

CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION

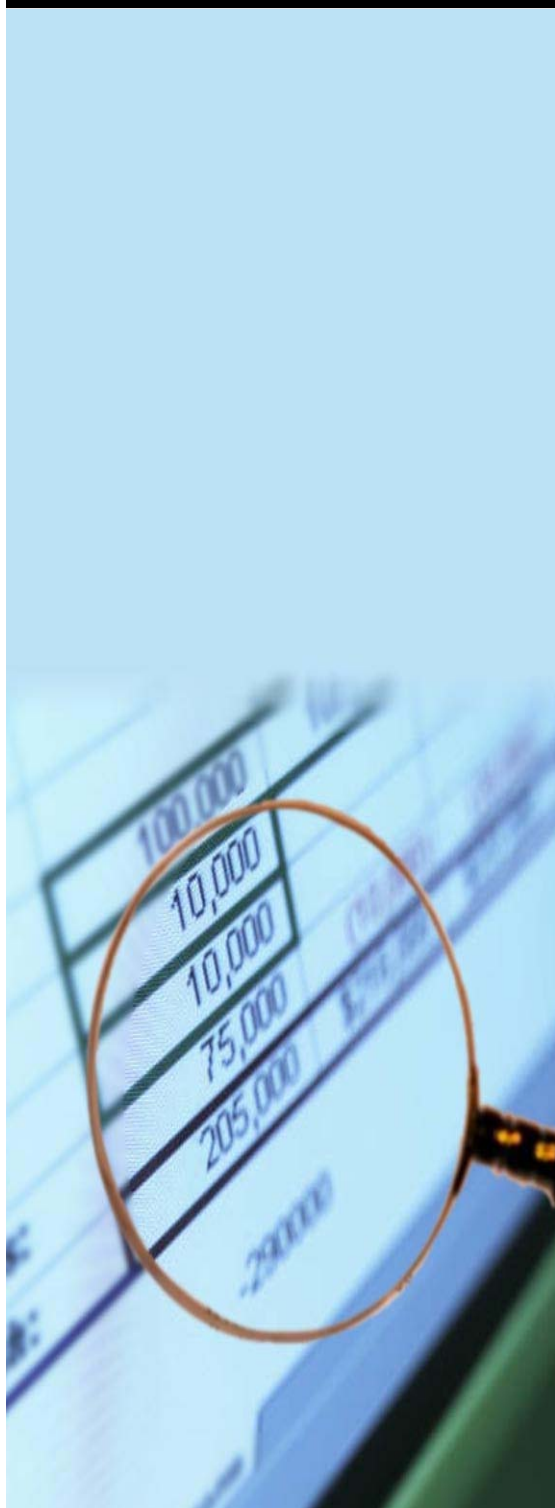


ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT



# **OECD'S HÅNDBOK OM AVDEKKING AV BESTIKKELSER – TIL BRUK I SKATTEETATEN**

**OECD Bribery Awareness Handbook for Tax Examiners  
Language: Norwegian**





OECDs håndbok om avdekking av bestikkelser – til bruk i skatteetaten, er ratifisert av Norge. Håndboken inngår som et ledd i oppfølgingen av OECDs anbefaling vedrørende skattefradrag for bestikkeler til offentlige tjenestemenn. Håndboken som er utarbeidet på engelsk er oversatt til norsk og er nå av Skattedirektoratet lagt ut på skatteetatens intranet. Håndboken som er til internt bruk i skatteetaten er på det nåværende tidspunkt ikke publisert for allmennheten.

### **Kortfattet sammendrag av håndboken:**

Innføring av lovgivning som forhindrer skattefradrag for bestikkelser er et viktig preventivt tiltak mot bestikkelse av utenlandske offentlige tjenestemenn. Imidlertid må man ikke overse den praktiske håndheving av slik lovgivning. Den preventive virkning av slike lovendringer er avhengig av hvilke tiltak som iverksettes for å sikre at skattytere opptrer i overensstemmelse med lovgivningen.

Etter at lovgivning som forhindrer skattefradrag for bestikkelser til utenlandske offentlige tjenestemenn ble innført i en rekke land, besluttet Skattekomitéen å videreføre sitt arbeid vedrørende håndheving av slik lovgivning ved å utarbeide en manual for å bistå medarbeidere med å identifisere mistenkelige betalinger som sannsynligvis er bestikkelser. Målsetningen med denne håndboken om avdekking av bestikkelser er å bistå landene med å øke bevisstheten hva angår de forskjellige teknikker som benyttes ved bestikkelser, samt å utstyre medarbeiderne med verktøy til å avdekke og påvise bestikkelser til utenlandske offentlige tjenestemenn såvel som andre typer bestikkelser, f.eks. bestikkelser til innenlandske offentlige tjenestemenn. Denne håndboken inneholder nyttig juridisk bakgrunnsinformasjon såvel som praktiske tips: indikatorer for bestikkelser, intervjuteknikker, (anonymiserte) eksempler på bestikkelser avdekket gjennom skatterevisjon, samt standardskjema for medarbeidernes bakemelding til sine overordnede som ledd i overvåkningen av trender og vurderingen av risiko.

Landene kan benytte denne håndboken, og utdele den til sine tjenestemenn innen skatteetaten i forbindelse med sine opplæringsprogrammer, eller de kan bruke den til å utarbeide sin egen håndbok om avdekking av bestikkelser, som hensyntar de konkrete omstendigheter som måtte foreligge i de respektive landene vedrørende avdekking av bestikkelser. For dette formål angis det i håndboken hvor informasjon som er spesifikk for vedkommende land kan settes inn. Håndboken kan også benyttes som en sjekkliste ved ettersyn. Til sist kan den benyttes av Skattekomitéen som et nyttig redskap for å fremme OECDs anbefaling fra 1996 vedrørende skattefradrag for bestikkelser til utenlandske offentlige tjenestemenn overfor ikke-medlemsland.

## INNHALDSFORTEGNELSE

OECD'S HÅNDBOK OM AVDEKKING AV BESTIKKELSER –	5
TIL BRUK I SKATTEETATEN	5
1. Bakgrunnen for initiativet til håndboken om avdekking av bestikkelse	5
2. Relevante innenlandske skatteregler	7
3. Definisjon av bestikkelse	7
4. Medarbeideres plikt, eller fraværet av sådan, til å rapportere påviste bestikkelse til politi og påtalemyndighet i sine egne land	7
5. Indikatorer for skattesvik og bestikkelse	8
5.1 Utgifter eller fradrag	8
Betalingsmetoder	8
5.2 Fiktive ansatte	11
5.3 Regnskaper og journaler	12
5.4 Skattyters opptreden	13
5.5 Metoder for hemmelighold	13
5.6 Obligatorisk innrapportering av betalte kommisjoner og liknende betalinger i enkelt land	13
6. Planer for granskning og kontroll av overholdelse	14
7. Informasjon fra andre offentlige organer	15
8. Informasjon som er tilgjengelig fra skatteavtaleland	15
Simultane revisjoner	16
9. Kontrollteknikker	17
Metoder for innsamling av bevismateriale av spesiell relevans for kartlegging av bestikkelse:	17
10. Intervjuer: Formål	18
Hvem bør intervjues?	18
Dokumentasjon av intervjuer	18
Intervjuteknikker	18
Forskjellige typer spørsmål	19
11. Evaluering av skattyters internkontroll	19
Hovedelementer ved evaluering av internkontrollen	20
Kontrollmiljø	20
Regnskapssystem	20
Kontrollprosedyrer	20
12. Spesielle kontrollprosedyrer	21
Smørefond	21
Prosedyrer vedrørende urettmessige betalinger fra selskaper	22
Spørreskjema til bruk ved kontrollen (forutsatt at dette er mulig etter innenlandsk lovgivning)	23
Bilag 1: Spørreskjema til bruk ved kontroll	25
Bilag 2: Retningslinjer for bruk av spørreskjema om selskapers smørefond ved kontroll i etterfølgende år	26

13.    Overvåkning av bestiktelser: Standardskjema for innrapportering av avdekkede bestiktelser .....	27
Skjema for innrapportering av avdekkede bestiktelser: fra den som utfører kontrollen til sine overordnede .....	28

## OECD'S HÅNDBOK OM AVDEKKING AV BESTIKKELSER – TIL BRUK I SKATTEETATEN

Målsetningen med herværende håndbok er å bistå landene til å øke bevisstheten hos medarbeiderne hva angår de teknikker som benyttes ved bestikkelser, samt å utstyre dem med verktøy til å avdekke og påvise bestikkelser til utenlandske offentlige tjenestemenn såvel som andre typer bestikkelser, som bestikkelser til innenlandske offentlige tjenestemenn. Landene kan benytte denne håndboken, og dele den ut til sine tjenestemenn innen skatteetaten, for eksempel i forbindelse med sine opplæringsprogrammer, eller de kan bruke den som en sjekklister eller til å utarbeide sin egen håndbok vedrørende avdekning av bestikkelser.

### **1. Bakgrunnen for initiativet til håndboken om avdekking av bestikkelser**

1. Betaling av bestikkelser i internasjonale forretningsforhold gir opphav til alvorlige moralske og politiske bekymringer, og medfører betydelige økonomiske kostnader, hindrer utviklingen av internasjonal handel og investeringer gjennom å øke transaksjonskostnadene, og virker konkurransesvridende. Den skattemessige behandling av bestikkelser kan bidra til disse vridningene.

2. I 1997 fremforhandlet OECD-landene og en rekke ikke-medlemsland Konvensjonen om motarbeidelse av bestikkelser av utenlandske offentlige tjenestemenn i internasjonale forretningsforhold. Konvensjonen trådte i kraft 15 februar 1999. Samtlige av OECDs medlemsland og enkelte ikke-medlemsland har signert denne. Bestikkelse av innenlandske offentlige tjenestemenn er en forbrytelse i de fleste land. Forut for Konvensjonen var bestikkelse av utenlandske offentlige tjenestemenn i henhold til lovgivningen i mange land ikke en forbrytelse. OECD-konvensjonen utgjør derfor et viktig ledd i den felles internasjonale innsats for å kriminalisere bestikkelse og redusere den florerende korrupsjon innen verdensøkonomien. Målsetningen er å stanse bruken av bestikkelser for å oppnå internasjonale forretningskontrakter, og å styrke innenlandsk anti-korrupsjonsinnsats for å fremme økt standard for myndighetsbruk og økt deltakelse fra det sivile samfunn. Konvensjonen krever at de landene som undertegner innfører nasjonal lovgivning som kriminaliserer bestikkelse av utenlandske offentlige tjenestemenn. Den benytter en vid definisjon av begrepet offentlig tjenestemann, som dekker samtlige personer som utøver en offentlig funksjon. Den krever at bestikkelse av utenlandske offentlige tjenestemenn straffes med effektive, forholdsmessige og preventive strafferettslige sanksjoner som er sammenlignbare med de som gjelder overfor deres egne offentlige tjenestemenn.

3. Innenfor skatteområdet startet Skattekomitéen (CFA), som er OECDs hovedorgan for skattepolitikk, i juni 1994 en gjennomgang av medlemslandenes skattelovgivning for å identifisere eventuelle bestemmelser som kunne innebære en indirekte oppfordring til

bestikkelse av utenlandske offentlige tjenestemenn. Komitéen vedtok at der det var slike bestemmelser, og der en endring ville ha en effektiv preventiv virkning når det gjelder bestikkelse av utenlandske offentlige tjenestemenn, skulle skattemyndighetene oppfordres til å endre disse bestemmelsene.

4. I april 1996 vedtok OECD-rådet, etter forslag fra Skattekomitéen, en anbefaling vedrørende skattefradrag for bestikkelser til utenlandske offentlige tjenestemenn, C(96)27/FINAL. Denne anbefalingen oppfordrer medlemsland som innrømmer fradrag rett for slike bestikkelser til å revurdere denne innfallsvinkelen i den hensikt å forby slike fradrag. Rådet erkjente at tendensen i retning av å behandle bestikkelser til utenlandske offentlige tjenestemenn som ulovlige kunne bidra til å fremme slike tiltak. Anbefalingen pålegger Skattekomitéen å overvåke gjennomføringen, samt å fremme den i sin kontakt med ikke-medlemsland. Anbefalingen ble forsterket gjennom Rådets reviderte anbefaling om motarbeidelse av bestikkelser i internasjonale forretningsforhold, vedtatt 23 mai 1997, som på det sterkeste anbefalte medlemslandene å foreta en rask gjennomføring av anbefalingen fra 1996. Medlemslandenes kriminalisering av bestikkelse av utenlandske offentlige tjenestemenn har ofte vært foranledningen for å endre skattelovgivningen slik at det ikke innrømmes skattefradrag for bestikkelser i de land som omfattes av anbefalingen.

5. Etter at lovgivning som forhindrer skattefradrag for bestikkelser til utenlandske offentlige tjenestemenn kom på plass i samtlige av de land som var omfattet av anbefalingen fra 1996, besluttet Skattekomitéen å videreføre arbeidet med håndheving av slik lovgivning, gjennom et konkret prosjekt: utarbeidelse av en OECD-håndbok om en bevissthet for avdekking av bestikkelser til offentlige tjenestemenn, som kunne bidra til påvisning av bestikkelser i forbindelse med likning/bokettersyn.

6. Revisjonshåndbøker og -manualer hjelper skattemyndigheter til bedret opplæring av medarbeidere vedrørende de teknikker det er optimalt å benytte, samt de fakta en bør se etter, ved granskninger som kan forventes å lede til påvisning av ikke-fradragberettigede bestikkelsesbeløp. Videre øker de medarbeideres bevisstgjøring vedrørende påvisning av transaksjoner forbundet med bestikkelse. Siden mange medlemsland er i ferd med, eller vurderer, å utarbeide håndbøker til bruk i skatteetaten, fremstod det som opportunt å vurdere de problemstillinger som bør behandles i slike håndbøker.

## 2. Relevante innenlandske skatteregler

Norske regler vedrørende bestikkelser finnes i Skatteloven § 6-22 Bestikkelser m.v.:

”Fradrag gis ikke for bestikkelse og annen ytelse som er vederlag for urettmessig motytelse, eller som tar sikte på å oppnå en slik motytelse.

Motyelsen er urettmessig både når den strider mot den alminnelige forretningsmoral eller forvaltningsskikk på det stedet motytelsen skjer eller skulle ha skjedd, og når den ville stride mot den alminnelige forretningsmoral eller forvaltningsskikk i Norge”

## 3. Definisjon av bestikkelse

7. Det finnes like mange ulike definisjoner av korrupsjon som det finnes ulike former for korrupsjon. Bestikkelse er en konkret form for korrupsjon som kan defineres som frivillig overgivelse av noe av verdi i den hensikt å påvirke utøvelsen av et offisielt verv, ved at utøver enten gjør noe urettmessig eller unnlater å gjøre noe vedkommende skulle ha gjort i kraft av sitt verv.

## 4. Medarbeideres plikt, eller fraværet av sådan, til å rapportere påviste bestikkelser til politi og påtalemyndighet i sine egne land

8. Medarbeideres plikt til å rapportere påviste bestikkelser til sine innenlandske politi og påtalemyndigheter vil avhenge av rettssystemene i de respektive land. I enkelte land er skattemyndighetene pålagt å gi informasjon til politi, påtalemyndighet og domstoler dersom bestikkelsen vedrører en sak hvor det foreligger mistanke om skattesvik. I andre land er dette ikke tilfelle. Når informasjonen er kommet politi og påtalemyndighet i hende, kan myndighetene videreformidle denne informasjonen til de tilsvarende organer i andre land på grunnlag av internasjonale avtaler om gjensidig rettslig bistand.

De norske reglene for rapportering av bestikkelser til politi og påtalemyndighet av intern melding fra 5 november 2003

”Skatte- og avgiftsmyndighetenes taushetsplikt overfor politi- og påtalemyndighet, og instruks om underretning til politi- og påtalemyndighet ved mistanke om overtredelser av bestemmelser utenfor skatteetatens forvaltningsområde”

Meldingen finnes på intranet.



## 5. Indikatorer for skattesvik og bestikkelser

9. Skattytere vil generelt benytte de samme teknikker for å skjule bestikkelser som de benytter for å skjule inntekter. Følgelig må likningsmedarbeidere se etter bevis for bestikkelse på samme måte som de ser etter bevis for skattesvik. Skattytere som bevisst angir for lave skatteforpliktelser etterlater seg ofte bevis i form av avdekkende kjennetegn (eller indikatorer).

10. Indikatorer for skattesvik kan bestå av en eller flere bevisst ulovlige handlinger fra skattyters side, utført med det konkrete formål å unndra skatt. Indikatorene kan inndeles i to kategorier: bekreftende kjennetegn og bekreftende handlinger. Det kan aldri foreligge skattesvik dersom det ikke forekommer bekreftende handlinger. Bekreftende kjennetegn tjener som indikasjoner eller symptomer, eller innebærer at handlinger kan ha vært utført i den hensikt å villedde, hemmeligholde eller få ting til å fremstå annerledes enn de er. Bekreftende kjennetegn er ikke i seg selv tilstrekkelig til å fastslå at en bestemt prosess ble gjennomført – det er også påkrevet med bekreftende handlinger.

11. Bekreftende handlinger er handlinger som bringer på det rene at en bestemt prosess bevisst ble gjennomført i den hensikt å villedde, danne påskudd for, kamuflere, hemmeligholde, forsøke å farge eller tåkelegge begivenheter, eller få ting til å fremstå annerledes enn de er. Eksempler er utelatelse av konkrete poster når liknende poster er oppgitt, hemmeligholdelse av bankkonti, unnlattelse av å innsette mottatte midler på virksomhetskonti, samt skjule mottatte midlers opphav. Indikatorene nevnt nedenfor er også relevante for å påvise bestikkelser.

### 5.1 *Utgifter eller fradrag*

12. Disse kan ta form av betydelig overdrevne fradragskrav eller gå ut på at man krever fiktive fradrag.

### *Betalingsmetoder*

13. Nedenfor presenteres enkelte metoder benyttet for å kanalisere valuta til offentlige tjenestemenn. Dette er på ingen måte nye metoder, og de utgjør ikke mer enn en liten brøkdel av de metoder som benyttes, men de angis her for å understreke behovet for kreative etterforskningsteknikker for å avdekke tilfeller av korrupsjon blant offentlige tjenestemenn.

14. Utvexling av midler gjennom en legitim virksomhet: Et firma kontrollert av en offentlig tjenestemann betaler et stort pengebeløp til et uavhengig selskap, mot utstedelse av fiktive fakturaer for påståtte konsulenthonorarer. Vedkommende selskap utsteder så sjekker til en av selskapets egne tjenestemenn, som deretter hever sjekkene med bistand fra en banktjenestemann. Kontantene returneres til det første selskapets tjenestemann, som innbefatter den offentlige tjenestemannen.

15. Overføring av midler gjennom en fiktiv virksomhet: En bankkonto åpnes i et fiktivt navn som en kanal for konvertering av sjekker til kontanter. Fakturaer utstedt i den fiktive virksomhetens navn utarbeides som bevis for foretatt kjøp. Sjekker utstedt til den fiktive virksomheten krediteres bankkontoen, og valutauttak foretas.

16. Betaling av kampanjeutgifter: Et eksempel på ytelse av indirekte politiske bidrag er at kampanjekomiteén eller kandidaten overleverer en ubetalt regning for kampanjeutgifter, såsom leie av lydanlegg eller trykking av løpesedler, plakater, e.l.

17. Indirekte betaling til offentlige tjenestemenn: En metode for indirekte betaling til offentlige tjenestemenn kan skje ved hjelp av utbetalinger til et advokatfirma. I slike tilfelle opptrer advokaten kun som en kanal det utstedes sjekker til for angivelig utførte juridiske tjenester. Utbetalingene settes inn på advokatens klientkonti, og utbetalinger foretas fra disse konti til den offentlige tjenestemann. Denne metoden benyttes også ved bruk av informasjonsbyråer, reklamebyråer og revisorfirma.

18. En metode for indirekte betaling av bestikklser har vært via en anmodning om donasjon til en organisasjon med allmennyttig formål, som ikke er opprettet med det formål å drive forretningsvirksomhet, fra en tjenestemann som inngår i toppledelsen i vedkommende allmennyttige organisasjon.

19. Fakturering av klienten med et oppjustert beløp sammenliknet med faktisk markedspris. Differansen mellom det mottatte beløp og markedsprisen utbetales til en mellommann uten at virksomhetens overskudd påvirkes (vanskeligheten ligger i å identifisere mellommannen, som sjelden er oppgitt som sådan i selskapets regnskaper).

20. En utgift belastet et selskap og fakturert som en utgift for forvaring av varer eller overvåking av transport av selskapets varer eller installering i det landet hvor markedet er.

21. Et arkitektfirmas intervensjon vedrørende installasjon eller utvikling av et selskaps lokale infrastruktur, hvor de angjeldende betalinger foretas til konti i skatteparadiser.

22. Mottatte lisensavgifter regnskapsføres som en gjeld for selskapet, snarere enn som en inntekt. Betaling av den påståtte gjeld foretas før utløpet av selskapets likningsår. Betalingen foretas til et forvaltningsselskap i et skatteparadis, som angivelig opptjente lisensavgifter. Når mottatte lisensavgifter ikke regnskapsføres som inntekt, og utbetalingen til forvaltningsselskapet ikke føres som en utgift, samtidig som det ikke er oppført noen gjeld ved årsskiftet, kan avdekking av betalinger til offentlige tjenestemenn vanskelig gjøres.

23. Tradisjonelle revisjonsteknikker kan benyttes til å avsløre betaling av bestikkelser. Dette krever grundig vurdering av de ulike konti for å fastslå berettigelsen av de enkelte utgifter og vurdere hvilke konkrete poster som kan være egnet til manipulering. Utføres det virkelig tjenester for visse betalinger, og hvis ja, står tjenestene i forhold til den betaling som foretas for dem? Det er viktig å huske at utlegg ikke alltid er hva de gir seg ut for. God etterforskning krever en nærmere analyse for å fastslå om utlegget er fradragsberettiget, eller om det kun er en kanal eller et middel for filtrering av kontanter, hvor den endelige betalingsmottaker er en offentlig tjenestemann.

**24. Profesjonelle tjenester:** alle kvitteringer bak beløp belastet for profesjonelle tjenester bør granskes nøye med hensyn til hvorvidt angivelsen og beskrivelsen av de tjenester som er ytet stemmer overens, samt med hensyn til eventuelle uvanlige økninger. Det er fastslått at mange firma ganske enkelt har oppjustert honorarer vedrørende prosjekter og konkrete saker utover det som ville vært normal fakturering for vedkommende utførte arbeid. Overfaktureringen ble benyttet til å dekke forhåndsavtalte politiske betalinger fra firmaene til offentlige tjenestemenn, på vegne av skattyter. En annen indikator kan være forekomsten av store utbetalinger til konsulentselskaper hvor fakturaene er mangelfulle.

**25. Reise- og representasjonsutgifter:** granskning av representasjonskonti har avdekket at ulovlige betalinger kan være trukket fra under påskudd av å gjelde reise og representasjon. Ansattes representasjonskonti og korrespondanse ble benyttet til å identifisere en liste over utvalgte ansatte. Korrespondanse, såvel som styrets reiseregninger, ble gransket nøye for å kartlegge politiske arrangementer, tilstelninger og reiser foretatt for å yte politiske bidrag. Samtlige ovennevnte kilder ble benyttet for å avdekke en dato, et klokkeslett og et sted hvor skattyter hadde vært innblandet i ulovlig politisk aktivitet. Samtlige reiseutgifter forbundet med hvert konkret arrangement var hentet fra kildedokumentasjon fremskaffet av skattyter. Følgende kategorier var hovedkildene for justeringene:

- Ledelsenes reiseutgifter.
- Reiser med leid fly – både for skattyters ansatte og direkte betaling av en politisk kandidats reiser.
- Utgiftene til piloten på skattyters privatfly.
- Utgiftene til ulike utvalgte ansatte, herunder direkte kredittkortbelastninger.

## 5.2 *Fiktive ansatte*

26. Lønningslisten kan blåses opp av mange grunner, herunder bestikkelse. Formålet er vanligvis det samme: å få midler ut av en virksomhet i form av fradrag, uten at mottaker betaler inntektsskatt på inntekten. Denne metoden er det vanlig å benytte når det foretak som foretar betalingen ikke bedriver kontantsalg, slik at penger kun kan tas ut ved sjekk. Denne metoden kan benyttes i et opplegg om skatteunndragelse som gjør at skattyter kan få tilgang til midler som trengs for bestikkelser, utpresning, betaling av personlige utgifter eller tilbakebetaling av spillegjeld eller utestående overfor lånehaier.

27. En annen metode for oppblåsing av lønningslisten er å inkludere politiske partiarbeidere på listen, selv om disse ansatte ikke utfører noen tjenester i retur for den betaling de mottar fra selskapet. Den samme teknikken kan benyttes for offentlige tjenestemenn.

28. For å oppdage indikasjoner på fiktive ansatte, gi lønningslisten spesiell oppmerksomhet:

- Dersom det er mistanke om eller kjennskap til at det benyttes fiktive ansatte bør man forfølge sjekkens videre skjebne. Dersom sjekkene heves i samme bank eller gjennom andre parter er det mulig at banken eller endossenten kjenner betalingsmottaker.
- Dersom selskapet tilbyr eller bidrar til forsikringsdekning, pensjonsordninger osv., sjekk ansattes uttreden fra slike ordninger for å fastslå hvorvidt den ansatte også ble strøket fra lønningslisten.
- Et selskap kan ha fortsatt å utstede sjekker til en ansatt som har sluttet. Sammenlign endossementer på ulike tidspunkter gjennom året for tilfeldig utvalgte ansatte.
- Medlemmer av ledelsen eller annet nøkkelpersonell kan være utlånt til politiske partier for å utføre ulike tjenester mens de mottar lønn fra sin arbeidsgiver. En bør forsøke å bringe på det rene hvor den ansattes tjenester ble utført i vedkommende lønningsperioder. Granskning av rapporter for utleggsrefusjon kan være nyttig for å fastslå den ansattes geografiske lokalisering på et bestemt tidspunkt. Denne informasjonen kan danne grunnlag for et oppfølgingsintervju med den ansatte.

29. Enkelte offentlige tjenestemenn har få legitime inntektskilder. Dette kan medføre at enkelte av dem fristes til å supplere sin inntekt gjennom ulovlige aktiviteter. Disse individer vil oppsøke en virksomhet som er villig til å sette dem på lønningslisten og utstede dem ordinære lønningsjekker, selv om den ansatte ikke utfører noen tjenester.

30. Granskningen bør omfatte den mistenkte offentlige tjenestemann, og spor etter disponeringen av vedkommendes lønningssjekk for å fastslå hvorvidt noen av pengene ble returnert til selskapet. Dersom det rettssubjekt som granskes mistenkes for å bli benyttet som lønns supplement av en offentlig tjenestemann bør granskeren være på utkikk etter visse indikatorer som kan støtte opp under en slik mistanke.

- Fastslå hvorvidt sjekker heves av den ansatte.
- Avgjøre hvorvidt den ansatte innehar de kvalifikasjoner som er påkrevet for å utføre den funksjon som han/hun mottar lønn for.
- Dersom dokumentasjonen indikerer at den ansatte fremdeles er på lønningslisten på granskningstidspunktet bør likningsfunksjonæren forsøke å bringe på det rene hvorvidt vedkommende faktisk er tilstede på arbeidsstedet.
- Dersom den ansatte bekler en stilling som omreisende salgskonsulent, bør likningsfunksjonæren bringe på det rene hvem kundene er og fastslå hvorvidt den ansatte faktisk kontakter disse kunder.

31. Det kan være påkrevet å anmode om informasjon fra utlandet dersom den fiktive ansatte er en utenlandsk offentlig tjenestemann (se nedenstående avsnitt om utveksling av informasjon). Enkelte land anser bruk av fiktive ansatte for å være mindre sannsynlig i deres land, på grunn av høye sosiale avgifter og arbeidsgivers plikt til å foreta forskuddstrekk.

### 5.3 *Regnskaper og journaler*

32. For å avdekke bestikkelser må en se etter tradisjonell manipulering av regnskaper og journaler:

- Førings av to sett regnskaper, eller fravær av regnskap.
- Falske poster eller endringer foretatt i regnskaper og journaler, antedaterte eller fremdaterte dokumenter, falske fakturaer, uriktige anvendelser, falske oppstillinger og andre falske dokumenter.
- Unnlatelse av å føre nødvendige journaler, fortielse av journaler, eller nekting av å stille visse journaler til disposisjon, osv.

#### **5.4 Skattyters opptreden**

33. Skattyters opptreden kan også være nyttig for å fastslå hvorvidt det forekommer bestikkelser:

- Forsøk på å hindre granskningen. Eksempelvis unnlattelse av å besvare relevante spørsmål, gjentatt avlysning av avtaler, eller nektelse av å fremskaffe journaler.
- Ansattes vitneforklaringer vedrørende ureglementert forretningspraksis hos skattyter.
- Ødeleggelse av regnskaper eller journaler, spesielt dersom dette skjer like etter at granskning er påbegynt.
- Betaling av urettmessige utgifter til eller på vegne av tillitsmenn eller formuesforvaltere.
- Antedatering av søknader og relaterte dokumenter.
- Forsøk på å bestikke granskeren.

#### **5.5 Metoder for hemmelighold**

34. Flere metoder for hemmelighold kan benyttes for å skjule bestikkelser, såsom transaksjoner som ikke inngår som ledd i den ordinære virksomhet, transaksjoner omgitt av hemmelighold, falske poster i regnskapene til en av partene ved en overdragelse, bruk av hemmelige bankkonti for inntekter, bankinnskudd foretatt til konti i stråmenns navn, samt gjennomføring av forretningstransaksjoner under falske navn.

#### **5.6 Obligatorisk innrapportering av betalte kommisjoner og liknende betalinger i enkelt land**

35. Enkelte land opererer med obligatorisk innrapportering av utbetalte kommisjoner, honorarer og liknende, hva enten betalingsmottaker er bosatt i vedkommende land eller i utlandet. Enkelte land har omfattende obligatorisk innrapportering av utbetalinger til fysiske personer (herunder kommisjoner) med automatisk utveksling av slik informasjon. Andre land kan ha et system med forskuddsskatt på slike utbetalinger, hvilket setter skattemyndighetene i stand til å oppbære informasjon vedrørende betalingsmottakers identitet.

36. Obligatorisk innrapportering innebærer at fysiske og juridiske personer som i medfør av sin virksomhet eller sin yrkesutøvelse utbetaler kommisjoner,

meglerhonorarer, refusjoner og andre honorarer eller vederlag, hva enten betalingsmottaker er bosatt i vedkommende land eller i utlandet, er pålagt å oppgi utbetalingene til skattemyndighetene på årlig basis. Denne forpliktelse kan omfatte samtlige rettssubjekter uansett formål eller virksomhet, herunder offentlige administrative enheter på nasjonalt og lokalt plan, såvel som organer underlagt offentlig kontroll. Unnlatelse av å oppgi slik informasjon kan medføre at man nektes fradragsrett for vedkommende utbetalinger (selv om utbetalingene faktisk har vært beskattet på mottakers hånd) og kan også medføre bøter for brudd på skattelovgivningen. Skattemyndighetene er derved utstyrt med et verktøy som setter dem i stand til å analysere utviklingen i innrapporterte kommisjoner. Dette kan være et potensielt kriterium for iverksettelse av en skatterevisjon siden det kan avdekke spor etter korrupsjon. Tradisjonelt har det vært foretatt spesiell overvåkning av:

- Forekomst av betalingsmottakere lokalisert i skatteparadis
- Forekomst av store utbetalinger til en betalingsmottaker som tidligere kun har mottatt små beløp
- Økning i utbetalinger og betalingsmottakere
- Viktige beløp utbetalt til advokater i utlandet
- Forekomst av betalingsmottakere lokalisert i geografiske soner der foretaket ikke har noen aktivitet

37. Obligatorisk innrapportering til skattemyndigheter av utbetalte kommisjoner, honorarer og liknende, eller anvendelse av forskuddsskatt på slike utbetalinger, hva enten betalingsmottaker er bosatt i vedkommende land eller i utlandet, kan være et verktøy både til å sikre beskatning av mottaker av vedkommende inntekt og til å avdekke spor for potensiell skatterevisjon av påståtte fradrag for kommisjoner som kan være ikke-fradragsberettigede bestikkelser. Det er også nyttig å formidle informasjon om slike utbetalinger til skatteavtaleland, og spesielt å fremme spontan eller automatisk utveksling av informasjon vedrørende kommisjoner, honorarer og liknende utbetalinger – se under 7 nedenfor vedrørende informasjon som er tilgjengelig for skatteavtaleland.

## **6. Planer for granskning og kontroll av overholdelse**

38. I den forberedende fase og ved granskningen av alle selvangivelser vil de som gransker og deres overordnede være seg bevisst situasjoner som er egnet for å utføre ulovlige eller urettmessige betalinger, som f.eks. bestikkelser. Når det anses hensiktsmessig og påkrevet vil planene om granskning innebære vurdering av følgende kontroller av overholdelse:

- Granskning av interne revisjonsrapporter og relaterte arbeidsdokumenter for å fastslå hvorvidt det er henvist til opprettelse av noe hemmelig eller skjult selskapsfond.

- Gjennomgang av skattyters kopier av rapporter inngitt til andre offentlige regulerende organer.
- Ta påkrevet hensyn til utenlandske rettssubjekter, operasjoner, kontrakts- eller prisarrangementer, pengeoverføringer, og bruk av skatteparadiser.

## **7. Informasjon fra andre offentlige organer**

39. I den forberedende fase og ved granskningen av selskapssaker bør de som gransker og deres overordnede vurdere informasjon innhentet fra andre offentlige organer.

40. For å innhente informasjon vedrørende smørefond, bestikkelser, politiske bidrag og annen skatterelatert informasjon kan man kontakte andre offentlige organer, som børsstyret og offentlige organer som forsikrer utenlandske risiki.

## **8. Informasjon som er tilgjengelig fra skatteavtaleland**

41. Ved granskningen av selskapssaker bør de som gransker og deres overordnede også vurdere informasjon de kan innhente fra skatteavtaleland. Ulike rettslige mekanismer kan brukes til å besørge utveksling av informasjon: Bilaterale skatteavtaler inneholdende bestemmelser om informasjonsutveksling som er basert på OECDs mønsteravtale for unngåelse av dobbelt beskatning, artikkel 26, samt multilaterale mekanismer for gjensidig assistanse i skattespørsmål. Hva angår bestikkelse av utenlandske offentlige tjenestemenn er det to former for informasjonsutveksling som ventelig vil være de mest relevante – utveksling etter anmodning og spontan utveksling:

- Utveksling etter anmodning er når et skatteavtaleland oversender et annet skatteavtaleland konkrete spørsmål vedrørende en bestemt sak. En anmodning om informasjon kan derfor være nyttig for å avklare en mistenkelig betalings karakter. Det kan være muligheter for å anmode om at det foretas en granskning i utlandet, og endog om at den utenlandske gransker er tilstede dersom den innenlandske lovgivning i den anmodede stat tillater tilstedeværelse av utenlandske likningsmedarbeidere under en revisjon.
- Spontant utvekslet informasjon kan også bidra til å lokalisere en mistenkelig betaling. I slike tilfelle er informasjon avdekket av en utenlandsk likningsmedarbeider i forbindelse med en revisjon eller etterforskning, og som ventelig er av skattemessig interesse for en annen jurisdiksjon, overlevert uoppfordret til vedkommende jurisdiksjon. Informasjonen kanaliseres via de kompetente myndigheter i hvert land.



- Automatisk utveksling innebærer systematisk oversendelse av informasjon vedrørende konkrete inntektsposter (f.eks. passive inntekter, pensjoner). OECD-anbefalingen *"on the use of the Model Memorandum of Understanding on automatic exchange of information for tax purposes C(2001)28"* (om bruk av OECDs mønsteravtale for automatisk utveksling av informasjon for skatteformål), behandler automatisk utveksling av ulike typer skatterelatert informasjon, og inneholder en spesifikk henvisning til behovet for økt internasjonalt samarbeid for å bekjempe bestikkelse av utenlandske offentlige tjenestemenn. I artikkel 2 n) står det at *"the competent authorities shall endeavour to exchange information on commissions and the other similar payments"* (de kompetente myndigheter skal bestrebe seg på å utveksle informasjon om kommisjoner og andre liknende utbetalinger). I utkastet til anbefaling oppfordres i tillegg de kompetente myndigheter til å avtale *"intensify exchange of tax information (spontaneous and on request) in the case of the following categories of income : commissions, fees brokers' fees and other remuneration paid to natural or legal persons"* (intensivert utveksling av skatterelatert informasjon (spontant og på anmodning) hva angår følgende inntektskategorier: kommisjoner, honorarer, meglerprovisjoner og annen avlønning utbetalt til fysiske eller juridiske personer).

42. Informasjonsutveksling håndteres av de kompetente myndigheter for de to jurisdiksjoner som har etablert et rettslig grunnlag for utveksling av skatterelatert informasjon. Direkte kontakt med utenlandske likningsmedarbeidere er ikke tillatt uten at det er foretatt en uttrykkelig delegering av myndighet fra den kompetente myndighet. Videre er situasjonen den at dersom informasjonen stilles til disposisjon i henhold til utvekslingsartikkelen i en bilateral skatteavtale, eller i henhold til en spesifikk mekanisme som åpner for informasjonsutveksling, vil konfidensialitetsbestemmelsene forhindre overlevering av informasjon dersom vedkommende straffbare handling ikke også samtidig utgjør et straffbart brudd på skattelovgivningen, siden informasjonen kan overleveres *"only to persons or authorities concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to the taxes imposed on behalf of the contracting states"* (kun til personer eller myndigheter med ansvar for beregning av, mottak av, innkreving av, påtale vedrørende, eller avgjørelse av klager eller anker vedrørende, skatter ilagt på vegne av de kontraherende stater).

### ***Simultane revisjoner***

43. Simultane revisjoner kan være et annet redskap for å avdekke bestikkelser til utenlandske offentlige tjenestemenn. OECDs mønsteravtale for gjennomføring av simultane revisjoner fra 1992 sier at *"The main purpose of simultaneous tax examination is inter alia: To determine a taxpayer's correct liability in cases where: (...) unreported income, money laundering, kickbacks, bribes, illegal payments, etc. are indentified"* (Hovedformålet med simultane revisjoner er, blant annet, å klarlegge skattyters korrekte

skatteplikt i saker der (...) det er avdekket ikke-innrapportert inntekt, hvitvask av penger, returkommissjon, bestikklser, ulovlige betalinger osv).

44. Medlemsland som inngår avtaler om gjennomføring av simultane revisjoner påminnes om å benytte OECDs mønsteravtale for gjennomføring av simultane revisjoner fra 1992, som angir at simultane revisjoner kan ha til formål å klarlegge skattyters korrekte skatteplikt i saker der det er avdekket returkommissjon, bestikklser, ulovlige betalinger osv.

## 9. Kontrollteknikker

45. Formålet med dette avsnittet er å gi retningslinjer for prosedyrer og teknikker som kan benyttes for å gjennomføre en effektiv granskning, og spesielt for å avdekke bestikklser. Databaserte analytiske programmer kan være nyttige for å kartlegge utbetaling av bestikklser.

*Metoder for innsamling av bevismateriale av spesiell relevans for kartlegging av bestikklser:*

46. Følgende er eksempler på slike metoder:

**Analytiske tester**, som analyse av balanseposter for å påvise store, uvanlige eller tvilsomme posteringer. Analytiske tester benytter sammenlikninger og sammenhenger til å identifisere posteringer og transaksjoner som bør undersøkes nærmere, eller til å fastslå at det ikke er påkrevet med ytterligere undersøkelser.

**Dokumentasjon**, som kontroll av skattyters regnskaper og journaler for å fastslå deres innhold og korrekthet, og for å vurdere berettigelsen av poster oppført på selvangivelsen.

**Undersøkelser**, som intervju av skattyter eller (dersom det er rettslig adgang til det) tredjeparter. Informasjon fra uavhengige tredjeparter kan bekrefte eller verifisere korrektheten av informasjon fremlagt av skattyter.

**Testing**, som ettersporing av transaksjoner for å fastslå hvorvidt de er riktig nedtegnet og oppsummert i skattyters regnskaper og journaler.

Intervjuer og evaluering av skattyters internkontroll kan benyttes som granskningsteknikker for å innhente bevis for bestikklser.

## 10. Intervjuer: Formål

47. I den grad det er rettslig adgang til det, kan intervjuer fremskaffe informasjon om skattyters finansielle historie, forretningsdrift, regnskaper og journaler. Intervjuer benyttes for å innhente informasjon som er påkrevet for å foreta velfunderte vurderinger vedrørende bredden/dybden av en kontroll og for å avklare spørsmål. Intervjuer brukes til å innhente spor, utvide informasjonsgrunnlaget og frembringe bevis.

48. Muntlig forklaring er en vesentlig faktor ved løsning av skattesaker, og spesielt ved avdekking av bestikkelser, siden dette kan gi informasjon som ikke fremkommer av den fysiske dokumentasjon, og fremskaffe relevant informasjon som ikke fremgår av selvangivelsen.

### *Hvem bør intervjues?*

49. Intervjuer for å avdekke skattesvik såvel som bestikkelser bør alltid avholdes med den person som har mest kunnskap vedrørende det overordnede finansielle bildet og historien til den person eller det rettssubjekt som kontrolleres, f.eks. administrerende direktør, finansdirektør, direktør med ansvar for internasjonale operasjoner, direktør med ansvar for myndighetsaktiviteter, ikke-arbeidende styremedlemmer som er medlem av kontrollkomitéen eller har liknende plikter, og andre, avhengig av behov.

### *Dokumentasjon av intervjuer*

50. Etter intervjuet kan den som kontrollerer utarbeide et notat som angir datoen, klokkeslettet, stedet og de tilstedeværende, samt hva som kom frem under intervjuet. Notatet bør signeres og dateres av den som utfører kontrollen. Notatet bør innlemmes i saksmappen. Dette kan være til nytte for den som kontrollen, men også dersom vedkommende har lovbestemt plikt til å underrette påtalemyndigheten i tilfelle bestikkelser.

### *Intervjuteknikker*

51. Intervjuteknikker bør vies spesiell oppmerksomhet. Det er viktig at den som kontrollerer alltid beholder kontroll over intervjuet, og spesielt gjelder dette dersom han har mistanke om bestikkelser. Det er de som kontrollerer som bør bestemme tempo og retning. Det bør kontinuerlig vurderes hvorvidt skattyter leder an mot relevant informasjon eller bare taakegger saken.

### *Forskjellige typer spørsmål*

52. En kan benytte fire typer spørsmål for å intervju skattyter: åpne, lukkede, utdypende og ledende. Det vil være opp til den som kontrollerer å avgjøre hvilken type spørsmål som er best egnet til å avdekke ulovlige betalinger.

Type	Beskrivelse
<b>Åpne spørsmål</b>	Spørsmålene formuleres slik at de krever et fortellende svar. De er utformet for å fremkalle en historie, en sekvens av begivenheter eller en beskrivelse. Fordelen ved å benytte denne type spørsmål er at de gir en generell oversikt over enkelte aspekter ved skattyters historie. Ulempen er at denne type spørsmål kan lede til tåkelegging.
<b>Lukkede spørsmål</b>	Slike spørsmål er bedre egnet for å fremskaffe konkret informasjon, som f.eks. datoer, navn og beløp. Disse spørsmålene er spesifikke og direkte. <u>Still lukkede spørsmål for bakgrunnsinformasjon som for eksempel betalinger til offentlige tjenestemenn.</u> Lukkede spørsmål er nyttige når skattyter har vanskelig for å gi presise svar. De er også nyttige for å klarlegge svaret på et åpent spørsmål. Ulempen ved lukkede spørsmål er at svaret er begrenset til akkurat det man har spurt om, og at dette kan føre til at skattyter føler seg ubekvem.
<b>Utdypende spørsmål</b>	Slike spørsmål kombinerer elementer fra åpne og lukkede spørsmål. De benyttes for å forfølge en problemstilling i mer detalj. Eksempel, når man stiller spørsmål ved en skattyters konsulentutgifter kan man spørre: "Hva er det forretningsmessige formålet med denne utgiften?" Fordelen ved denne type spørsmål er at skattyter gir en indikasjon i sitt svar, samtidig som det ikke er nedlagt begrensninger.
<b>Ledende spørsmål</b>	Ledende spørsmål gir inntrykk av at intervjueren allerede har trukket en konklusjon, eller de indikerer hva intervjueren ønsker å høre. Bruken av ledende spørsmål bør begrenses. De kan benyttes når man er ute etter bekreftelse, siden svarets format fremgår av spørsmålet. Eksempelvis: "Så du tok ikke vare på fakturaer for dine konsulentutgifter?"

## 11. Evaluering av skattyters internkontroll

53. Internkontroll defineres som "skattyters retningslinjer og prosedyrer for å klarlegge, måle og sikre forretningsdriften, samt unngå vesentlig feilrapportering av finansiell informasjon." En evaluering av skattyters internkontroll er påkrevet for å klarlegge påliteligheten av regnskaper og journaler, hvilket er spesielt relevant ved mistanke om skattesvik eller dersom det foreligger mistenkelige betalinger. Det er av sentral betydning at internkontrollen evalueres når man skal fastlegge hvilke revisjonsteknikker det er hensiktsmessig å benytte ved kontrollen.

### ***Hovedelementer ved evaluering av internkontrollen***

54. Evalueringen av internkontrollen kan beskrives som en analyse gjennomført av den som gransker for det formål å forstå og dokumentere hele forretningsvirksomheten. Hovedelementene i evalueringsprosessen er å forstå kontrollmiljøet, regnskapssystemet og kontrollprosedyrene.

### ***Kontrollmiljø***

55. Det første aspektet de som kontrollerer må forstå er virksomhetens kontrollmiljø. Kontrollmiljøet består av mange faktorer som påvirker virksomhetens retningslinjer og prosedyrer. Relevante faktorer inkluderer ledelsesfilosofi, ledelsesstil, organisasjonsstruktur, personalpolitikk og eksterne påvirkninger virksomheten utsettes for, og disse kan også indikere et potensiale for bestikkelser. De som kontrollerer må opparbeide seg en detaljert forståelse av hvordan virksomheten drives for å kunne bedømme kontrollmiljøet.

### ***Regnskapssystem***

56. Det andre hovedaspektet ved internkontroll som de som kontrollerer må forstå er regnskapssystemet. Kunnskap om regnskapssystemet gir informasjon om mange av skattyters transaksjoner.

57. De som kontrollerer må erverve kunnskap om hvordan virksomheten drives på daglig basis med hensyn til kunder, leverandører, ledelse, salg, utført arbeid, prising, lokalisering, ansatte, benyttede aktiva, produksjon og journalføring.

### ***Kontrollprosedyrer***

58. Kontrollprosedyrer er de retningslinjer og prosedyrer ledelsen har fastsatt for å oppnå virksomhetens målsetting. Kontrollprosedyrene er de metoder som er innført for å sikre at virksomheten drives som tiltenkt. Oppgavefordeling er den første kontrollprosedyre de som kontrollerer vil beskjefte seg med. Dersom den er korrekt gjennomført vil oppgavefordeling redusere enkeltpersoners muligheter for, gjennom utøvelsen av sine ordinære oppgaver, å både utføre og skjule feil eller uregelmessigheter, som eksempelvis kan være forøvet med det formål å betale bestikkelser.

## 12. Spesielle kontrollprosedyrer

59. Ved valg av områder for utdypende undersøkelse og fastlegging av hvilke prosedyrer som skal benyttes, bør den overordnede være seg bevisst formålet med den utdypende undersøkelse, hvor dypt denne bør gå, samt hvordan den utdypende undersøkelse skal kontrolleres.

60. Det konkrete formålet med en utdypende undersøkelse bør være klarlagt før den gjøres til gjenstand for spesielle prosedyrer. For eksempel kan formålet med en bestemt utdypende undersøkelse være kartlegging av betalinger til offentlige tjenestemenn. Undersøkelsen bør være rettet mot den konto eller de konti det er mest sannsynlig vil inneholde transaksjoner med virksomheter som historisk har fremvist en høy forekomst av betaling av bestiktelser.

Bestiktelser kan forekomme innen alle virksomhetsområder. Imidlertid er et fellestrekk ved virksomheter hvor det har blitt oppdaget bestiktelser at de tilhører bransjer hvor teknisk fagkunnskap er et nøkkelement. Et annet fellestrekk kan være behovet for å bli tildelt offentlig tillatelse for å drive virksomheten. Blant disse bransjer er oljeleting, entreprenørvirksomhet og industriproduksjon. Enkelte eksempler gjelder investeringer i infrastruktur innen telekommunikasjon og bygging av kraftverk. Følgende er et eksempel på betaling av bestiktelser innen oljeleting:

61. Tjenestemenn i selskap engasjert i leting etter, og utvinning av, råolje og naturgass, autoriserte betalinger til sitt utenlandske datterselskaps representant. Selskapene viderefremmet betalingene til utenlandske offentlige tjenestemenn for å oppnå gunstige offentlige vedtak vedrørende det utenlandske datterselskap. Disse betalingene ble skjult ved at man dokumenterte og registrerte betalingene som innkjøp og reparasjon av utstyr.

### *Smørefond*

62. Dette avsnittet omhandler revisjonsteknikker og kontrollmetoder for overholdelse som har til hensikt å bidra til å avdekke og undersøke selskapers "smørefond" eller liknende ordninger som kan benyttes til å omgå skattelovgivning eller utbetale bestiktelser til offentlige tjenestemenn. Slike ordninger for oppretting av hemmelige smørefond og bevisst feilrapportering av selskapers skattbare inntekt er av stor betydning for et lands skattelovgivning.

### *Definisjon*

63. Et selskaps smørefond er konti eller grupper av konti som i alminnelighet er opprettet gjennom kompliserte arrangementer utenfor selskapets ordinære internkontroll, og med det formål å yte politiske bidrag, gi bestiktelser, betale returkommisjon, dekke personlige utgifter for selskapets tjenestemenn, samt andre ulovlige aktiviteter. Medlemmer av toppledelsen vil i alminnelighet være

innblandet, og arrangementene gjennomføres gjennom ulike transaksjoner ved bruk av både innenlandske og utenlandske datterselskaper.

#### *Eksempler*

- Vanlig praksis for utenlandske arrangementer er at det innenlandske morselskap benytter et utenlandsk datterselskap, et utenlandsk konsulat eller en utenlandsk bankkonto til å "hvitvaske" midlene slik at kontanter kan genereres og hjemføres til det innenlandske morselskap i form av et smørefond for betalinger til innenlandske offentlige tjenestemenn. Dersom betalingene ble foretatt til en utenlandsk offentlig tjenestemann ville man naturligvis ikke hjemføre midlene.
- Smørefond opprettet gjennom mellomlegg fra utenlandske juridiske rådgivere. Den utenlandske juridiske rådgiver, som også utfører legitime rådgivningstjenester for det innenlandske selskap, overfakturerer selskapet, og returnerer mellomlegget til kassereren i kontanter.
- Medlemmer av toppledelsen og/eller annet nøkkelpersonell mottar tilleggsvederlag, mot at de forplikter seg til å anvende enten en prosent av bonusen eller nettobeløpet (etter inntektsskatt) til politiske bidrag eller betaling av bestikkelser.
- Oppblåsing av selskapets verdier: Virksomheten erverver fast eiendom eller løsøre for mer enn ordinær markedsverdi. Merprisen utbetales som mellomlegg eller returkommisjon, og benyttes av den som har opprettet arrangementet til å yte bidrag til den politiske organisasjon eller effektivering av betaling til den offentlig tjenestemann.
- Bidrag overføres til advokatfirma som opptrer som kanaler ved å sette midlene inn på klientkonti, hvorfra de utbetales til den politiske kampanjekomite som måtte være angitt av tjenestemenn i det selskap som har utbetalt bidraget, eller til en offentlig tjenestemann.

#### *Prosedyrer vedrørende urettmessige betalinger fra selskaper*

64. En som utfører kontroll kan også stille direkte spørsmål for å avdekke bestikkelser. vedkommendes overordnede vil i hvert enkelt tilfelle avgjøre hvorvidt man skal stille spørsmål 1 – 5 i Bilag 1 til utvalgte medlemmer av selskapets toppledelse, nøkkelpersonell og andre individer. I situasjoner hvor disse spørsmål ble besvart i en tidligere kontroll bør retningslinjene i Bilag 2 vurderes når man skal avgjøre hvorvidt spørsmålene bør stilles i etterfølgende år.

65. Ytterligere spørsmål kan stilles dersom dette foranlediges av svar som gis på allerede stilte spørsmål, eller av faktum eller omstendigheter i en bestemt sak, men man bør imidlertid vurdere å innhente bistand fra "Tax Counsel" (skatterådgiver) ved utviklingen av disse spørsmål.

66. De individer som velges ut for eksaminering bør være de nåværende eller tidligere ansatte som kan forventes å inneha eller ha innehatt tilstrekkelig myndighet eller kontroll over, eller kjennskap til, virksomhetens aktiviteter til å være oppmerksom på mulig misbruk av selskapets midler. Dette innbefatter, eksempelvis, administrerende direktør, finansdirektør, direktør med ansvar for internasjonale operasjoner, direktør med ansvar for myndighetsaktiviteter, ikke-arbeidende styremedlemmer som er medlem av kontrollkomitéen eller har liknende plikter, og andre, avhengig av behov.

67. Det bør gjøres klart for vedkommende som utpekes for utspørring at begrepet "selskap" innbefatter den skattyter som omfattes av kontrollen, ethvert datterselskap, morselskap og nærstående selskap av dette, samt enhver joint venture, ethvert ansvarlig selskap, enhver trust og enhver annen sammenslåing som selskapet måtte ha interesser i. Vedkommende som utspørres bør også bli informert om hvilke år spørsmålene relaterer seg til.

68. Hvilke år spørsmålene skal relatere seg til avgjøres på individuell basis fra sak til sak.

69. Hvilken metode som skal benyttes for å stille spørsmålene, tidspunktet for avgivelse av muntlige svar, samt tidspunktet for mottak av skriftlige og attesterte svar vil bli avgjort av den overordnede.

70. Dersom noe individ nekter å besvare noen av spørsmålene, eller nekter å bekrefte en skriftlig uttalelse ved å avlegge ed eller avgi bekreftelse, kan man innhente rettslig kjennelse om avhør av vedkommende i den grad det måtte være juridisk grunnlag for dette.

71. Dersom det gis bekreftende svar på noen av spørsmålene bør samtlige opplysninger forbundet med transaksjonen innhentes. Svar på samtlige spørsmål vil bli gjennomgått sammen med all annen tilgjengelig informasjon. Dersom det er påkrevet med ytterligere avklaring vil det bli foretatt oppfølgende intervjuer.

### ***Spørreskjema til bruk ved kontrollen (forutsatt at dette er mulig etter innenlandsk lovgivning)***

72. Følgende spørsmål kan først fremlegges i forbindelse med undersøkelsen av selskapets skatteplikt:

- Du kan oppgi din stilling i selskapet og ditt bestemte ansvarsområde. Spørsmålene er imidlertid ikke begrenset til kunnskaper du har ervervet



gjennom utøvelsen av dine offisielle arbeidsoppgaver, men skal besvares på grunnlag av all din kunnskap, alle dine antakelser og all din erindring, uansett opphav.

- Du bes bekrefte, under straffeansvar for mened<sup>1</sup>, at du oppfatter dine svar som sannferdige og korrekte hva samtlige vesentligheter angår. Du kan gi forklarende tilleggsopplysninger sammen med dine svar. Dersom du er i tvil om hvorvidt en bestemt transaksjon faller innenfor spørsmålets rekkevidde kan du drøfte spørsmålet med den som utfører kontrollen. Dersom du etter drøftelsen er av den oppfatning at det er påkrevet å ta forbehold vedrørende noe spørsmål bes du klart opplyse om hva slags forbehold det er snakk om.

NB: Dersom den som utfører kontrollen konkluderer med at noe forbehold er tvetydig eller urimelig, eller dersom svaret på noe spørsmål nødvendiggjør ytterligere informasjon, kan vedkommende forelegge deg ytterlige spørsmål for besvarelse.

73. Enhver henvisning i dette spørreskjema til "selskap" innbefatter ikke bare det bestemte selskap det henvises til, men også ethvert av dets datterselskap, morselskap og nærstående selskap, samt enhver joint venture, ethvert ansvarlig selskap, enhver trust og enhver annen sammenslåing som vedkommende selskap måtte ha interesser i.

---

<sup>1</sup> Straffesanksjoner for mened vil ikke komme til anvendelse under disse omstendigheter innenfor alle rettssystemer.

## Bilag 1: Spørreskjema til bruk ved kontroll

<p>I løpet av perioden fra _____ til _____, foretok selskapet, noen av selskapets tjenestemenn eller ansatte, eller noen annen person som opptrådte på vegne av selskapet, direkte eller indirekte, noen bestikkelse, returkommisjon eller annen betaling av liknende eller sammenlignbar karakter, uansett om dette var lovlig eller ikke, til noen person eller noe rettssubjekt, privat eller offentlig, innenlandsk eller utenlandsk, uansett form, og uansett om dette fant sted i penger, eiendeler eller tjenester, for å oppnå gunstig behandling vedrørende tildeling av arbeid eller for å oppnå særfordeler, eller for å betale for gunstig behandling vedrørende tildelt arbeid eller for særfordeler som allerede er oppnådd?</p>
<p>I løpet av perioden fra _____ til _____, ble noen av selskapets midler, eller noen av selskapets eiendeler av noe slag, donert, utlånt, eller stilt til disposisjon, direkte eller indirekte, til fordel for, eller med det formål å motarbeide, noen offentlig myndighet eller noen underavdeling av noen offentlig myndighet, noe politisk parti, noen politisk kandidat eller noen politisk komité, det være seg innenlandsk eller utenlandsk?</p>
<p>I løpet av perioden fra _____ til _____, ble noen av selskapets tjenestemenn, ansatte, kontraktpartnere eller agenter kompensert, direkte eller indirekte, av selskapet for tid benyttet, eller utgifter pådratt, ved utførelse av tjenester til fordel for, eller med det formål å motarbeide, noen offentlig myndighet eller noen underavdeling av noen offentlig myndighet, noe politisk parti, noen politisk kandidat eller noen politisk komité, det være seg innenlandsk eller utenlandsk?</p>
<p>I løpet av perioden fra _____ til _____, foretok selskapet noe utlån, noen donasjon eller noen annen utbetaling, direkte eller indirekte, til noen av selskapets tjenestemenn eller ansatte, eller til noen annen person, vedrørende bidrag som var gitt eller skulle gis, direkte eller indirekte, til fordel for, eller med det formål å motarbeide, noen offentlig myndighet eller noen underavdeling av noen offentlig myndighet, noe politisk parti, noen politisk kandidat eller noen politisk komité, det være seg innenlandsk eller utenlandsk?</p>
<p>I løpet av perioden fra _____ til _____, hadde selskapet, eller noen annen person eller noe annet rettssubjekt som opptrådte på dets vegne, noen bankkonto, eller noen annen konto av noe slag, det være seg innenlandsk eller utenlandsk, hvis konto ikke var gjenspeilet i selskapets regnskaper og journaler, eller hvis konto ikke var oppgitt, angitt eller identifisert i selskapets navn?</p>

## Bilag 2: Retningslinjer for bruk av spørreskjema om selskapers smørefond ved kontroll i etterfølgende år

Ved tidligere kontroller har spørsmålene vist seg å være mest effektive i saker som gjelder multinasjonale selskaper med betydelige utenlandske aktiviteter. Følgende faktorer bør vurderes når det skal avgjøres hvorvidt spørsmålene bør stilles i etterfølgende år:

Hvorvidt selskapet tidligere har foretatt urettmessige utbetalinger eller vært innblandet i aktivitet i forbindelse med smørefond,
Nåværende informasjon som indikerer at det foreligger, eller at det er svært sannsynlig at det foreligger, urettmessige utbetalinger eller aktivitet i forbindelse med smørefond,
Hvorvidt det er kjent at konkurrenter eller andre innen samme bransje har foretatt urettmessige utbetalinger eller vært innblandet i aktivitet i forbindelse med smørefond,
Omfanget av de kontroller som opprettholdes av selskapet for å forhindre urettmessige utbetalinger eller opprettelse av smørefond,
Omfanget av verifikasjon fra selskapets internrevisjon og/eller eksterne revisor vedrørende bruk av urettmessige utbetalinger eller opprettelse av smørefond,
Effektive selskapsretningslinjer vedrørende urettmessige utbetalinger eller opprettelse av smørefond,
Hvorvidt selskapet produserer produkter som selges i et meget konkurranseutsatt marked, spesielt produkter som er gjenstand for grundig offentlig kontroll,
Hvorvidt selskapet har betydelige transaksjoner med offentlige myndigheter, uansett nivå, det være seg innenlandske eller utenlandske, eller er involvert i aktiviteter sammen med halvoffentlige utenlandske organisasjoner,
Hvorvidt selskapet opprettholder et utenlandsk rettssubjekt som driver på selvstendig vis, med liten eller ingen kontroll fra det innenlandske morselskap?
Hvorvidt selskapet har foretatt noen betydelig erverv, og hvorvidt det har funnet sted noen betydelig endring i selskapets eierforhold, ledelse eller type virksomhet,
Hvorvidt granskningen avdekker noe forsøk på å skjule tilsynelatende urettmessige aktiviteter, eller avdekker situasjoner som innbefatter uvanlige godkjenninger som går utenom de ordinære kanaler, og
Enhver annen faktor som, etter granskerens overordnede oppfatning, kan gjøre det hensiktsmessig å benytte spørsmålene.
Ved vurderingen av hvorvidt spørsmål skal stilles er det ingen enkeltfaktor eller kombinasjon av faktorer som er avgjørende. Avgjørelsen av hvorvidt spørsmålene skal stilles skal være basert på den overordnede fornuftige skjønn, hensyn tatt til retningslinjene som et hele. Årsaken til at spørsmålene stilles eller ikke stilles bør forklares utførlig i arbeidsdokumentasjonen til den som utfører kontrollen.

### **13. Overvåkning av bestiktelser: Standardskjema for innrapportering av avdekkede bestiktelser**

74. Skatteadministrasjoner kan finne det tjenlig å etablere et overvåkningssystem i sin sentrale revisjonsavdeling for bestiktelser avdekket gjennom konroller. De som kontrollerer kan sende inn den informasjon som er samlet om avdekkede bestiktelser, for å bygge opp en database som kan benyttes til statistiske formål såvel som for kartlegging av trender og som støtte ved revisjonsplanlegging. Det skjema som inntas her er foreslått for å lette rapporteringssystemet. Det kan tilpasses landenes egne behov og konkrete omstendigheter.

---

**Skjema for innrapportering av avdekkede bestiktelser: fra den som utfører kontrollen til sine overordnede**

---

(Bruk av vedlegg til denne rapport er valgfritt)

**Del I: Sakskontroll:**

1a. Handling:	Påbegynne	<input type="checkbox"/>	Oppdatere	<input type="checkbox"/>
1b. Rapporttype:	Betaler	<input type="checkbox"/>	Mottaker	<input type="checkbox"/>
1c. Betalers eller mottakers navn, personnummer og adresse:				
_____				
_____				
_____				
1d. Saksnummer: _____				
1e. Utfyllingsdato (dd/mm/åååå): _____				

**Del II: Rapportmottaker: (fylles ut av landets sentrale skatteavdeling som overvåker betaling av bestiktelser)**

2a. Kontaktperson:
_____
2b. Adresse:
_____
_____
2c. Telefonnummer:
_____
2d. Faksnummer:
_____
2e. E-postadresse:
_____

**Del III: Rapportkilde:**

3a. Kontaktperson:
_____
3b. Adresse:
_____
_____
3c. Telefonnummer:
_____
3d. Faksnummer:
_____
3e. E-postadresse:
_____

**Del IV: Saksidentifikasjon:**

	<b>Betaler:</b>	<b>Mottaker:</b>
4a. Land:		
4b. Bransje: Industri, entreprenør osv.		
4c. Virksomhetens størrelse (aktiva):		
4d. Tittel (tjenestemann osv.):		
4e. Berørt(e) inntektsår:		
4f. Overtredelse(r) under etterforskning	Sivilt <input type="checkbox"/>	Straffesak <input type="checkbox"/>
	Ikke fastlagt <input type="checkbox"/>	
4g. Kort beskrivelse av overtredelse(ne) _____		
_____		
_____		
4h. Metode for betaling av bestikkelse: (Kontanter, eiendeler, betaling utover varer eller tjenesters markedsverdi osv.)		
_____		
_____		
4i. Bestikkelsens verdi (angi valuta) _____		
4j. Skattebeløp skyldig pga. overtredelsen (angi valuta): Sivilt _____		
Straffesak _____		

## Rapport om bestikkelser

### Del V: Oppdagelsesmetode:

	Betaler:	Mottaker:
5a. Utelatt inntekt:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5b. Urettmessig forretningsutgift:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5c. Falsk eller endret utskrift, dokument, faktura:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5d. Falske regnskapsposter, dobbelt sett regnskaper:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5e. Analytiske tester, intervjuer osv.:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5f. Bankkonto/Fond:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5g. Fiktive ansatte:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5h. Hvitvask av penger/Valutaovertredelser	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5i. Obligatorisk innrapportering av betalinger (Kommisjoner, konsulenter, lisensavgifter osv.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5j. Informasjon fra andre offentlige organer	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5k. Informasjon fra skatteavtaleland (se del VII)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5l. Annet: _____		
5m. Skatteparadis (ja/nei) _____ Land _____		
Kort beskrivelse av oppdagelsesmetode _____		
_____		
_____		

### Del VI: Sakens status:

Nåværende status:	<b>Betaler:</b>	<b>Mottaker:</b>
	6a. Åpen <input type="checkbox"/>	6a. Åpen <input type="checkbox"/>
	6b. Lukket <input type="checkbox"/>	6b. Lukket <input type="checkbox"/>
Kort beskrivelse av status _____		
_____		

Del VII: Utveksling av informasjon med skatteavtaleland:

Ble det utvekslet informasjon      7a. Ja            7b. Nei     

7c. Dersom ja, angi hvorvidt informasjonen ble gitt:

7d. Etter anmodning     

7e. Spontant     

7f. Automatisk     

7g. Landet som fremskaffet informasjonen: \_\_\_\_\_