

- Hvordan foregår omgøelser av beskatning?
- Hvilke muligheter har kommuner og fylkeskommuner i møte med skatteomgøelser?
- Hvorfor stille Utvidet land-for-land rapportering som offentlig innkjøpskriterium i norske kommuner ved konkurranseutsetting av tjenester?

Skrevet av: Friar Årsnes og Mona Thowsen

Veileder for skatteparadisfrie kommuner



Utgitt av: Publish What You Pay Norge
Publikasjonsår: 2020
ISBN 978-82-93212-97-3

Forfatter Frian Årsnes og Mona Thowsen
Print: Copy Cat

Ansvarsfraskrivelse:

Denne publikasjonen er basert på informasjon mottatt av Publish What You Pay Norge (PWYP Norge) og personer som opptrer på vegne av PWYP Norge. Konklusjoner presentert i denne rapporten er basert på denne informasjonen. PWYP Norge og personer som opptrer på vegne av PWYP Norge har forsøkt å skaffe fullt overblikk over all relevant informasjon og data for å lage denne rapporten. Vi aksepterer imidlertid ikke noe ansvar for feil eller mangler i informasjon eller data som denne rapporten bygger på.

Selv om PWYP Norge har brukt alle rimelige midler for å sikre at informasjonen i denne publikasjonen er korrekt, har ikke offentlig informasjon og data blitt verifisert av selskaper, brukere og heller ikke PWYP Norge eller noen som opptrer på vegne av PWYP Norge i utkastet og utarbeidelse av denne publikasjonen kan holdes juridisk ansvarlig for innholdet eller garantere at den er helt fri for feil eller unøyaktigheter.

Eventuelle referanser i denne publikasjonen som gjelder noen form for kilder, publikasjoner eller nettsteder fra tredjeparter, er kun satt inn for enkelhets skyld og er for rent informative formål. Inkluderingen utgjør ingen godkjenning av materiale på disse nettstedene, publikasjonene eller kildene. PWYP Norge og de som handler på vegne av PWYP Norge, tar ikke ansvar for noe tap eller skade som oppstår ved bruk av slik informasjon.

Forord

Dette er en veileder for hvordan din kommune kan bli en skatteparadisfrie kommune ved å bruke utvidet land-for-land rapportering (ULLR) som offentlig innkjøpskriterium dersom virksomhet konkurranseutsettes eller ved store innkjøp. Veilederen har fram til nå eksistert i form av et diskusjonsnotat (fra 2017 – 2018), og har deretter vært gjenstand for en bred dialog med flere norske kommuner, tillitsvalgte i forbund og fagforeninger og lokalpolitikere i kommuner og fylker, og en høringsrunde på tre måneder (2018-2019). Innspillene vi har innhentet på veien, samtalen vi har hatt og spørsmålene vi har fått har gjort at vi har justert, klargjort og avgrenset diskusjonsnotatet, som i dag har form av en veileder.

Kommuner som skal forsøke å ta i bruk et verktøy for første gang vil nødvendigvis gjøre seg noen erfaringer eller møte dilemmaer. Vi ønsker å få tilbakemeldinger - både kommentarer, erfaringer og spørsmål som oppstår og problemstillinger man står overfor.

Utvidet land-for-land rapportering (ULLR) er et tiltak for å likestille alle bedrifter informasjonsmessig og kan kombineres med andre krav. Andre krav kan være at bedrifter som legger inn anbud eller tilbud må ha ressursene til å gjennomføre fra tilbudslandet og må selv fakturere oppdraget fra tilbudslandet, ikke fra et tredjeland. ULLR betyr at nøkkeltall må rapporteres for hvert enkelt land hvor selskapet har tilstedeværelse. Grunnlaget for rapporteringen er finansregnskapet. Forskriften om land-for-land rapportering (forskrift 2013-12-20-1682) er allerede nedfelt i regnskapsloven. Forskriften, slik ordlyden fremstår per utløpet av 2018, inneholder enkelte svakheter som er forventet å bli justert til en utvidet land-for-land rapportering i 2020 etter at 80% av høringsinstansene tok til orde for dette i høringsrunden i 2018. Det er i påvente av at regelverket blir fullt ut innført at kommunene kan bruke sin autonomi og innkjøpsmakt til å innta dette kravet i sine anbudsprosesser og slik sikre at kommunens inntekter går til kommunens tjenester ved å sikre innsyn i multinasjonale virksomheter og deres bruk av tredjeland og sette krav som hindrer omgåelse av beskatning ved bruk av tredjeland. Det vil komme kommunens innbyggere til gode.



Mona Thowsen

Generalsekretær, PWYP Norge

VEILEDER FOR SKATTEPARADISFRIE KOMMUNER - UTVIDET LAND-FOR-LAND RAPPORTERING¹ SOM OFFENTLIG INNKJØPSKRITERIUM I NORSKE KOMMUNER VED KONKURRANSEUTSETTING AV VIRKSOMHET.

SKATTEPARADISFRI KOMMUNE

*I kommunelovens formålsparagraf §1-1. står det at «Formålet med loven er å fremme det kommunale og fylkeskommunale **selvstyret og legge nødvendige rammer for det.** Loven skal legge til rette for det lokale folkestyret og et sterkt og representativt lokaldemokrati med aktiv innbyggerdeltakelse».*

Formålet med loven er at kommuner og fylkeskommuner kan yte tjenester og **drive samfunnsutvikling til beste for innbyggerne.** Loven skal også legge til rette for kommunenes og fylkeskommunenes utøvelse av offentlig myndighet. Videre skal loven bidra til at kommuner og fylkeskommuner er **effektive, tillitskapende og bærekraftige.**»

*En lovfestet generalbestemmelse i § 14-1 slår fast at kommuner og fylkeskommuner skal forvalte sin økonomi slik at **den økonomiske handleevnen blir ivaretatt over tid** og forvalte finansielle midler og gjeld på en måte som ikke innebærer vesentlig finansiell risiko.*

Kommunelovens § 4 -1 pålegger kommuner og fylkeskommuner at de skal aktivt **informere om egen virksomhet og om virksomhet som andre rettssubjekter utfører på vegne av kommuner og fylkeskommuner.** Kommuner skal også legge til rette for at alle kan få tilgang til slik informasjon.

Kommunen har stor autonomi for å sikre forsvarlig, effektiv og bærekraftig drift. Herunder må kommuner og fylkeskommuner sikre at offentlige innkjøp foregår på like konkurransevilkår. For å sikre like konkurransevilkår blant tilbydere, upåvirket av bruk av tredjeland (støtteland eller skatteparadiser), kan kommunen kreve at tilbydere åpent rapporterer land for land opplysninger om betalte skatter og utvidede opplysninger om konteksten skatter opptrer i. Kommunen kan forbeholde seg retten til å prioritere at foretak skal konkurrere med basis i tilbudslandet, dvs uten involvering av tredjeland i tilbud og i kontraktperiode. Tilbudslandet må kunne ha kapasitet til å gjennomføre oppdraget i alle dimensjoner uten involvering av tredjeland i form av eierskap (egenkapital og utbyttebetalinger), finansiering (lån og rentebetalinger) eller drift (bemanning, ledelse, støttefunksjoner). Tilbudslandet må kunne fakturere oppdraget i sin helhet, noe som medfører at skatteadministrasjonen i tilbudslandet har anledning til å evaluere internprising i eventuelle varer og tjenester som kjøpes internt fra andre land i konsernet der varer produseres eller som har spesialistkompetanse som må tilføres oppdraget. Varer må kjøpes direkte fra produsentlandet og spesialistkompetanse må faktureres direkte fra landet der spesialistkompetansen er ansatt og til tilbudslandet. Det forutsettes at ansatte fra tilbudslandet eller andre land er ansatt i selskapet før tilbudet sendes inn, og kompetanse som hentes fra andre land enn tilbudslandet må spesifiseres med navn, land og kompetanse som tilføres.

¹ An extended country-by-country reporting standard. A policy proposal to the EU:

<http://www.publishwhatyoupay.no/nb/node/16412>

<https://www.oslo.kommune.no/politikk-og-administrasjon/for-leverandorer-til-oslo-kommune/oslomodellen/#gref>

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/politisk-plattform/id2626036/>

1. HVORDAN OMGÅELSER FOREGÅR OG HVORDAN UNNGÅ SKADELIGE OMGÅELSER

Omgåelser av beskatning foregår ved bruk av såkalte tredjeland eller støtteland. Dette er land som ofte har lav eller ingen beskatning fra selskaper. Et annet kjennetegn er at de ofte har liten eller ingen ledelse og få eller ingen ansatte. Et tredje kjennetegn er at de fremstår som gjennomstrømningsland når det gjelder finansiering og transaksjoner. Målet med å organisere deler av virksomheten via tredjeland er blant annet å unngå beskatning av inntekter i form av utbytte, renteinntekter og tjenesteleveranser. Tredjeland ligger derfor ofte som et lag mellom hovedkontorlandet (førsteland) og de operative datterselskapene (andreland). Slik unngås beskatning av utbytte, rente-inntekter og inntektssiden av transaksjoner som fremstår som kostnader i de operative datterselskapene (slik et datterselskap i Norge vil være). Norske selskaper kan organisere seg tilsvarende ved at det opprettes selskaper i utlandet som fakturerer for tjenester og mottar utbytter, men som i realiteten er eid og styrt ut av Norge.

Ved å kreve at tilbydere skal organisere og gjennomføre all aktivitet, eierskap, finansiering og støttefunksjoner i eller fra Norge og/eller tilbudlandet unngår man at selskap, både norske og utenlandske, kan organisere aktiviteten slik at deler av aktiviteten kan unndras beskatning i Norge eller tilbudlandet.

Tilbydere vil dermed konkurrere på like vilkår med basis i en reell kapasitet i form av en fullstendig ledelse, full bemanning og tilstrekkelig egen finansiell kapasitet. For å sikre et seriøst og anstendig næringsliv kan kommunen ved større prosjekter med ansatte i Norge og ved konkurranseutsetting av tjenester derfor kreve at:

- Personer knyttet til virksomheten både i Norge og som støtter virksomheten i Norge fra tilbudlandet er ansatt i selskapet (inklusive prosjektansettelse), og at innleie av arbeidskraft kun helt unntaksvis forekommer for å dekke inn sykdom, ferieavvikling og aktivitetstopper.
- Dersom eierskap organiseres fra annet land enn hovedkontorlandet så må selskapet eller selskapene i tilbudlandet ha full kapasitet til å forestå all bemanning, ledelse, støttefunksjoner, finansiering og eierskap ut fra tilbudlandet uten å kjøpe tjenester fra tredjeland eller i form av innleie fra tredjeland unntatt isolerte hovedkontortjenester fra hovedkontorlandet eller navngitt spesialistkompetanse.
- Eierskap er organisert direkte fra tilbudlandet uten mellomledd, dvs at ved salg av virksomheten i utlandet så vil det foregå gevinst- og tapsbeskatning i tilbudlandet.
- Det er ikke tredjeland mellom tilbudlandet og hovedkontorlandet som kan lede til at tilbudlandet blir kun et gjennomstrømningsland som mottar like store kostnader fra tredjeland som det har overskudd fra aktiviteten i Norge. Dette inkluderer at varer som kjøpes internt faktureres direkte fra produsentlandet til tilbudlandet uten mellomledd, og kjøpet dokumenteres ved fakturering fra tilbudlandet Norge.
- Tilbudlandet har eierskap og kapasitet til å levere de avtalte produkter og tjenester. All fakturering skjer fra tilbudlandet, og ingen fakturering skjer fra tredjeland utenom eventuelt hovedkontorlandet dersom tilbudlandet er et annet enn hovedkontorlandet. Dette inkluderer alle former for fakturering, inklusive eventuelle immaterielle eiendeler og immaterielle rettigheter (gjelder alle kjøp).
- Tilbydere må presentere utvidet land for land rapportering ved tilbud og gjennom hele kontraktsperioden ved tildeling av oppdrag.

Eksempel:

Et tilbud /ordre kan komme fra eksempelvis Tyskland.

Varene/tjenestene kan komme fra eksempelvis Kina.

Fakturaen kan komme fra Luxemburg/Irland.

Både ordre og levering og faktura, eller, minimum tilbudet og faktura, må komme fra tilbudlandet for å unngå omgåelser.

2 HJEMMEL FOR KRAV TIL TILBYDERE

Hjemmel for krav til tilbydere er §10 i lov om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger sett i sammenheng med skattereglenes bruk av armlengdeprinsippet og sammenligning med sammenlignbare, uavhengige virksomheter. Konserninterne avtaler som benytter tredjeland er konkurransevridende når den økonomiske virkningen blir at beskatningen blir vesentlig endret i forhold til dersom virksomheten ble organisert i sin helhet ut av hovedkontorlandet. Hensikten med bruk av tredjeland er ofte å unngå beskatning av deler av inntekten. Dette gjelder særlig der selskaper i tredjeland ikke har fullstendig ledelse til å foreta beslutninger som er nødvendige i næringsvirksomhet, ikke har tilstrekkelig med ansatte til å produsere eller sette sammen de varer eller tjenester som tilbys og har ingen egen kapasitet når det gjelder andre nødvendige kapasiteter for å drive selvstendig næringsvirksomhet (et krav for å kunne sammenlignes med sammenlignbare, uavhengige selskaper for skatteformål). For skatteformål må transaksjoner mellom nærstående parter i et konsern som tidligere nevnt kunne sammenlignes med sammenlignbare, uavhengige selskaper. For skatteformål må derfor andre regelsett tolkes med dette som utgangspunkt, inklusive konkurranseregler og ansettelsesregler.

Konkurranseloven gjelder ikke for arbeids- og ansettelsesvilkår. For dette formål henviser vi til lov om arbeidsmiljø generelt og §14-9 om fast og midlertidig ansettelse spesielt når det gjelder virksomhet som skal konkurrere på like vilkår i forbindelse med konkurranseutsetting i Norge.

Når det gjelder land for land rapportering henviser vi til Næringslivsveileder til utvidet land for land rapportering utgitt av Publish What You Pay Norge (www.pwyp.no). Næringslivsveilederen beskriver svakheter som må rettes opp ved generell anvendelse av land-for-land rapportering som angitt i forskrift om land-for-land rapportering av 20.12.2013 med senere endringer. Forskriften gjelder foretak som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift, men prinsippene for land-for-land rapportering inntatt i forskriften kan ved anbudskonkurranser gis som vilkår for å inngi tilbud og vilkår for inngåelse av kontrakt. Ved slike krav i anbudprosesser bør det tas hensyn til de svakheter som er avdekket i forskriften for foretak innen utvinningsindustri og skogsdrift. Vi forklarer nåværende svakheter i forskriften i kapittel 5 nedenfor.

For å sikre tilfredstillende rapportering land for land må det som minimum rapporteres:

- Skatter i tråd med regelverk om offentlig land for land rapportering i EU og EØS-området
- Tilleggsinformasjon på følgende områder:
 - a) betalbar skatt i resultatregnskapet + betalbar skatt i balansen 1.1. – betalbar skatt i balansen 31.12. for å koble betalbar skatt i resultatregnskapet og betalt skatt i land-for-land rapportering av skatter
 - b) investeringer i tråd med IFRS om rapportering av investeringer i kontantstrømanalyser
 - c) inntekter og kostnader (eksklusive avskrivninger, nedskrivninger og amortiseringer) upåvirket av eliminerings, dvs at eliminerings må rapporteres separat og akkumulerte beløp må stemme overens med offisielt finansregnskap
 - d) antall ansatte (dersom full-time equivalents (FTE) rapporteres, så må antall ansatte uansett rapporteres)

Dette utgjør 7 av 8 nøkkeltall som omfattes av Næringsveileder til utvidet land for land rapportering. Det åttende nøkkeltallet, produksjon, fra forskriften er ikke relevant for annen virksomhet enn bedrifter som produserer ikke-fornybare ressurser og sårbare fornybare ressurser.

3 KORT INTRODUKSJON OM FORMÅLET MED UTVIDET LAND-FOR-LANDRAPPORTERING

Mange norske kommuner er store innkjøpere av produkter og tjenester. Oslo kommune alene handler årlig for rundt 26 milliarder kroner. Oslo kommune har blant annet innført nye seriositetsbestemmelser for å fremme et seriøst arbeidsliv med anstendige arbeidsforhold og rettferdig konkurranse mellom seriøse leverandører som tar samfunnsansvar på alvor. Hovedformålet med «Oslomodellen» er å sette Oslo kommune i front i kampen for et seriøst og anstendig arbeidsliv². Andre kommuner er like interessert i å fremme et seriøst og anstendig arbeidsliv.

Utvidet land-for-land rapportering kan brukes til å skape like konkurransevilkår mellom innenlandske og utenlandske tilbydere når det gjelder regnskapsinformasjon til bruk for risikovurderinger i forbindelse med konkurranseutsetting. Selskaper med tredjeland i sine forretningsmodeller gir i dag mindre informasjon enn aktører som ikke bruker slike tredjeland. Det er denne informasjonsulikheten utvidet land for land rapportering vil rette opp i.

Formålet med utvidet land-for-land rapportering som krav i offentlige anskaffelser vil være at norske kommuner vil kunne:

1. sikre en bedre bruk av det offentliges ressurser ved at offentlige innkjøp foregår på like vilkår,
2. sikre en bedre og mer kostnadseffektiv kontroll- og monitoreringsmekanisme ved konkurranseutsetting,
3. sikre bedre risikovurdering ved kontrakter om konkurranseutsetting, noe som vil ha en disiplinerende virkning på selskaper som inngår kontrakter med norske kommuner,
4. sikre bedre risikovurdering, og dermed en mer målrettet og effektiv kontroll av kontrakter med selskaper med virksomhet i flere land, noe som vil redusere kontrollkostnadene kommunene har med ulike kontrakter, og
5. introdusere konkurransemessig likere vilkår mellom selskaper med og uten interne grenseoverskridende transaksjoner ved hjelp av tredjeland.

Målet er å sørge for at selskaper konkurrerer med basis i en direkte relasjon mellom hovedkontorlandet og prosjekter eller selskaper i Norge, uten bruk av tredjeland.

4 HVA ER BEGRUNNELSEN FOR Å STILLE UTVIDET LAND-FOR-LAND RAPPORTERING SOM ET OFFENTLIG INNKJØPSKRAV?

Begrunnelsen for kravet er å likestille tilbydere fra ulike land. Bruk av tredjeland for å redusere den totale skattebelastningen er konkurransevridende i forhold til selskaper som ikke benytter slike tredjeland. Utvidet land for land rapportering vil gi informasjon om eventuell bruk av tredjeland.

Selskaper som ikke benytter tredjeland møter i dag en urettferdig skattekonkurranse. Det gjør at selskaper i Norge og andre land med normal beskatning i dag har både en informasjonsulempe og en skatteulempe sammenlignet med multinasjonale selskaper som benytter slike tredjeland.

²<https://www.oslo.kommune.no/politikk-og-administrasjon/for-leverandorer-til-oslo-kommune/oslomodellen/#gref>

- Informasjonsulempen inntreffer på grunn av at det ikke foreligger samme informasjon i enkeltland for et multinasjonalt foretak som den informasjonen som foreligger for nasjonale foretak. Eksempelvis vil fire enkeltstående foretak i fire ulike land gi mer informasjon enn et multinasjonalt foretak som er i de samme fire landene. Dette er direkte konkurransevridende da det multinasjonale foretaket ikke kan sammenlignes med de enkeltstående foretakene.
- Skatteulempen skyldes at skattesystemet i et land er innrettet på å beskatte innenlandske selskaper, og er ikke innrettet på å sørge for at grenseover-skridende transaksjoner blir skattemessig likebehandlet med innenlandske transaksjoner. Dette er indirekte konkurransevridende på grunn av to tilbydere fra samme land vil legge ulik beskatning til grunn i tilbudet, dvs at (manglende) beskatning i tredjeland kan påvirke konkurransen og dermed være konkurransevridende.

Utvidet land-for-land rapportering vil bidra til å rette opp i informasjonsulempene og likestille alle foretak som deltar i kommunale anbudskonkurranser om konkurranse-utsetting og større prosjekter som involverer bruk av ansatte fra utlandet i Norge.

Omgåelse av skatt ved bruk av tredjeland og hemmeligholdet i denne forbindelsen benyttes ofte som et middel til å utkonkurrere andre selskaper i anbudskonkurranser ex ante, samtidig som kontantstrømmer kan tas ut gjennom konsernstrukturen ex post uten at det er lett kontrollert i den norske delen av konsernet. Også tilsynelatende norske selskaper kan inngå i en konsernstruktur med utenlandske selskaper.

Så lenge selskaper med tilstedeværelse i flere land slipper å opplyse om nøkkeltall land for land, så har selskaper i kun ett land, som oppgir disse opplysningene i forbindelse med sin regnskapsrapportering, en konkurransemessig ulempe i forhold til slike multinasjonale selskaper. Gjenoppretting av lik konkurranse må bety at multinasjonale selskaper som minimum må oppgi de samme nøkkelopplysningene land for land som selskaper i enkeltland må opplyse om i sin regnskapsrapportering til det aktuelle landet. En utvidet land-for-land rapportering kan være et effektivt krav i offentlige anskaffelses- prosesser når private selskaper byr på større prosjekter med ansatte arbeidende i Norge eller hvor de tilbyr tjenester ved konkurranseutsetting av for eksempel helsetjenester, barnehager, eldreomsorg og liknende til en kommune, i et lengre tidsperspektiv.

I offentlige innkjøpsprosesser finansieres produktet eller tjenesten med offentlige midler, og det blir da vesentlig for det offentlige at tilbydere ikke kan tilby sine produkter eller tjenester i et åpent marked, uten å være åpne tilbake. Bare når disse selskapene er åpne har kommunene den informasjonen som trengs for å kontrollere at vilkår i forbindelse med inngåelse av kontrakter kan kontrolleres like enkelt for alle typer tilbydere. Uten slik åpenhet vil prinsippet om likebehandling av tilbydere ikke kunne gjennomføres i kontraktens løpetid.

Tilbydere må da fortrinnsvis både gi en utvidet land-for-land status i forbindelse med tilbudet og i etterkant rapportere utvidet land-for-land i tilknytning til sine publiserte årsregnskaper i løpet av kontraktens løpetid.

Kommuner er ulike og størrelsen på hva som ansees som store kontakter i en kommune vil derfor være ulik. Kravet må stå i forhold til størrelsen på anskaffelsen, og må stemme overens med den tjeneste som tilbys. Dette er opp til kommunene selv.

5 HVA ER STATUS FOR UTVIDET LAND-FOR-LAND-RAPPORTERING I NORGE?

Utvidet land-for-land rapportering er innført i Norge, med et par mangler, i nasjonal lovgivning som et effektivt verktøy for å sikre innsyn i multinasjonale virksomheter og deres bruk av tredjeland innenfor utvinningsindustri og skogavvirkning. Regelverket kan enkelt utvides til andre multinasjonale foretak, men det forutsetter at regelverket får en utforming som gjør det egnet til å gi den informasjonen som er tiltenkt, inkludert informasjon om den delen av organisasjonsstrukturen som befinner seg i tredjeland.

Finansdepartementet tok i 2017 inn alle PWYP Norges krav om utvidet land-for-land-rapportering (investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum og kostnader) i forskriften om land-for-land-rapportering etter regnskapslovens § 3. Nær 80% av hørings-instansene stilte seg bak endringer som kreves for at forskriften ikke skal ha de svakhetene som er beskrevet i Næringslivsveileder til utvidet land for land rapportering utgitt av Publish What You Pay Norge.

I nåværende forskrift er det §4, 3 ledd som kan gjøre at slik informasjonen fremkommer også fra skatteparadiser. Paragrafen inneholder kravene i utvidet land-for-land rapportering, men styres av vilkår § 4, 2 ledd, som gjør at paragrafen ikke virker.

Paragraf § 4,2 styrer på hvilke vilkår utvidet land-for-land-opplysninger må gis. I dag er ordlyden slik: **"Når det er plikt til å gi opplysninger om betalinger til myndigheter** skal rapporten inneholde opplysninger om foretakets investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum og kostnader, fordelt på de enkelte land hvor foretaket driver virksomhet". Dersom opplysningene fra tredjeland (skatteparadiser) skal fremkomme må ordlyden i § 4, 2 ledd hvor det står: **"Når det er plikt til å gi opplysninger om betalinger til myndigheter..."** endres til: **"Uavhengig av om det er plikt til å gi opplysninger om betalinger til myndigheter"**. Først da vil selskaper måtte oppgi informasjon fra alle land, inkludert skatteparadiser. Det er også vesentlig at eliminerings presenteres separat.

Poenget er at der det skal gis utvidede opplysninger må dette gis i tråd med årsregnskapet og uavhengig av materialitetsgrense, slik at bruk av tredjeland og potensiell uønsket skattetilpasning kan synliggjøres. De siste justeringene regner vi med at vil komme på plass om ikke lenge da det er en prioritering for Regjeringen å forebygge overskuddsflytting for å sikre skattegrunnlaget. At dette ikke er på plass allerede skyldes sannsynligvis at ikke alle partiene i regjeringsplattformen er klar over konsekvensene av utformingen av eksisterende forskrift, og at de opprinnelige partiene ikke ser rekkevidden av å anvende en (unødvendig) materialitetsgrense i land-for-land rapporteringen på den utvidede informasjonen som kommer fra regnskapet.

I Granavolden-plattformen som ble etablert i forbindelse utvidelsen av Regjeringen har Regjeringen tatt sikte på å³:

- Sikre skattegrunnlaget ved å unngå uthuling.
- Forebygge overskuddsflytting for å sikre skattegrunnlaget og være en pådriver internasjonalt for langsiktige og prinsippbaserte fellesløsninger mot skatteomgåelse.

PWYP Norge legger til grunn at regjeringen faktisk ønsker å gjøre dette, og et av de enkleste grepene regjeringen kan ta er å sørge for at utvidet land-for-land rapportering blir effektiv og virksom overfor tredjeland (støtteland, skatteparadiser etc.). Når utvidet land-for-land forskriften fungerer overfor tredjeland, er det fullt mulig å utvide forskriften til øvrige multinasjonale foretak. Årsaken til at PWYP Norge ikke arbeider for at dette innføres obligatorisk for alle foretak er at dagens forskrift har de beskrevne mangler som det ikke er nødvendig å innføre for alle foretak.

³<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/politisk-plattform/id2626036/>

Uavhengig av om dette er innført på landsbasis for alle foretak, så er det imidlertid mulig å innta dette i anbudsprosesser og kontraktskrav til foretak som signerer kontrakter med kommunene. Kommunene må da bare være klar over hvilke mangler som per i dag foreligger i forskriften, slik at utforming av krav til utvidet land-for-land rapportering eventuelt innføres som et innkjøpskriterium på det riktige grunnlaget. Det riktige grunnlaget er, i motsetning til dagens forskrift, å sørge for at det ikke foreligger en binding mellom hvorvidt det er betalt (over 800.000 i skatt) eller ikke for om det skal rapporteres utvidede nøkkeltall for alle land. Rapporteringen av nøkkeltall må gjøres for alle land. Se ovenfor for beskrivelse av nødvendig rapportering av nøkkeltall i tillegg til betaling av skatter mv til myndigheter.

6 BRUK AV LAND-FOR-LAND-KRAV I KONTRAKTER

Så lenge det er mulig å bruke hemmelighold for å skjule transaksjoner og relevant forretningsinformasjon, så fungerer dette mot nødvendig åpenhet. Et krav om utvidet land-for-land rapporteringskrav ved større prosjekter med ansatte i Norge og ved konkurranseutsetting av tjenester kan det derfor være et viktig virkemiddel for å sikre det samme innsynet i samtlige tilbyderes organisasjon og finansielle organisering, uavhengig av om de er tilstede i ett, to eller flere land.

Det er ikke en avvisningsgrunn i seg selv å ha et selskap i et skatteparadis, men for kommunens oppfølging av, og kontroll av inngåtte kontrakter, vil det være en vesentlig forbedring i risikovurdering av en kontraktspartner ved inngåelsen av kontrakter og underveis i kontraktperioden, og en vesentlig forenkling i kontrolloppgavene for kommunen i oppfølging av kontrakten dersom kontrakter faktisk må leveres i sin helhet fra tilbudslandet uten involvering av tredjeland.

Utvidet land-for-land rapportering vil derfor kunne være et vesentlig innslag i kommunens system for oppfølging av inngåtte kontrakter og vil på grunn av at enkelte bedrifter ikke vil ønske å gi innsyn land for land i sin organisering også hindre at enkelte selskaper som ikke har gode intensjoner deltar i anbud.

Det viktigste ved introduksjon av et utvidet land-for-land rapporteringskrav er imidlertid at kravet er det samme overfor alle tilbydere. Det vil si at innenlandske og utenlandske tilbydere behandles likt. Utvidet land-for-land rapportering vil sørge for en likebehandling av selskaper og dermed bidra til mer lik konkurranse mellom selskaper. Det vil også i seg selv tilføre økt åpenhet og transparens i markedet og på sikt fjerne leverandører som ikke har gode intensjoner fra å delta i anbud.

7 HVOR MYE KOMPETANSE VIL DET KREVE I KOMMUNEN Å GJENNOMFØRE EN KONTROLL PÅ BAKGRUNN AV INFORMASJONEN I UTVIDET LAND-FOR-LAND RAPPORTERING?

Det er mulig, slik som i punktet ovenfor, å utforme en helhetlig risikotilnærming basert på utvidet land-for-land rapportering, slik at det er mulig å velge ut selskaper basert på rapportert informasjon og enkelt avdekke røde flagg (punkter som innebærer økt risiko). Røde flagg kan deretter følges opp av kommunens kontrollavdelinger som kan inngå i multidisiplinære team med andre etater, inkludert skatteetaten. Den første risikoanalysen krever derfor ikke omfattende kompetanse i kommunen, men den etterfølgende kontrollaktiviteten krever nødvendigvis kompetanse. Fordelen med denne måten å gjøre det på, gjør imidlertid at kommunens kontrollinnsats kan målrettes mot områder som innebærer reell risiko, og ikke bare at et selskap har tredjeland i sin organisasjonsstruktur, men faktisk benytter disse aktivt. Det vil være kostnadsbesparende og effektivt.

OFTE STILTE SPØRSMÅL

1. Er det juridisk holdbart å ekskludere selskaper basert på tilknytning til tredjeland?

Nei, det er ikke holdbart å ekskludere basert på tilknytning til tredjeland alene. Det er ikke en avvisningsgrunn i seg selv å ha et selskap i et skatteparadis. Det er tredjelands rolle i konsernet og tilbudet som er poenget med ULLR og veilederen.

En kommune kan og bør positivt kreve at selskaper konkurrerer på like vilkår. Å konkurrere på like vilkår betyr at man må kunne kreve at utenlandske tilbydere inngir tilbudet fra tilbyderlandet akkurat som norske selskaper inngir tilbud fra Norge som tilbyderland. Forventningen er da at

- Tilbyderselskapet har de nødvendige ressursene og kompetansen i tilbyderlandet til å gjennomføre leveransen;
- At et eventuelt norsk selskap som opprettes er eid direkte fra tilbudslandet og ikke via tredjeland;
- At fakturering fra utlandet til et eventuelt norsk selskap skjer direkte fra tilbyderlandet, og ikke via tredjeland;
- At betaling til utlandet fra et eventuelt norsk selskap (eller fra kommunen) skjer direkte til tilbyderlandet, og ikke via tredjeland;
- At en begrenset andel av ressurser og kompetanse kan komme fra tredjeland, men at disse da må faktureres til tilbyderlandet og at det er selskapet som har ressursene og kompetansen som fakturerer direkte til tilbyderlandet og ikke via et ytterligere land.

Det å rapportere på ULLR viser hvor den økonomiske aktiviteten skjer og vil umiddelbart avsløre forsøk på å omgå direkte eierskap og direkte fakturering og betaling.

Resultatet av forsøk på omgåelse av vilkåret om å konkurrere på like vilkår kan være en av to:

- (1) Det kan være grunnlag for å legge skatt til (deler av) tilbud som inkluderer tredjeland som er skatteparadiser for å gjøre tilbud likeverdige med tilbud fra andre tilbydere fra Norge og fra til budsland som inngir tilbud uten involvering av skatteparadiser. Dette vil bidra til å ivareta kravet om likebehandling og ikke-diskriminering.
- (2) Det kan være eksklusjonsgrunn for et tilbud som ikke konkurrerer med andre selskaper (norske og utenlandske uten involvering av tredjeland) på like vilkår, dvs. forsøker å omgå direkte eierskap mellom Norge og tilbyderlandet eller forsøker å omgå direkte fakturering og betaling mellom Norge og tilbyderlandet, dersom det ikke lar seg gjøre å justere for skatteeffekten av å benytte skatteparadiser for å gjøre slike tilbud likeverdige med øvrige tilbud.

Dette er ytterligere beskrevet i kapittel 1.

2. Hvordan kommunene kan nyttiggjøre seg av informasjonen de innhenter?

Hensikten med å innhente opplysningene i en kommune vil være å:

- Kunne vurdere et vilkår om likeverdige tilbud, der tilbud som inkluderer tredjeland innebærer lavere samlet beskatning scorer dårligere enn tilbud som kun involverer tilbudslandet og Norge
- Kunne utarbeide en bedre risikovurdering av mulige kontraktspartnere i forhold til omdømmerisiko
- Kunne gjøre en risikovurdering før eller ved inngåelse av kontrakt når det gjelder kontraktsåpenhet og hvor kommunen trenger innsynsmuligheter
- Kunne gjøre en risikovurdering underveis i kontraktsperioden om etterlevelse av kontraktsvilkår
- Kunne vise overfor kommunens innbyggere at konkurransevilkårene er like for alle tilbydere og slik i tråd med regelverket om lik konkurranse.
- Kunne bidra til et åpent styresett i kommunen der åpenhet og transparens i seg selv er et gode når kommunen forvalter skattebetalernes penger
- Kunne bidra til at kommunen ikke er «attraktiv» for de virksomhetene som opererer «verst».
- En kommune må begrunne sitt valg av en leverandør konkret og utfyllende og inneholde et objektivt grunnlag for å forstå hvilke forhold det er som har gjort at oppdragsgiver har bedømt en valgt leverandørs tilbud som best ut fra fastsatte tildelingskriterier. Da er det viktig å vise at tilbyder kan tilby de ønskede varer og tjenester fra tilbyderlandet og at kommunen bidrar til å sikre åpenhet og transparens både når den betaler for tjenester når kommunen forvalter skattebetalernes penger og for å sikre at kommunen ikke bidrar til at til andre lands skattegrunnlag heller ikke forvitrer.

3. Hvilken type innkjøp det er aktuelt å benytte ULLR på (f.eks. innkjøp av en viss størrelse/sum?)

Det er ved større innkjøp og der større selskaper er involvert hvor det er mest sannsynlig vil være hensiktsmessig å benytte seg av krav om ULLR i rapporteringen. Tanken er at et vurderingskriterium om (ikke) bruk av tredjeland i tilbud eller en konkret score for bruk/ikke bruk av tredjeland for å skape like konkurransevilkår kan benyttes både ved større enkeltinnkjøp (fortjeneste skattlagt lavere i salgslandet) og ved konkurranse-utsetting (utbytte skattlagt lavere i eierlandet). ULLR vil være uvurderlig for å skaffe innsikt i den faktiske skatteprosenten i mottakerlandet. I den forbindelse snakker man ikke om å justere for om skatteprosenten er 23% i Norge og 20% i det andre landet. Normalt snakker man om lavskatteland når skattesatsen synker under 15% og om skatteparadiser når skatten i praksis er null.

4. Er det vanskelig for innkjøperne å følge opp informasjonen man innhenter gjennom bruk av ULLR? (kan vi lage sjekklister)

Nei, man vil enkelt kunne vurdere betalt skatt opp mot øvrige økonomiske kriteringer på en enkel måte når man både får rapportert skattene (vanlig land-for-land rapportering av skatter) og får rapportert ULLR (utvidet land-for-land rapportering av konteksten skattene opptre i). Det er også mulig å kreve at land som involverer tredjeland som er lavskatteland eller skatteparadiser selv skal levere et hovedtilbud samt et sammenlignbarhetstilbud hvor skatten er erstattet med norsk skattenivå for å sikre at kommunen har direkte sammenlignbare tilbud. Da unngår man at kommunen vil stå overfor potensielle ekskluderingssituasjoner. Kravet om rapportering etter ULLR-standarden blir da opplysninger som kan benyttes av kommunen til å kontrollere i sanntid riktigheten av sammenlignbarhetstilbudet og for å kontrollere i ettertid at vilkårene i hovedtilbudet overholdes i avtaleperioden.

5. Hva er EBITDA? En innføring «for dummies».

EBITDA er et engelsk akronym basert på uttrykket Earnings Before Interest, Tax and Depreciation/Amortization.

Det er enkelt beskrevet som «driftsresultat før avskrivninger». Men, det er det engelske akronymet som brukes for å vite at vi snakker om det samme internasjonalt. Samtlige bedrifter i Norge og internasjonalt lager regnskaper hvor EBITDA fremgår ved å se på hva driftsresultatet (EBIT eller Earnings before Interest and Tax) er før avskrivninger hensyntas.

Driftsresultatet (EBIT) viser hva resultatet av den økonomiske virksomheten er hensyntatt virkningen av tidligere investeringer.

Driftsresultat før avskrivninger (EBITDA) viser hva resultatet av den økonomiske virksomheten i inneværende år er uten påvirkning av virkninger av tidligere investeringer.

EBIT og EBITDA er standardiserte regnskapsstørrelser som er svært vanskelig å manipulere, mens øvrige regnskapstall kan i større eller mindre grad manipuleres gjennom kreativ bruk av regnskapsregler.

En virksomhet som har høy høyt driftsoverskudd (EBITDA) kan likevel ha høye investeringer i for eksempel infrastruktur og derfor få et mye lavere driftsresultat (EBIT). Det betyr ikke nødvendigvis at lønnsomheten er dårlig, men at de har gjort store investeringer.

Grunnen til at EBITDA/driftsresultat før avskrivninger er et interessant tall er at det har den egenskapen at tallet normalt ikke påvirkes når resultatene fra ulike selskapers slås sammen i konsolideringen av et konsern.

Elimineringer er et begrep som brukes ved utarbeidelse av konsernregnskap. Mellom selskap innenfor samme konsern vil det foregå en rekke transaksjoner. Når konsernet så utarbeider et konsernregnskap så må disse (interne) transaksjonene elimineres fordi regnskapet bare skal vise transaksjoner med andre. De vanligste interne transaksjonene er kjøp og salg av varer og tjenester innenfor driftsresultatet og betjening av gjeld og egenkapital utenfor driftsresultatet i form av renter, utbytte og konsernbidrag.

Både i Norge og internasjonalt så vil elimineringer normalt være symmetriske ved at både inntekts- og kostnadselimineringen tas enten begge over eller begge under EBITDA-linjen i regnskapet.

Det er sjelden at man finner en inntektseliminering over EBITDA og den motsvarende kostnadselimineringen under EBITDA og motsatt. Det er dette som menes med at EBITDA er et standardisert og svært «stabilt» regnskapstall som er til å stole på enten det rapporteres med eller uten elimineringer. Dette er grunnen til at man normalt sier at EBITDA er ett av få tall i regnskapet som til å stole på (ved at det ikke endres gjennom konsolidering).

EBITDA/driftsresultat før avskrivninger viser årets driftsresultat upåvirket av andre forhold (slik som avskrivninger på tidligere års investeringer), og er derfor unikt i å vise årets aktivitet. Det er denne egenskapen som kan benyttes når man utformer risikovurderinger og potensiell avgrensing/oppfølging i kommunens kontroll og oppfølging av de kontraktene kommunen har inngått. Riktig benyttet skal bruken av EBITDA (inntekter minus årets kostnader) kunne gi vesentlige forenklinger i hvor og hvordan kommunen følger opp de kontrollaktiviteter man har overfor kontraktspartnerne.

Selve oppfølgingen kan standardiseres slik at personer uten spesiell kompetanse kan gjennomføre risikovurderingene, men selve oppsettet for risikovurderingen bør gjøres av noen som har inngående kjennskap til regnskap og stabiliteten bak EBITDA/driftsresultat før avskrivninger. Dette kan f.eks. være kommunerevisor.

6. Hvordan kan EBITDA brukes som en del av risikoanalysen?

Man måler regnskapsmessig avsatt skatt og årets betalbare skatt opp mot EBITDA (årets isolerte økonomiske aktivitet).

Årets betalbare skatt i prosent av EBITDA gir den umiddelbare skattevirkningen av årets økonomiske aktivitet. Dette forholdstallet benyttes til å følge med over tid hvordan betalt skatt utvikler seg. Dette tallet skal normalt gå opp når man er ferdig med perioden for skattemessige avskrivninger. Dersom tallet ikke går vesentlig opp når skattemessige avskrivninger (og eventuelle fremførbare underskudd) er ferdig absorbert, så vil det normalt foreligge andre skatteinsentiver i det andre landet.

Regnskapsmessig avsatt skatt i prosent av EBITDA gir den estimerte totale skatteeffekten av årets økonomiske aktivitet når virkningen av skatteinsentiver (slik som akselerert skattemessig avskrivning) er hensyntatt. Dette forholdstallet er det tallet som normalt bør sammenlignes med skattenivået i Norge for å finne ut om tilbyderer anvender lavskatteland eller skatteparadiser i tilbudet og i etterfølgende kontraktperiode.

7. Hvordan kan et forslag til tekst i standardkontrakt se ut?

«... kommune er en skatteparadisfri kommune. Det betyr at tilbud som inkluderer tredjeland vil tildeles en score etter i hvor stor grad tilbudet er sammenlignbar med andre tilbydere:

- Score 5 tildeles norske og utenlandske tilbydere som ikke benytter tredjeland
- Score 2 tildeles norske og utenlandske tilbydere som benytter tredjeland, men som ikke involverer lavskatteland (land med en skattesats lavere enn 15%) eller nullskatteland (skatteparadiser)
- Score 0 tildeles norske og utenlandske tilbydere som benytter tredjeland som er lavskatteland (land med en skattesats lavere enn 15%) eller nullskatteland (skatteparadiser).

Tilbud som benytter tredjeland som er lavskatteland eller nullskatteland skal i tillegg til hovedtilbud utforme et sammenlignbarhetstilbud hvor skattesatsene som er benyttet i tilbudet erstattes med norsk skattesats. Dersom sammenlignbarhetstilbud ikke utformes forbeholder kommunen seg retten til å avise tilbudet som ufullstendig.

Norske og utenlandske tilbydere som benytter tredjeland skal levere en land-for-land rapportering av skatter som angitt i forskrift FOR-2013-12-20-1682 om land for land rapportering §4, 1.ledd uten hensyntagen til §4, 2. ledd. Tilsvarende skal disse tilbydere levere en rapport om foretakets investeringer, salgsinntekt og kostnader før avskrivninger fordelt på de enkelte land uavhengig av om det er betalt skatt eller ikke i landene. Rapporteringen må inkludere alle land, også tredjeland, og må være før eliminerings. Elimineringer må rapporteres for seg selv. Inntekter pluss inntektselimineringer og kostnader før avskrivninger pluss kostnadselimineringer må kunne avstemmes med konsernets finansregnskap for henholdsvis inntekter og kostnader før avskrivninger. Tilbydere som tildeles kontrakt må foreta tilsvarende land for land rapportering i hele kontrakts-perioden. Manglende land for land rapportering vil medføre avvisning av tilbudet.»

NOTATER

Rapporter med analyser av ULLR i Norge fra 2014 til 2019



Nedstrømstall forurensere oppstrømstall (2015)

- Nedstrømstallene i Statoil sin land-for-land rapport om oppstrømstall gjør at rapporteringen ikke er transparent.
- Ved å rapportere på bare kjøp av varer og tjenester og ikke hele kostnaden, skapes høyere fortjeneste enn hva tilfellet er for utvinningsvirksomhet (oppstrøms).
- Statoils rapportering er så misledende at Statoil bør publisere en ny rapport med korrekte tall for oppstrømsaktiviteter.



Det Statoil rapporterte og det Statoil burde ha rapportert (2016)

- Statoil rapporterte på minimum åpenhetskrav, kalt land-for-land rapportering, på en halv side i sin bærekraftsrapport for 2014.
- PWYP Norge viser at Statoil kunne lett ha rapportert på et meningsfullt åpenhetskrav, kalt utvidet land-for-land rapportering, på en side.
- Når selskaper kan presentere sin land-for-land tilstedeværelse på en side, hvorfor vil ikke politikere kreve det av selskaper?



Hullene blir mindre (2017)

- Statoils land-for-land rapport blir bedre og bedre. Det er positivt at LLR- informasjonen nå rapporteres sammen med regnskapet.
- Det er fortsatt ikke en fullstendig rapport på ett sted. En leser må samle tall fra flere steder for å se hele bildet.
- Det er fortsatt ikke mulig å forene skatt i regnskapet med betalt skatt per land.



Svakheterne i forskriften er tydelige ...men lovgiver sover (2018)

- Det er svært positivt at Statoil rapporterer land-for-land informasjon sammen med årsregnskapet, og lovgiver bør sørge for at dette blir standard.
- Statoil rapporterer fortsatt ikke eliminerings separert, men her er det lovgiver som må endre forskriften for å få en meningsfull rapportering.
- Det er fortsatt ikke mulig å benytte formelen 1.1. skatt + betalbar skatt – 31.12. skatt til å avstemme skatt i regnskapet mot betalt skatt.



Den siste milepælen – vil Finansdepartementet redde industrien fra kaos? (2019)

- Equinors rapportering av utvidet informasjon er noen steder beste praksis og andre steder et fullstendig rot! Les brifingen for mer informasjon.
- Equinor vil være godt tjent med å utvide tabellen på side 282 i årsrapporten til å inkludere informasjonen i formatet PWYP Norge har foreslått. Det er god plass i tabellen, og de har informasjonen uansett – så hvorfor ikke bare gjøre det?
- Rapporteringen av produksjon, investeringer og kostnader trenger store forbedringer, for de ansatte trengs bare en spesifisering av hva som er benyttet (FTE eller ansatte) og flytte eller duplisere rapporteringen i ULLR-tabellen. Inntektene trenger bare mindre justeringer.
- Koblingen mellom skatteutgiftene og betalte skatter mangler fortsatt, og uklarhetene i skattene som Equinor rapporterer, viser at dette er sårt tiltrengt.

ISBN 978-82-93212-97-3

PWYP Norge er den norske avdelingen i et globalt nettverk som består av rundt 800 organisasjoner fra omtrent 70 ressursrike land i verden. Vi arbeider for finansiell åpenhet i utvinningsindustrien slik at land kan mobilisere egenkapital for en bærekraftig utvikling.



Making Transparency Possible

