav. Anbefalingene er kun forslag til hvordan land som ikke allerede har innført land-for-land rapportering kan implementere en slik lov. Det er imidlertid en svakhet ved OECD sine

---

<sup>37</sup> Minstekrav til årlig omsetning for selskapet er EUR 750 millioner

anbefalinger at rapportene ikke gjøres offentlig tilgjengelig. Dette vil gjøre det vanskelig for det sivile samfunn å delta i skattedebatten og at det blir rettet oppmerksomhet mot skatteplanlegging.

OECD har sørget for at viktige steg har blitt tatt innen land-for-land rapportering. Dersom loven implementeres verden over med effekt fra 2016, slik OECD foreslår, vil forhåpentligvis dette være et positivt bidrag til en internasjonal standard for land-for-land rapportering.

## 12 Avslutning

### 12.1 Konklusjon

I denne masterutredningen har vi studert den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering i Norge. Lovverket ble innført for å bidra i arbeidet med å avdekke korrupsjon og skatteplanlegging blant flernasjonale selskaper innen skogdrift og utvinning. Våre casestudier av land-for-land rapportene til Norsk Hydro, DNO og Statoil bekrefter vår hypotese om at forskrift om land-for-land rapportering ikke fungerer optimalt slik den er utformet i dag.

Gjennom en analyse av de tre land-for-land rapportene til Norsk Hydro, DNO og Statoil, har vi avdekket at selskapene i varierende grad rapporterer i henhold til forskriften. Det går i hovedsak ut på at land-for-land rapportene enten mangler vesentlig rapporteringspliktig informasjon, eller at nøkkeltallene er rapportert feilaktig. Vi konkluderer med at hovedårsakene er for stor frihet ved utformingen av land-for-land rapportene, i tillegg til at forskriften ikke blir håndhevet av en tilsynsmyndighet.

Videre har vi analysert i hvilken grad land-for-land rapportene til Norsk Hydro, DNO og Statoil er egnet til å oppnå hensikten med land-for-land forskriften. Usikkerhet knyttet til forutsetninger DNO har tatt i land-for-land rapporten, i tillegg til utelatelsen av selskapsregisteret, gjør det vanskelig å benytte rapporten til å vurdere om det foregår skatteplanlegging. For Norsk Hydro fant vi indikasjoner på at det foregår skatteplanlegging ved å benytte land-for-land rapporten, i kombinasjon med annen skatterelatert informasjon om selskapet. Selskapsregisteret i Statoils land-for-land rapport tyder på at de benytter skatteplanlegging. Det vil si at den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering kan bidra til å gi en viss indikasjon på skatteplanlegging.

Vi konkluderer videre med at de tre land-for-land rapportene i casestudiene våre ikke bidrar til å avdekke korrupsjon. Imidlertid bidrar land-for-land rapportering til økt åpenhet om betalinger til myndigheter. Land-for-land rapportering kan i tillegg ha en preventiv effekt, i form av blant annet økte transaksjonskostnader for selskaper som skjuler korrupsjon i legitime transaksjoner. Det vil si at den gjeldende forskrift bare til en viss grad oppnår hensikten om å forhindre korrupsjon.

Svarene på de to første delproblemstillingene bekrefter vår hypotese om at forskrift om land-for-land rapportering ikke fungerer godt nok slik den er utformet i dag. For å svare på vår tredje og siste delproblemstilling har vi kommet med konkret kritikk og forslag til forbedringstiltak til den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering i Norge.

Vi foreslår å innføre flere rapporteringspliktige nøkkeltall, som totale kostnader og betalt skatt i prosent av salgsinntekt. Dette kan bidra til at land-for-land rapportering i større grad avdekker skatteplanlegging. Videre foreslår vi at flere sektorer bør omfattes av forskrift om land-for-land rapportering, da korrupsjon og skatteplanlegging ikke er et problem kun i utvinnings- og skogdriftssektoren (Schjelderup, 2014) (Halvorsen & Foss, 2015). Vi mener i tillegg at samtlige datterselskaper i et konsern bør være rapporteringspliktig land-for-land, uavhengig av hvilken funksjon datterselskapene har for konsernet. Dette vil gjøre det vanskeligere for selskaper å skjule viktige opplysninger i skatteparadiser eller i land med skadelige strukturer. I tillegg mener vi at en kobling til årsregnskapet vil sikre at land-for-land rapporteringen blir revisjonspliktig og sammenlignbar, noe som vil øke land-for-land rapportens troverdighet. Revisjon av land-for-land rapporten, i kombinasjon med en myndighet som håndhever forskrift om land-for-land rapportering, kan i tillegg gjøre det vanskeligere for flernasjonale selskaper å skjule korrupsjon.

Avslutningsvis i analysen har vi gjort en kort vurdering av OECDs anbefalinger til land-for-land rapportering som presenteres gjennom BEPS-prosjektet. OECD anbefaler at flernasjonale selskaper i samtlige sektorer skal omfattes av land-for-land rapportering, noe vi mener Norge også bør innføre. Vi mener imidlertid at OECDs forslag om å gjøre land-for-land rapportene konfidensielle er et steg i feil retning. Vi ser det som lite sannsynlig at utviklingsland med svake institusjoner har ressurser til å følge opp land-for-land rapportene selv. Det er derfor viktig at det sivile samfunn har tilgang til land-for-land rapportene for å kunne delta i skattedebatten. Ferdigstillingen av BEPS-prosjektet høsten 2015 kan totalt sett medføre vesentlige endringer i det internasjonale skattesystemet i fremtiden. Land-for-land rapportering er kun ett av mange tiltak OECD mener vil bidra til å overkomme de globale skatteutfordringene.

## 12.2 Forslag til videre forskning

En naturlig fortsettelse av vårt arbeid vil være å måle effekten av eventuelle endringer som gjøres i den gjeldende forskrift om land-for-land rapportering i Norge. Finansdepartementet skal snart starte en evaluering av forskriften, og det kan tenkes at flere av forbedringstiltakene som er diskutert i denne utredningen vil innføres.

Gitt at forskrift om land-for-land rapportering i Norge utvides til å gjelde for flernasjonale selskaper i alle sektorer kan det være interessant å undersøke om det finnes en trend for hvilke type selskaper eller sektorer som er mest aggressive i sin skatteplanlegging. Er det mulig å karakterisere et typisk selskap som driver med skatteplanlegging? Dette bygger på en forutsetning om at forskrift om land-for-land rapportering bidrar til å avdekke skatteplanlegging. Dette vil være nyttig informasjon i det videre arbeidet med å bekjempe skatteplanlegging blant flernasjonale selskaper i Norge.

Interessant forskning kan også være å undersøke om noen selskaper har endret sin struktur som en konsekvens av rapporteringsplikten. Har forskriften om land-for-land rapportering en preventiv effekt? Vil korrupsjon bli vanskeligere og mer kostbare å skjule, slik at selskapene reduserer sine korrupsjonsaktiviteter? Har skatteplanlegging blitt mer synlig for offentligheten, og dermed blitt noe flernasjonale selskaper vil benytte seg av i mindre grad fremover for å beskytte sitt omdømme?

Sett i lys av OECDs anbefalinger til land om å innføre en lov om land-for-land rapportering innen 2016, kan et forslag til videre forskning være å undersøke om konfidensielle land-for-land rapporter vil oppnå hensikten med loven i like stor grad som offentlig tilgjengelige rapporter gjør. En mulighet er for eksempel å sammenligne en land-for-land lov som har et krav om konfidensialitet opp mot den norske forskriften som krever at selskaper skal ha offentlig tilgjengelige rapporter. I tillegg kan det være interessant å gå mer i dybden på OECDs informasjonsutvekslingssystem av land-for-land rapporter mellom skattemyndigheter verden over, og se på om det fungerer optimalt og eventuelt utarbeide forslag til forbedringstiltak.

## 13 Bibliografi

- Arbeidsgruppen for land-for-land rapportering. (2013). *Høringsnotat - Land -for-land rapportering: Rapport til Finansdepartementet fra arbeidsgruppen for land-for-land rapportering*. Hentet 05.10.2015 fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/bfa0c5d709344dac91f73c6af0d3377d/rapport.pdf>
- Attac. (u.d.). *Skatteparadis?*. Hentet 03.11.2015 fra <http://skatteparadis.attac.no/skatteparadis/>
- Balsvik, R., Jensen, S., Møen, J. & Tropina, J. (2009). *Kunnskapsstatus for hva økonomisk forskning har avdekket om flernasjonale selskapers internprising i Norge*. Hentet 22.09.2015 fra <http://skatteparadis.attac.no/wp-content/uploads/2012/03/Kunnskapstatus-for-multinasjonale-selskapers-internprising-i-Norge.pdf>
- Berglihn, H. (2015). Ugland selger rekordeiendom ved sjøen. Hentet 03.11.2015 fra <http://www.dn.no/privat/eiendom/2015/05/24/1522/ugland-selger-rekordeiendom-ved-sjen>
- Bjørnestad, S. (2014). Norske statsselskaper slanker skatten i Belgia. Hentet 23.10.2015 fra <http://www.aftenposten.no/okonomi/Norske-statsselskaper-slanker-skatten-i-Belgia-7623859.html>
- Changemaker & Tax Justice Network Norge. (2012). *Skjult - et hefte om skatteparadis, kapitalflukt og hemmelighold*. Oslo, Norge: Changemaker og Tax Justice Network Norge.
- Deloitte. (2014). *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) - Hva er BEPS?*. Hentet 17.09.2015 fra <http://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/base-erosion-and-profit-shifting.html>
- DNO. (2011). *Announcements: Boards of Directors Approve Merger of RAK Petroleum MENA Operating Subsidiaries into DNO International*. Hentet 06.10.2015 fra <https://www.dno.no/en/investor-relations/announcements/2011/boards-of-directors-approve-merger-of-rak-petroleum-mena-operating-subsidiaries-into-dno-international/>
- DNO. (2015a). *Annual report and accounts 2014*. Hentet 27.10.2015 fra <http://hugin.info/36/R/1904984/677794.pdf>
- DNO. (2015b). *Country-by-Country Report 2014*. Hentet 29.09.2015 fra <http://hugin.info/36/R/1904984/677796.pdf>
- DNO. (2015c). *DNO – About DNO*. Hentet 06.10.2015 fra <https://www.dno.no/en/about-dno/>
- DNO. (2015d). *DNO – Operations*. Hentet 11.10.2015 fra <https://www.dno.no/en/operations/>



- DNO. (2015e). *DNO - Shareholders*. Hentet 06.10.2015 fra <https://www.dno.no/en/investor-relations/shareholders1/>
- DNO. (2015f). *DNO – What we do*. Hentet 06.10.2015 fra <https://www.dno.no/en/about-dno/campaign-stories/staying-ahead/>
- Dyck, A., Morse, A., & Zingales, L. (2007). Hentet 18.11.2015 fra [http://faculty.haas.berkeley.edu/morse/research/papers/whistle\\_forthcoming110909.pdf](http://faculty.haas.berkeley.edu/morse/research/papers/whistle_forthcoming110909.pdf)
- EITI. (u.d.). *What is the EITI?*. Hentet 15.09.2015 fra <https://eiti.org/eiti>
- EITI. (2011). *Norge og EITI*. Hentet 15.09.2015 fra <http://www.eiti.no/norge-og-eiti/>
- EITI. (2013). *Hva er EITI?*. Hentet 15.09.2015 fra <http://www.eiti.no/hva-er-eiti/>
- EITI. (2014). *EITI Countries*. Hentet 15.09.2015 fra <https://eiti.org/countries>
- Eriksen, B., & Søreide, T. (2015). Hentet 01.12.2015 fra <http://paraplyen.nhh.no/paraplyen/arkiv/2015/juli/yara-saken-hva-na/>
- European Commission. (2013). *Memo: Statement by Commissioner Michel Barnier welcoming the agreement reached on disclosure requirements for the extractive industry and loggers of primary forests and on simpler accounting requirements for small companies*. Hentet 16.09.2015 fra [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-13-323\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-323_en.htm?locale=en)
- Finansdepartementet. (2013a). *Forskrift om land-for-land rapportering*. Hentet 01.09.2015 fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/forskrift-om-land-for-land-rapportering/id748525/>
- Finansdepartementet. (2013b). *Land-for-land rapportering*. Hentet 21.10.2015 fra <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/land-for-land-rapportering/id735280/>
- Finansdepartementet. (2013c). *Prop. 1 LS Skatter, avgifter og toll 2014*. Hentet 16.09.2015 fra <http://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2014/Dokumenter1/Budsjettdokumenter/Skatte--avgifts/Prop-1-LS/Del-3-Andre-lovsaker/20-Land-for-landrapportering/>
- Finansdepartementet. (2014a). *Direkte skatter*. Hentet 21.09.2015 fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/direkte-skatter/id2353512/>
- Finansdepartementet. (2014b). *NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Hentet 22.09.2015 fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/NOU-2014-13/id2342691/?ch=>

- Globalis. (2013). *Korrupsjon*. Hentet 24.11.2015 fra <http://www.globalis.no/Statistikk/Korrupsjon/%28country%29/193/>
- Halvorsen, M., & Foss, H. (2015). *Alle fire er dømt i Norges største korrupsjonssak*. Hentet 24.11.2015 fra <http://www.dn.no/nyheter/politikkSamfunn/2015/07/07/1458/Yarasaken/alle-fire-er-dmt-i-norges-strste-korrupsjonssak>
- Hegnar. (2015). *Bærekraftige investeringer snart større enn oljefondet*. Hentet 08.12.2015 fra <http://www.hegnar.no/okonomi/politikk/artikkel499632.ece>
- International Financial Reporting Standards (IFRS). 2015. *About us*. Hentet 03.12.2015 fra <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/IFRS-Foundation-and-IASB.aspx>
- Jacobsen, S. K. (2012). *Treneringen over*. Hentet 16.09.2015 fra <http://taxjustice.no/ressurser/treneringen-over>
- Jacobsen, S. K. (2014). *Land-for-land har landet*. Hentet 15.10.2015 fra <http://taxjustice.no/ressurser/land-for-land-har-landet>
- Jacobsen, S. K. (2015). *Land-for-land fosser frem i EU*. Hentet 19.10.2015 fra <http://taxjustice.no/ressurser/land-for-land-fosser-frem-i-eu>
- Møen, J., Schindler, D., Schjelderup, G. & Tropina, J. (2011). *International Debt Shifting: Do Multinationals Shift Internal or External Debt?*. Hentet 11.11.2015 fra <http://www.nhh.no/Files/Filer/institutter/sam/seminar%20papers/2011/Moen-et-al-International-Debt-Shifting-CESifo.pdf>
- Natural Resource Governance Institute. (2012). *Dodd-Frank*. Hentet 16.09.2015 fra <http://www.resourcegovernance.org/issues/dodd-frank>
- Norsk Hydro. (2013). *Verdens største produsent av aluminiumprofiler*. Hentet 06.10.2015 fra <http://www.hydro.com/no/Hydro-i-Norge/Om-Hydro/Var-historie/2006-2007/2013-Verdens-storste-produsent-av-aluminiumprofiler/>
- Norsk Hydro. (2014). *Bauksitt og alumina*. Hentet 28.09.2015 fra <http://www.hydro.com/no/Hydro-i-Norge/Var-virksomhet/Bauksitt-og-alumina/>
- Norsk Hydro. (2015a). *Annual report 2014*. Hentet 06.10.2015 fra [http://www.hydro.com/upload/Annual\\_reporting/annual\\_2014/downloadcenter/Reports/01\\_annual\\_report\\_2014.pdf](http://www.hydro.com/upload/Annual_reporting/annual_2014/downloadcenter/Reports/01_annual_report_2014.pdf)
- Norsk Hydro. (2015b). *Brazil*. Hentet 28.09.2015 fra <http://www.hydro.com/en/About-Hydro/Hydro-worldwide/Brazil/>

- Norsk Hydro. (2015c). *Country-by-country report*. Hentet 28.09.2015 fra [http://www.hydro.com/upload/Annual\\_reporting/annual\\_2014/downloadcenter/Reports/Country%20by%20country%20report.pdf](http://www.hydro.com/upload/Annual_reporting/annual_2014/downloadcenter/Reports/Country%20by%20country%20report.pdf)
- Norsk Hydro. (2015d). *Om Hydro*. Hentet 06.10.2015 fra <http://www.hydro.com/no/Hydro-i-Norge/Om-Hydro/>
- Naas, H., Bruusgaard, C., Iltstad, K. & Svensen, C., Advokatfirmaet Thommessen AS. (2011). *Norsk internasjonal skatterett*. Universitetsforlaget.
- OECD. (1998). *Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue*. Hentet 22.09.2015 fra <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>
- OECD. (2001). *Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter*. Finansdepartementet. Hentet 15.09.2015 fra [https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/rapporter/internprising\\_oecd.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/rapporter/internprising_oecd.pdf)
- OECD. (2003). *OECD 2003: Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital*. Hentet 21.09.2015 fra <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>
- OECD. (2008). *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*. Hentet 14.09.2015 fra <http://www.oecd.org/corporate/mne/1922428.pdf>
- OECD. (2013). *BEPS Reports*. Hentet 11.10.2015 fra <http://www.oecd.org/tax/beps-reports.htm>
- OECD. (2015a). *Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-country reporting*. Hentet 20.10.2015 fra <http://www.oecd.org/ctp/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>
- OECD. (2015b). *BEPS Final Reports*. Hentet 10.11.2015 fra <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>
- OECD. (2015c). *BEPS – Frequently Asked Questions*. Hentet 20.09.2015 fra <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>
- OECD. (2015d). *Country-by-Country Reporting Implementation Package*. Hentet 18.09.2015 fra <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf>
- Official Journal of the European Union. (2013). *Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the council*. Hentet 16.09.2015 fra <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>
- Olje- og energidepartementet. (2009). *Gjennomføring i Norge av initiativet for gjennomskiktighet i utvinningsindustri (EITI) - høringsnotat*. Hentet 14.09.2015 fra

[https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/oed/pdf\\_filer/horinger/eiti/horingsnotat-eiti.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/oed/pdf_filer/horinger/eiti/horingsnotat-eiti.pdf)

Olje- og energidepartementet. (2014). *Pengestrømmer fra petroleumsvirksomheten i Norge 2013*. Hentet 15.09.2015 fra

[http://www.eiti.no/files/2015/02/2014\\_EITI\\_rapport\\_norsk\\_for\\_2013\\_endelig.pdf](http://www.eiti.no/files/2015/02/2014_EITI_rapport_norsk_for_2013_endelig.pdf)

Publish What You Pay Norge. (2013a). *Historisk krav om åpenhet fra EU*. Hentet 16.09.2015 fra <http://www.publishwhatyoupay.no/en/historisk-krav-om-apenhet-fra-eu>

Publish What You Pay Norge. (2013b). *Høringsinnspill fra PWYP Norge med merknader om land-for-land rapportering*. Hentet 20.10.2015 fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/49e82d4718384262a28e57a3d030d54a/publish.pdf>

Revisorforeningen. (2013). *ISAE 3000 (revidert) Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon*. Hentet 20.10.2015 fra <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-3000-revidert-attestasjonsoppdrag-som-ikke-er-revisjon-eller-forenklet-revisorkontroll-av-historisk-finansiell-informasjon-august-201.pdf>

Riisnæs, I. G. (2014). *Full seier mot Ikea*. Hentet 10.11.2015 fra <http://www.dn.no/nyheter/finans/2014/11/26/2155/Skatt/full-seier-mot-ikea>

Saunders, M., Thornhill, A., & Lewis, P. (2009). *Research methods for business students* (Vol. 5th). Harlow, England: Pearson Education Limited.

Schindler, D. (2015). Forelesning 16-17 i FIE441 Taxes and Business Strategy: *7 Debt Shifting and Legal Limitations*, NHH

Schjelderup, G. (2014). *Nullskatt gir rått parti*. Hentet 25.11.2015 fra <http://paraplyen.nhh.no/paraplyen/arkiv/2014/juni/nullskatt/>

Schjelderup, G. (2015). *Multinationals and Transfer Pricing*. Hentet 21.09.2015 fra FIE441 Taxes and Business Strategy, NHH

Skatteetaten. (2015). *Tidfesting – kontantprinsippet*. Hentet 27.11.2015 fra <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/T/?mainchapter=133324&chapter=133347#x133347>

Solberg, K. L. (2015). *Ingen vet hvilke selskaper som må rapportere land for land*. Hentet 14.10.2015 fra <http://www.aftenposten.no/okonomi/Ingen-vet-hvilke-norske-selskaper-som-ma-rapportere-land-for-land-8043972.html>

- Statoil. (2014). *Nederland*. Hentet 26.10.2015 fra <http://www.statoil.com/no/About/Worldwide/Netherlands/Pages/default.aspx>
- Statoil. (2015a). *Payments to governments 2014*. Hentet 06.10.2015 fra [http://www.statoil.com/no/InvestorCentre/AnnualReport/AnnualReport2014/Documents/DownloadCentreFiles/01\\_KeyDownloads/2014%20Payments%20to%20governments.pdf](http://www.statoil.com/no/InvestorCentre/AnnualReport/AnnualReport2014/Documents/DownloadCentreFiles/01_KeyDownloads/2014%20Payments%20to%20governments.pdf)
- Statoil. (2015b). *Selskapets største aksjonærer*. Hentet 02.11.2015 fra <http://www.statoil.com/no/InvestorCentre/Share/Shareholders/Top20/Pages/default.aspx>
- Statoil. (2015c). *Skape lokale muligheter*. Hentet 16.11.2015 fra <http://www.statoil.com/no/EnvironmentSociety/Sustainability/Pages/LocalValue.aspx>
- Statoil. (2015d). *Sustainability report 2014*. Hentet 06.10.2015 fra [http://www.statoil.com/no/InvestorCentre/AnnualReport/AnnualReport2014/Documents/DownloadCentreFiles/01\\_KeyDownloads/Sustainability\\_report\\_2014.pdf](http://www.statoil.com/no/InvestorCentre/AnnualReport/AnnualReport2014/Documents/DownloadCentreFiles/01_KeyDownloads/Sustainability_report_2014.pdf)
- Statoil. (2015e). *Årsrapport 2014*. Hentet 24.11.2015 fra [http://www.statoil.com/no/InvestorCentre/AnnualReport/AnnualReport2014/Documents/DownloadCentreFiles/01\\_KeyDownloads/Årsrapport\\_2014.pdf](http://www.statoil.com/no/InvestorCentre/AnnualReport/AnnualReport2014/Documents/DownloadCentreFiles/01_KeyDownloads/Årsrapport_2014.pdf)
- Stavanger Aftenblad. (2012). - *Ikke et skatteparadis*. Hentet 26.10.2015 fra <http://www.aftenbladet.no/energi/-Ikke-et-skatteparadis-2999783.html>
- Store Norske Leksikon. (2009). *Betaling in natura*. Hentet 23.11.2015 fra <https://snl.no/.search?query=betaling+in+natura&x=0&y=0>
- Store Norske Leksikon. (2015). *Case-studie*. Hentet 02.11.2015 fra <https://snl.no/case-studie>
- Store Norske Leksikon. (2009). *Oljeraffinering*. Hentet 24.11.2015 fra <https://snl.no/oljeraffinering>
- Stortinget. (2011). *Kontroll av utøvelsen av regjeringens eierpolitikk*. Hentet 19.10.2015 fra <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Stortinget/2011-2012/inns-201112-255/2/>
- Stortinget. (2015a). Meld. St. 2 (2014-2015), Innst. 360 S (2014-2015). *Løse forslag til saken*. Hentet 15.10.2015 fra <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Saker/Lose-forslag/?p=61783>
- Stortinget. (2015b). *Skriftlig spørsmål fra Terje Breivik (V) til finansministeren*. Hentet 29.10.2015 fra <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Sporsmal/Skriftlige-sporsmal-og-svar/Skriftlig-sporsmal/?qid=63616>

- Stortinget. (2015c). *Skriftleg spørsmål fra Truls Wickholm (A) til finansministeren*. Hentet 30.09.2015 fra <https://www.stortinget.no/nn/Saker-og-publikasjoner/Sporsmal/skriftlege-sporsmal-og-svar/Skriftlig-sporsmal/?qid=62640>
- Stortinget. (2015d). *Skriftlig spørsmål fra Truls Wickholm (A) til finansministeren*. Hentet 15.10.2015 fra <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Sporsmal/Skriftlige-sporsmal-og-svar/Skriftlig-sporsmal/?qid=63374>
- Sverdrup, I., & Seglem, E. (2012). *23 Statoil-selskap i amerikansk skatteparadis*. Hentet 22.10.2015 fra <http://www.aftenbladet.no/energi/-Ikke-et-skatteparadis-2999783.html>
- Tax Justice Network Norway. (2015). *Halvhjertet fra OECD*. Hentet 03.12.2015 fra <http://taxjustice.no/ressurser/halvhjertet-fra-oecd>
- Transparency International Norge. (2015). *Hva er korrupsjon?*. Hentet 05.11.2015 fra <http://www.transparency.no/hva-er-korrupsjon/>
- United States Congress. (2010). *Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act*. Hentet 17.09.2015 fra <https://www.govtrack.us/congress/bills/111/hr4173/text>
- Utenriksdepartementet. (2009a). *NOU 2009:19 Skatteparadis og utvikling*. Hentet 22.09.2015 fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2009-19/id571718/?ch=4>
- Utenriksdepartementet. (2009b). *Pressemelding 046/09: Ber Norge trappe opp kampen mot skatteparadiser*. Hentet 08.12.2015 fra [https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/pm\\_kapitalflukt/id567661/](https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/pm_kapitalflukt/id567661/)
- Østgårdsgjelten, R. (2014). *Irland tetter smutthull for Starbucks og Apple*. Hentet 16.10.2015 fra <http://www.aftenposten.no/okonomi/Irland-tetter-smutthull-for-Starbucks-og-Apple-7743584.html>
- Zimmer, F. (2009). *Internasjonal inntektsskatterett*, 4.utgave. Oslo, Norge: Universitetsforlaget.

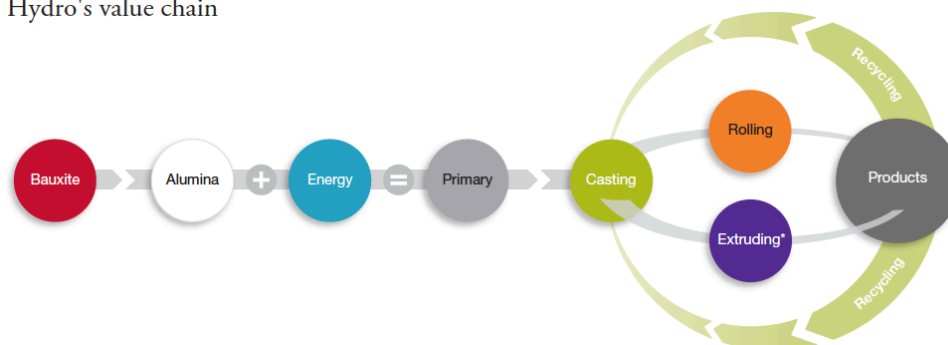
## 14 Primærkilder

<b>Referanse</b>	<b>Stilling, kommunikasjonsform og dato</b>
Heiersjø, Kathrine	Budget and Financial Report Manager i DNO. Kontaktet per mail. Svar mottatt 12.10.2015.
Hovi, Kirsten Margrethe	Head of Extra Financial Reporting i Norsk Hydro. Kontaktet per mail. Svar mottatt 07.10.2015 og 31.10.2015.
Hovland, Bente	Vice President Corporate Sustainability i Statoil. Kontaktet per mail. Svar mottatt 04.10.2015.
Jacobsen, Sigrid Klæboe	Daglig leder i Tax Justice Network – Norway. Kontaktet per telefon og mail. Telefonsamtale fant sted 01.09.2015. Mail mottatt 23.10.2015.
Rostad, Knut	Informasjonsdirektør i Statoil. Kontaktet per mail 26.10.2015. Svar mottatt 01.12.2015.
Røed, Hilde	Principal Consultant Sustainability i Statoil. Kontaktet per mail. Svar mottatt 12.10.2015.
Stene, Per Øyvind	Group Finance Manager i DNO. Kontaktet per mail. Svar mottatt 27.10.2015.
Søreide, Tina	Associate Professor of Law and Economics ved Norges Handelshøyskole. Møte fant sted 01.12.2015, Universitet i Oslo.
Thowsen, Mona	Generalsekretær i Publish What You Pay Norge. Kontaktet per mail. Svar mottatt 07.09.2015 og 09.09.2015.

## 15 Vedlegg

### Vedlegg 1: Norsk Hydros verdikjede, utvinning av aluminium

Hydro's value chain



\* Hydro produces extrusion profiles through the 50/50 joint venture Sapa.

Hentet 10.11.2015 fra side 29 i *Annual Report 2014*

### Vedlegg 2: Norsk Hydro - Påløpt inntektsskatt per land i årsrapporten for 2014

#### Current income tax

NOK million	2014 <sup>1)</sup>	2013	2012	2011	2010
Norway	565	798	755	1 256	1 198
Germany	432	203	229	134	98
France	2	11	8	32	47
Italy	4	3	(4)	15	17
Great Britain	-	2	-	-	-
Spain	13	(1)	16	-	(1)
The Netherlands	1	-	-	3	-
Slovakia	67	103	75	129	-
Other	11	14	46	61	168
<b>Total EU</b>	<b>530</b>	<b>336</b>	<b>371</b>	<b>374</b>	<b>329</b>
Switzerland	14	7	43	24	-
Other Europe	-	-	-	1	3
<b>Total Europe</b>	<b>1 109</b>	<b>1 141</b>	<b>1 169</b>	<b>1 655</b>	<b>1 529</b>
USA	-	-	-	4	(1)
Canada	113	148	37	89	-
Brazil	343	111	42	102	-
Other Americas	-	-	15	7	93
Asia	15	17	1	7	5
Australia and New Zealand	25	13	8	28	27
<b>Total outside Europe</b>	<b>496</b>	<b>288</b>	<b>103</b>	<b>237</b>	<b>123</b>
<b>Total</b>	<b>1 605</b>	<b>1 429</b>	<b>1 272</b>	<b>1 892</b>	<b>1 652</b>

1) The 2014-figures are directly comparable to 2013, but not to previous years. Alunorf and Skafså are included in the 2014 reporting due to changes in the financial reporting. Please see note 3 to the consolidated financial statements for more information. GRI-reference G4-EC4

Hentet 10.11.2015 fra side 109 i *Annual Report 2014*



### Vedlegg 3: Statoils globale virksomhet

Where we are in the world:

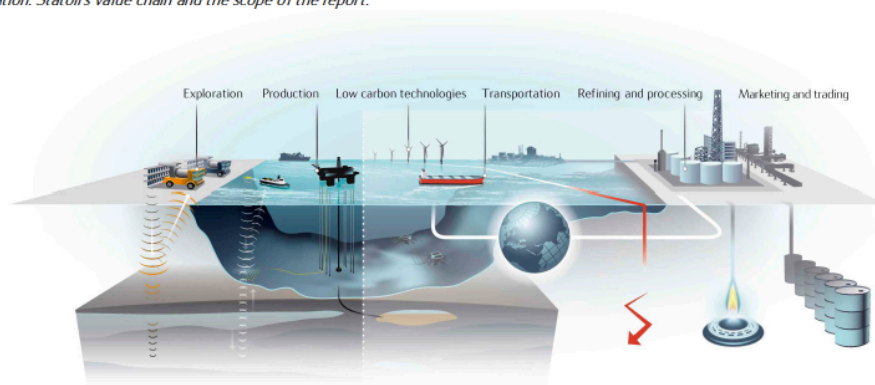


The map provides an overview of Statoil's global presence as of 31.12.2014.

Hentet 06.10.2015 fra side 4 i *Payments to governments*

### Vedlegg 4: Statoils verdikjede, utvinning av petroleum

*Illustration: Statoil's value chain and the scope of the report.*



Hentet 06.10.2015 fra side 5 i *Payments to governments*

## Vedlegg 5: Statoil – En konsolidert tabell fra Sustainability report

(in NOK million, except number of employees)	Twelve months ended 31 December 2014										
	Investments (1)	Revenues (2)	Purchase of goods and services (3)	Taxes (4)	Host government entitlement (5)	Bonuses (6), royalties (7), fees (8)	Environmental fees (9)	Voluntary community investments (10)	Contractual social contributions (11)	Pay and social benefit (12)	Number of employees (13)
Algeria	1,569	3,922	28	1,568	3,524	0	0	0	0	22	26
Angola*	10,574	25,388	772	4,871	18,081	0	0	2	0	41	42
Australia	0	0	409	0	0	3	0	0	0	0	0
Azerbaijan	6,398	8,684	60	1,289	8,778	0	0	0	0	32	46
Bahamas	87	237	81	0	0	0	0	1	0	47	65
Belgium	0	0	80	0	0	0	0	1	0	126	86
Brazil	3,666	8,283	4,558	50	0	1,183	0	3	4	573	280
Canada	7,141	7,404	2,698	2	0	785	0	9	8	669	397
Denmark	185	28,430	1,329	0	0	0	9	0	0	348	367
Faroe Islands	0	2	239	0	0	19	0	9	0	11	7
Germany	57	577	865	0	0	0	0	0	0	62	41
Indonesia	8	3	15	0	0	2	0	0	0	23	22
Ireland	1,220	186	108	0	0	0	0	0	0	7	3
Libya	77	645	4	278	314	0	0	0	0	8	7
Mozambique	0	1	144	0	0	0	0	0	0	0	0
Netherlands	29	1,958	5,821	0	0	0	0	0	0	18	13
Nigeria	1,608	7,934	27	2,948	1,873	360	0	1	0	43	12
Norway	60,333	499,150	121,956	89,704	0	649	4,085	123	0	27,892	19,670
Russia	503	1,349	40	137	729	0	0	2	0	33	43
Singapore	0	26	87	0	0	0	0	0	0	48	37
Sweden	0	18,681	845	16	0	0	0	0	0	0	0
UK	6,576	1,328	6,835	87	0	11	0	13	0	658	348
Tanzania	2,013	0	3,086	0	0	0	0	1	0	9	30
USA	21,702	98,883	18,484	246	0	712	2	19	0	1,836	913
Venezuela	0	29	30	0	0	0	0	0	0	25	30
Other	641	6	17,137	1	0	1	0	7	0	16	31
Eliminations**	0	(106,256)	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>124,387</b>	<b>606,850</b>	<b>185,738</b>	<b>101,195</b>	<b>33,299</b>	<b>3,725</b>	<b>4,095</b>	<b>193</b>	<b>12</b>	<b>32,543</b>	<b>22,516</b>

Hentet 01.10.2015 fra side 27 i *Sustainability report*

## Vedlegg 6: Statoil – En konsolidert tabell fra Payments to governments

(in NOK million)	Taxes 1)	Royalties	Fees	Bonuses	Host government entitlements (value)	Host government entitlements (mmboe)	Total (value)
Algeria	1,568.1	-	0.4	-	3,524.2	9.2	5,092.8
Angola	4,870.9	-	-	-	18,080.6	29.1	22,951.5
Australia	-	-	2.6	-	-	-	2.6
Azerbaijan	1,288.6	-	-	-	8,777.6	14.3	10,066.2
Brazil	49.9	865.2	318.0	-	-	-	1,233.1
Canada	1.9	768.2	16.5	-	-	-	786.7
Faroe Islands	-	-	19.3	-	-	-	19.3
Greenland	-	-	0.1	-	-	-	0.1
Indonesia	0.2	-	1.9	-	-	-	2.1
Iran	0.5	-	-	-	-	-	0.5
Libya	277.6	-	-	-	314.2	0.5	591.8
Nigeria	2,948.0	-	360.0	-	1,873.4	3.0	5,181.4
Norway	89,679.7	-	648.8	-	-	-	90,328.5
Russia	-	-	-	-	728.9	1.2	728.9
Sweden	16.1	-	-	-	-	-	16.1
UK	87.1	-	11.3	-	-	-	98.4
USA	245.6	585.5	50.4	75.7	-	-	957.2
Other	0.2	-	1.2	-	-	-	1.4
<b>Total</b>	<b>101,034.5</b>	<b>2,218.9</b>	<b>1,430.5</b>	<b>75.7</b>	<b>33,298.9</b>	<b>57.3</b>	<b>138,058.5</b>

1) Includes taxes paid in-kind.

Hentet 02.10.2015 fra side 8 i *Payments to governments*

## Vedlegg 7: Statoil - Eksempel på betalinger fordelt på prosjektnivå for Algerie

### Algeria

Statoil has a working interest of 45.9% in the In Amenas onshore gas development and a working interest of 31.9% in the In Salah onshore gas development in Algeria. Both developments are operated through joint operatorship between Sonatrach, BP and Statoil. In 2014, Statoil's equity production volume in Algeria was 19.7 mmboc.

The Hassi Mouina exploration licence expired in September 2012. The licence is not declared commercial and the process of relinquishment started in 2014.

#### Payments per project

(in NOK million)	Taxes	Royalties	Fees	Bonuses	Host government entitlements (value)	Host government entitlements (mmboc)	Total (value)
Statoil Algeria AS	1.0	-	-	-	-	-	1.0
Statoil Hassi Mouina AS	31.0	-	-	-	-	-	31.0
Statoil North Africa Gas AS	614.3	-	0.4	-	-	-	614.7
Statoil North Africa Oil AS	984.6	-	-	-	-	-	984.6
In Amenas	-	-	-	-	1,296.0	2.7	1,296.0
In Salah	-	-	-	-	2,228.2	6.5	2,228.2
<b>Total</b>	<b>1,630.9</b>	<b>-</b>	<b>0.4</b>	<b>-</b>	<b>3,524.2</b>	<b>9.2</b>	<b>5,155.5</b>

#### Payments per government

(in NOK million)	Taxes	Royalties	Fees	Bonuses	Host government entitlements (value)	Host government entitlements (mmboc)	Total (value)
Agence Alnaft	-	-	0.4	-	-	-	0.4
Sonatrach	1,568.1	-	-	-	3,524.2	9.2	5,092.4
Stavanger kemnerkontor	62.8	-	-	-	-	-	62.8
<b>Total</b>	<b>1,630.9</b>	<b>-</b>	<b>0.4</b>	<b>-</b>	<b>3,524.2</b>	<b>9.2</b>	<b>5,155.5</b>

Hentet 02.10.2015 fra side 9 i *Payments to governments*

## Vedlegg 8: Statoil – Skatter betalt in natura

#### Taxes paid in-kind

See *Reporting principles* for a description of how the value of taxes paid in-kind is calculated.

	in mmboc	in NOK million
Algeria	3.6	1,568
Libya	0.5	278
Azerbaijan	2.0	685
Nigeria	4.7	2,948
<b>Total</b>	<b>10.8</b>	<b>5,479</b>

Hentet 02.10.2015 fra side 8 i *Payments to governments*

## Vedlegg 9: Statoil - Oversikt over investeringer, inntekter, kjøp av varer og tjenester og produksjonsvolum

### Investments, revenues, purchases of goods and services and production volumes

(in NOK million)	Investments	Revenues	Purchase of goods and services	Production volume(mmbce)
Algeria	1,569	3,922	28	19.7
Angola	10,574	25,388	772	75.3
Australia	0	0	409	0.0
Azerbaijan	6,398	8,684	60	34.7
Bahamas	87	237	81	0.0
Belgium	0	0	80	0.0
Brazil	3,666	8,283	4,558	16.3
Canada	7,141	7,404	2,698	9.7
China	0	-3	24	0.0
Colombia	370	0	1	0.0
Denmark	185	28,430	1,329	0.0
Faroe Islands	0	2	239	0.0
Germany	57	577	865	0.0
Greenland	0	0	0	0.0
India	0	0	31	0.0
Indonesia	8	3	15	0.0
Ireland	1,220	186	108	0.0
Korea, Republic of	0	9	12,636	0.0
Libya	77	645	4	1.3
Mexico	0	0	0	0.0
Mozambique	0	1	144	0.0
Netherlands	29	1,958	5,821	0.0
New Zealand	0	0	17	0.0
Nigeria	1,608	7,934	27	17.6
Norway	60,333	499,150	121,956	432.0
Russian Federation	503	1,349	40	3.4
Singapore	0	26	87	0.0
Sweden	0	18,681	845	0.0
Switzerland	270	0	161	0.0
Tanzania, United Republic of	2,013	0	3,086	0.0
UK	6,576	1,328	6,835	0.9
United Arab Emirates	0	0	110	0.0
USA	21,702	98,883	18,484	88.1
Venezuela	0	29	30	4.3
Rest of the world	0	0	4,155	0.0
Eliminations of intra-group sales.	0	-106,256	0	0
<b>Total</b>	<b>124,387</b>	<b>606,850</b>	<b>185,738</b>	<b>703.4</b>

Hentet 02.10.2015 fra side 27 i *Payments to governments*

## Vedlegg 10: Utregning av betalt skatt i prosent av salgsinntekter

Selskap	Land	Betalt skatt	Salgsinntekt	Betalt skatt i prosent av salgsinntekt
Norsk Hydro	Brasil	212 725	12 351 237 <sup>38</sup>	1,722%
DNO	Kurdistan	291,2	597,8 <sup>39</sup>	48,712%
	Oman	99,1	155,2	63,853%
	Jemen	31,9	84,4	37,796%

## Vedlegg 11: PWYP Norge - Land-for-land rapporten i årsregnskapet<sup>40</sup>

- 1) *Investeringer (langsiktige investeringer) rapporteres i balansen i det konsoliderte regnskapet*
- 2) *Salgsinntekter (herunder derivater) rapporteres i resultatregnskapet i det konsoliderte regnskapet og spesifiseres både i forhold til geografi og i forhold til forretningsområder i noter til finansregnskapet*
- 3) *Produksjon rapporteres i noter til det konsoliderte regnskapet*
- 4) *Kostnader (herunder derivater) rapporteres i resultatregnskapet i det konsoliderte regnskapet og spesifiseres i mange ulike noter for å få frem et diversifisert bilde av virksomheten. Land-for-land rapportering vil bare være en av disse diversifiseringene på kostnadssiden.*
- 5) *Skatter rapporteres i resultatregnskapet og balansen og splittes mellom betalbar og utsatt. I noter til det konsoliderte regnskapet ligger en mer finindelt informasjon om skattene, men ikke fordelt per land. Det som det bes om er at man i land-for-land rapporteringen splitter den regnskapsførte betalbare skatten ned på land og opplyser om hvor mye skatt som faktisk er betalt i løpet av regnskapsåret (regnskapsmessig kan denne være periodisert både til foregående og inneværende regnskapsår). Uten koblingen til regnskapet blir konteksten meningsløs. Det viktige er å få vite hvor store betalbare skatter det er satt av i regnskapet til det enkelte land, og deretter hvor store skatter man faktisk har betalt til det enkelte land i inneværende regnskapsår. Summen av betalte skatter og utestående skattegjeld skal være lik summen av periodisert betalbar skatt i resultatregnskapet når man ser alle regnskapsårene under ett, selv om man i land-for-land rapporteringen kun rapporterer det enkelte regnskapsåret.*
- 6) *Antall ansatte rapporteres i styrets årsberetning eller i segmentinformasjon*

<sup>38</sup> Tallene til Norsk Hydro er oppgitt i kNOK

<sup>39</sup> Tallene til DNO er oppgitt i mill USD

<sup>40</sup> Hentet 20.10.2015 fra *Høringsinnspill fra PWYP Norge med merknader om land-for-land rapportering*