

- 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 978-82-8423-001-6

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 skatteparadisfri kommune ved å bruke utvidet land-for-land rapportering (ULLR) som offentlig innkjøpskriterium, dersom virksomhet konkurranseutsettes eller ved store innkjøp.

Veilederen ble først publisert som et diskusjonsnotat (2017 – 2018). Deretter fulgte en bred dialog som inkluderte fageksperter, tillitsvalgte i forbund og fagforeninger og lokalpolitikere i kommuner og fylker. Det ble gjennomført en høringsrunde på tre måneder hvor vi aktivt søkte innspill (2019). Innspillene, samtalene og spørsmålene som er kommet underveis har bidratt til justeringer, klargjøringer og også avgrensinger. Veilederen er deretter publisert som en veileder, med ønske om innspill.

Sør-Varanger ble den første norske kommunen som innførte tiltaket i juni 2020. Viktige spørsmål dukket opp underveis og vi oppdaterer derfor veilederen (2020).

Kommuner som skal forsøke å ta i bruk et verktøy for første gang vil nødvendigvis gjøre seg noen erfaringer eller møte dilemmaer. Vi vil hente inn erfaringer og spørsmål som oppstår underveis. Etterhvert som flere kommuner innfører tiltaket vil effekten av tiltaket øke.

Utvidet land-for-land rapportering (ULLR) er et tiltak for å likestille alle bedrifter informasjonsmessig og kan kombineres med andre krav. I Sør-Varanger kommune er kravet kombinert med et krav om åpenhet om reelle eiere. Andre krav kan være at bedrifter som legger inn anbud eller tilbud må ha ressursene til å gjennomføre oppdraget 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 er tilstede. Grunnlaget for rapporteringen er finansregnskapet.

Forskriften om land-for-land rapportering (forskrift 2013-12-20-1682) er nedfelt i regnskapsloven. Forskriften, slik ordlyden fremstår per utløpet av 2018, inneholder svakheter som er forventet å bli justert til en korrekt utvidet land-for-land rapportering etter at 80% av høringsinstansene tok til orde for dette i høringsrunden i 2018. I påvente av at regelverket blir fullt ut innført nasjonalt kan kommunene bruke sin autonomi og innkjøpsmakt til å innta kravet i sine anbudsprosesser. Bare slik kan kommunene 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.

Vi ser fram til at flere kommuner vil innføre tiltaket og få erfaringer med tiltaket!



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»².*

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. Loven bidrar til at kommuner og fylkeskommuner er **effektive, tillitsskapende 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.

Dersom kommuner skal drive samfunnsutvikling til det beste for innbyggerne og ivareta den økonomiske handleevnen over tid, så er det en forutsetning at skattepengene som innbyggerne betaler går til tjenester for innbyggerne, og ikke ut av landet til skatteparadis.

Dersom kommunen skal være effektiv, tillitsskapende og bærekraftig må den være basert på åpenhet, like konkurransevilkår og være livskraftig.

Dersom kommunen skal informere om egen virksomhet og rettssubjekter som utfører på vegne av den, så må kommunen selv ha nødvendig innsyn og stille åpenhetskrav som gjør det mulig.

¹ *An extended country-by-country reporting standard. A policy proposal to the EU: <http://www.publishwhatyoupay.no/nb/node/16412>*

² *Lovdata: Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven): <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2018-06-22-83>*

1 HVORDAN OMGÅELSER AV SKATT FOREGÅR

Omgåelser av beskatning foregår ved bruk av såkalte «tredjeland» eller «støtteland». De omtales også med begreper som «skatteparadiser», «sekretessejurisdiksjoner», «offshore-havens» eller «corporate havens». Det er mange ulike begreper i bruk, og stedene det refereres til tilbyr også ulike typer tjenester. Fellestrekk for slike steder er imidlertid at de ofte har lav eller ingen egen beskatning av utenlandske selskaper. De reklamerer med at ikke-fastboende kan unngå høye skatter ved å legge sine verdier på det stedet. Men dette kjennetegnet alene er ikke tilstrekkelig for å identifisere et skatteparadis.

Mange velregulerte land tilbyr skatte-incentiver for å tiltrekke seg investeringer utenfra, uten å være klassifisert som et skatteparadis. Et annet kjennetegn er at personlig informasjon beskyttes eller tilsløres. De fleste stedene har formelle lover eller administrativ praksis som hindrer at andre land kan få tilgang til informasjon. Dette kjennetegnet gjennomsyrrer nivået på åpenheten også i lover, regler og det administrative maskineriet.

Et annet kjennetegn er at de ofte har liten eller ingen ledelse og få eller ingen ansatte i disse selskapene. Det kreves ofte ikke lokal tilstedeværelse. Det er dette som ofte gir opphav til absurditeten med bygninger som har postbokser med firmanavn på, såkalte «postboksselskaper» eller «skallselskaper». Eksempelvis kan en uanselig kontorbygning i Delaware som ligger i 1209 North Orange, være forretningsadressen til 285 000 ulike firmaer på én gang. Kontorbygningen har blitt et symbol på «postboksselskaper». Her er noen av de største amerikanske firmaene registrert. Slike postboksselskaper er imidlertid også det viktigste verktøyet for kriminelle som trenger å hvitvaske penger fra organisert kriminalitet inn i den hvite økonomien. Delaware har gjort det enkelt å sette opp et skallselskap for hvem som helst, og staten tjener gode penger på sine tjenester, lowerk og gebyrer, mens andre stater frarøves beskatningsmuligheter.

Et tredje kjennetegn er at slike steder 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, renteinntekter 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.

De fleste norske selskaper er imidlertid opptatt av å betale skatt, være åpne og følge norsk lov. Slike små og mellomstore bedrifter er selve ryggraden i det norske næringslivet. Men, selskaper som opptre slik de skal, får dessverre både en konkurranseulempe og en informasjonsulempe i møte med selskaper som bevisst velger å ikke opptre på samme måte. Det kreves derfor en politikk som hensyntar dette faktum. Det er viktig for norsk verdiskapning, for norske arbeidsplasser og for den norske velferden. Det er viktig for å ha livskraftige og bærekraftige samfunn over hele landet.

Følgelig vil det være vanskelig å opprettholde norsk verdiskapning, norske arbeidsplasser, norsk velferd og norsk bosetting dersom skatteinntekter forsvinner ut av landet, norske selskaper skvises i urettferdig konkurranse og kommuner ikke kan levere tjenester. Det er ikke en rettferdig konkurransesituasjon og det eroderer økonomien til norske kommuner.

2 HVORDAN UNNGÅ SKADELIGE OMGÅELSER

Kommuner 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 slike tredjeland (støtteland eller skatteparadiser), kan kommunen kreve at tilbydere åpent rapporterer opplysninger om betalte skatter og utvidede opplysninger om konteksten skatter opptrer i, land for land.

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, eller fra tilbudslandet. Det forutsettes at ansatte fra tilbudslandet, eller andre land, som ikke overtas fra kommunen i forbindelse med konkurranseutsetting eller ansettes/leies inn direkte i Norge, 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.

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

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 tilbudslandet 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 et annet land enn hovedkontorlandet så må selskapet eller selskapene i tilbudslandet ha full kapasitet til å forestå all bemanning, ledelse, støttefunksjoner, finansiering og eierskap ut fra tilbudslandet, 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 tilbudslandet uten mellomledd, dvs. at ved salg av virksomheten i utlandet så vil det foregå gevinst- og tapsbeskatning i tilbudslandet.
- Det er ikke tredjeland mellom tilbudslandet og hovedkontorlandet som kan lede til at tilbudslandet 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 tilbudslandet uten mellomledd, og kjøpet dokumenteres ved fakturering fra tilbudslandet til Norge.

- Tilbudslandet har eierskap og kapasitet til å levere de avtalte produkter og tjenester. All fakturering skjer fra tilbudslandet, og ingen fakturering skjer fra tredjeland utenom eventuelt hovedkontorlandet dersom tilbudslandet 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 tilbudslandet eller direkte fra produsentlandet for å unngå omgåelser.

3 KORT INTRODUKSJON OM FORMÅLET MED UTVIDET LAND-FOR-LANDRAPPORTERING SOM OFFENTLIG INNKJØPSKRITERIUM I NORSKE KOMMUNER VED KONKURRANSEUTSETTING AV VIRKSOMHET

Mange norske kommuner er store innkjøpere av produkter og tjenester. Oslo kommune alene handler årlig for rundt 26 milliarder kroner. Oslo kommune har innført nye «seriøsitetsbestemmelser» 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 arbeidsliv³. De fleste kommuner, vil vi tro, vil være like interessert i å fremme et seriøst og anstendig arbeidsliv.

«Utvidet-land-for-land-rapportering» kan være et viktig verktøy for å redusere sannsynligheten for at kommuner ikke bidrar til arbeidslivskriminalitet ved kjøp av varer og tjenester slik at skatte- og opplysningspliktige etterlever skatte- og avgiftsreglene.

«Utvidet-land-for-land-rapportering» er et tiltak som kan brukes for 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,

³ <https://www.oslo.kommune.no/politikk-og-administrasjon/for-leverandorer-til-oslo-kommune/oslomodellen/#gref>. Oslo-modellen kan undergå endringer som følge av at den er tatt opp i EØS.

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.
6. Sikre større effektivitet, tillit og åpenhet om hvem som utfører på vegne av kommunen

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 med tilbydere fra Norge. 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 selskaper som benytter slike tredjeland.

- 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 at 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

konkurransmessig 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. Det bør likevel gjennomføres en vurdering av terskelverdi i henhold til hensiktsmessighet og nivå på det som vil være skattenivået.

5 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 og/eller Norge.

Hensikten med bruk av tredjeland er ofte å unngå beskatning av deler av inntekten når selskapet i tredjelandet fakturerer produkter og tjenester enten direkte eller indirekte. 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 ressurser 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 rapporten «Næringslivsveileder for 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 inn, 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 (skogdrift og fiskeri). Regelen kan altså gjelde for alle bransjer.

6 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» (ansatte, investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum og kostnader) i forskriften om land-for-land-rapportering etter regnskapslovens § 3. Nær 80% av hørings-instansene stilte seg i tillegg bak endringer som kreves for at forskriften ikke skal ha de svakheter 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. Det er fordi inntekter oppgitt land for land pluss inntektselimineringer må stemme med inntekter i finansregnskapet og kostnader oppgitt land for land pluss kostnadselimineringer må stemme med kostnader i finansregnskapet.

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 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 å⁴:

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

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 fra utvinningsindustri og skogdrift til øvrige multinasjonale foretak. Årsaken til at PWYP Norge ikke arbeider for at dette innføres obligatorisk for alle foretak per i dag er at dagens forskrift har de beskrevne mangler som det ikke er nødvendig å innføre for alle foretak.

Uavhengig av om dette er innført på landsbasis for alle foretak, så er det imidlertid fullt mulig å innta kravet 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.

⁴ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/politisk-plattform/id2626036/>

7 BRUK AV KRAV OM UTVIDET LAND FOR LAND RAPPORTERING 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 rapportering» ved større prosjekter med ansatte i Norge og ved konkurranseutsetting av tjenester kan 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 lovlig 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 kontraktsperioden, og en vesentlig forenkling i kontrolloppgavene for kommunen i oppfølging av kontrakten dersom kontrakter faktisk må leveres og leveres i sin helhet fra tilbudslandet og/eller produsentland uten involvering av tredjeland.

«Utvidet land-for-land-rapportering» vil derfor kunne være et vesentlig verktøy i kommunens system for oppfølging av inngåtte kontrakter og vil på grunn av at enkelte bedrifter ikke vil ønske å gi et 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.

8 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 flerfaglige team med andre etater, inkludert kommunerevisjon og 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.

9 MERVERDI AV ÅPENHET OG GRAVENDE JOURNALISTIKK

Åpenhet og gjennomsiktighet (transparens) fører oftest til mindre juks og svindel. Det merket også Skatteetaten da den åpnet koronakompensasjonsordningen for offentlig innsyn. Det gav både store og små redaksjoner mulighet til å følge med på pengestrømmene og drive undersøkende journalistikk. På grunnlag av oppslag i media gjennomførte Skatteetaten kontroller i ti saker. Kombinasjonen med åpenhetskrav, undersøkende journalistikk og myndighetenes kontrolltiltak var effektivt, det var tillitsskapende og det gir mindre juks.

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 eller produsentland, og ikke via tredjeland;
- At betaling til utlandet fra et eventuelt norsk selskap (eller fra kommunen) skjer direkte til tilbyderlandet eller produsentlandet, 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 være med på å 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 tilbudsland 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 kontraksperioden 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 (eller produsentland) 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 er det 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 lavskattelend når skattesatsen synker under 15% og om nullskattelend 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 lavskattelend 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 ekskluderingsituasjoner. 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?

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 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 tilbyderen anvender lavskatteland eller skatteparadiser i tilbudet og i etterfølgende kontraksperiode.

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 sammenlignbart 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 avvise 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 elimineringer. 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 kontraks-perioden. Manglende land for land rapportering vil medføre avvising av tilbudet.»

8. Hvordan ser vedtaket i Sør-Varanger ut?

Vedtaket i Sør-Varanger (sak 056/20) lyder:

- 1) I anbudskonkurranser, kontrakter og i generelle innkjøpsregler skal Sør-Varanger kommune kreve "utvidet land-for-land-rapportering" fra tilbydere når kontraktsverdien og/eller det samlede årlige kommunale innkjøpet fra en enkelt tilbyder overskrider 1.300.000 kroner. Tilbyderne skal sammen med tilbud 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, og uten å være begrenset til utvinningsindustri. Rapporten skal inneholde opplysninger om foretakets investeringer, salgsinntekt, kostnader og antall ansatte for alle land. Betalbar skatt 1. januar og 31. desember, og betalbar skatt i resultatregnskapet må fremgå. Innkjøpsreglene spesifiserer nærmere krav til rapportering.
- 2) Ved siden av tilbudssum skal det spesifiseres land for land hvor stor andel av kontraktsverdi som vil tilflyte hvert enkelt land i konsernet, inklusive land med underleveranser.
- 3) Kommunen skal unngå å investere i skatteparadis. Selskap og fond som kommunen plasserer penger i skal følge Norges Bank Investment Management ("Oljefondet") sine forventninger om skatt og åpenhet ("Tax transparency").

Før implementering av punkt 1 og 2 i kommunens innkjøpsreglement skal kommunen ha utarbeidet en standarderklæring for oppfylling av punkt 1 og 2 som kan brukes av tilbydere som har virksomhet i kun ett land."

9. Hvordan ser saksfremlegget ut? Kan det deles?

Vedtaket i Sør-Varanger kom etter fellesforslag fra SV og Arbeiderpartiet og ble vedtatt med 16 mot 7 stemmer (fra Høyre og Senterpartiet).

Saksfremlegget er offentlig tilgjengelig og kan leses i sin helhet her:

<https://innsyn.onacos.no/sorvaranger/prod/wfdocument>.

[ashx?journalpostid=2020005641&dokid=483318&versjon=9&variant=A&](https://innsyn.onacos.no/sorvaranger/prod/wfdocument?journalpostid=2020005641&dokid=483318&versjon=9&variant=A&)

10. Hvorfor er beløpsgrensen i lovregelens forskriftens §1 og §4, 2. ledd satt til å være 800 000?

Årsaken er nok at det er sjelden betales gebyrer over 800 000 til skatteparadiser og at loven er innrettet mot ganske store selskaper i en bestemt bransje. Det er imidlertid en misforståelse å koble betaling av skatt med rapportering av andre nøkkeltall. Nøkkeltall for alle land må rapporteres, inklusive separat rapportering av elimineringsinntekter og kostnader, for at total rapportering av inntekter og kostnader skal kunne stemme med finansregnskapet.

Siden selskaper ikke betaler skatt i skatteparadiser (selv om det kan høres slik ut på betegnelsen) vil skattebetalinger i skatteparadiser vil være null eller mindre enn 800 000 kr. Dersom et selskap betaler mindre enn 800 000 kr i skatt til et land, (innenfor samme regnskapsår), så trenger ikke selskapene rapportere derfra med dagens forskrift.

Siden selskaper da i praksis blir «beskyttet» fra å oppgi aktivitet i skatteparadisene, hvor de sjelden betaler over dette beløpet, synes beløpsgrensen på 800.000 i §4 satt for å gi loven begrenset effekt.

Man kan forledes til å tro at det er materialitetsgrensa som er problemet. Men det er egentlig formuleringen «Når det er plikt» hvor ordlyden i forskriften bør endres til «Uavhengig av hvorvidt» som styrer når opplysningene må gis.

En viktig ting til:

Beløpsgrensene gjelder skattebetalinger i utvinningsindustrien.

Det blir noe annet når det gjelder kontraktsbeløp.

Grensa i loven kunne ha vært null. Samtidig er det en viktig forskjell fordi materialitetsgrensa gjelder skatter.

Hvor bør så kommunen sette terskelverdien for åpenhetskravet? Det er opp til kommunen selv å bestemme. Men kommunen bør gjøre noen vurderinger i forhold til hvor den mener at risikoen for å tape skatt er størst.

Eksempelvis er en materialitetsgrense på 100 000 i et kontraktsbeløp noe helt annet enn skatter i oljebransjen. Det blir to helt ulike ting.

Hvis et selskap betaler 800 000 i skatt så kan det indikere at et overskuddet kanskje er på 4 millioner. Et overskudd på 4 mill tilsvarer kanskje en kontraktsverdi på 20 millioner.

Hvis en virksomhet har en kontrakt på 1 mill., og har et overskudd på 20 %, så har de 100 000 i overskudd. Med et overskudd på 100 000 vil det bety at skatten til Norge vil ligge på 22000/44 000. Hvis overskuddet derimot bare er 10%, så har virksomheten 50 000 i overskudd, ,noe som tilsvarer et skattebeløp på rundt 5000 kroner.

Vi snakker altså om ganske små skattebeløper i slike tilfeller. Det er kanskje ikke der risikoen er størst for å tape skatt. Det er i grenseoverskridende transaksjoner, med større beløper, der risikoen vil være størst.

PWYP Norge tar utgangspunkt i at det er skattenivået som er risikoen. Det er skatten som er utgangspunktet for tiltaket og det er skatten som vi ønsker å sikre, og ikke tape.

100 000 i kontraktsverdi blir derfor veldig lavt ifht. skattebeløpet og det å sette åpenhetskravet til dette nivået synes uforholdsmessig.

Det er ikke vanskelig å oppgi beløp land for land. Dersom et konsern er i flere land så vil de enkelt kunne fremskaffe slik informasjon direkte fra konsolideringen av konsern-regnskapet. Det tar ikke lang tid å rapportere et tall som ligger der allerede. Men en liten virksomhet, et lite enmannsforetal, eller småbedrifter, må da kanskje engasjere regnskapsfører for å rapportere, og alt koster for en liten bedrift. For en liten bedrift kan dette derfor virke uforholdsmessig og rapporteringen kan oppleves som arbeidskrevende og dyr. Vi anbefaler derfor ikke svært lave terskelverdier. Når det er sagt så vil en liten norsk virksomhet allerede ha rapportert dette gjennom innsending av regnskap til Brønnøysund.

Vi anbefaler at terskelverdien er i tråd med et allerede standardisert regelverk. Terskelverdien på 1,3 millioner er en slik standardisert EØS-terskelverdi.

11. Hvorfor anbefaler PWYP Norge at rapportering av ULLR skal inn i noter til årsregnskapet?

Rapportering av vanlig land for land rapportering er i utgangspunktet lagt til en egen rapportering, men også selskaper som Equinor har funnet det hensiktsmessig å legge vanlig land for land rapportering (rapportering av skatter) og utvidet land for land rapportering (rapportering av konteksten skatter opptrer i) som tilleggsinformasjon i årsrapporten. Dette er helt i tråd med det PWYP Norge har påpekt – ULLR er regnskapsinformasjon og rapporteringen bør tilknyttes regnskapet.

Den beste tilknytningen til regnskapet er dersom selve ULLR-tallene (ansatte, investeringer, inntekter, kostnader og de tre skattetallene betalbar skatt 1.1, 31.12 og betalbar skatt i resultatregnskapet) legges i note i regnskapet. Konsolideringen omfattes allerede av revisjon, og ved å legge rapporteringen av ULLR-tallene som kommer fra konsolideringen i note til regnskapet så vil man få det kvalitetsstempelen på rapporteringen som regnskapet gir uten at det krever ekstra revisjon fordi konsolideringen er allerede revidert av revisor.

Ved å ikke legge ULLR-rapporteringen i note til regnskapet så risikerer man i fremtiden at det vil fremkomme krav om revisjon av ULLR-rapporteringen dersom praksis viser at det er svak kobling mellom de rapporterte ULLR-tallene og finansregnskapstallene som er fremlagt av selskapene. PWYP Norge mener at det er u hensiktsmessig å kreve separat revisjon av ULLR-rapporteringen når man enkelt kan legge rapportering av ULLR-tallene inn i note til regnskapet. Selv for et stort selskap som Equinor tar ikke denne noten mer plass enn ½ til 1 side i årsregnskapet – omtrent like stor plass som en gjennomsnittlig skattenote tar.

12. Er ULLR et tiltak som også kan innføres i kommuner i utlandet?

Dette er et tiltak som også kan gjelde kommuner i utlandet. Konkurransen mellom land er kun regulert av WTO og innenfor EU EUS regelverk om fri flyt av varer og tjenester. Utenom disse to regelverkene er andre lands regelverk nasjonale.

Ifht. EU, så vil nok EUs konkurransekommisjon se at det her kan være en mulighet for å dempe en usunn konkurranse. Anbud i dag gjøres med basis i ulik konkurransevne på grunnnav skatteparadisene. Krav om åpenhet og at kommuner kan legge inn ULLR som er krav og sørge for like konkurransevilkår vil være i tråd med EUs intensjonen i EUS eget konkurranseregulering.

OECD har forsøkt to tiltak for å forsøke å nøytralisere usunn konkurranse. Det har ikke lyktes helt. Det er mange ting som faktureres via skatteparadis. Det er blant annet mye snakk om «hybrid mismatch» OECDs BEPS prosjekt. «Hybrid mismatch» er når noen sender en faktura til et skatteparadis, og det legges på et påslag uten at det er en tilført verdi («value added»), da har du en «hybrid mismatch», dvs at det er mismatch mellom fradraget for det fulle fakturabeløpet mens bare deler av fakturaen er kommet til beskatning – det er en mismatch mellom beskatning og fradrag. Elementet som kom på i skatteparadis er ikke på grunn av det har foregått en aktivitet der, det er kun ett påslag uten begrunnelse. OECD har forsøkt å hindre dette ved å kreve at de må foregå aktivitet der som fakturaen kommer fra. Flere selskaper har derfor opprettet proforma stillinger/innleiestillinger for å tilfredsstille aktivitetskravet. Dermed vil de fleste faktureringer falle gjennom hybridmismatch regelen. Problemet for skatteadministrasjonene under en slik OECD-regel er at de må forfølge hver enkelt transaksjon i stedet for at det lages et system på innkjøpssiden som gjør at faktura må komme fra opprinnelseslandet.

Rapporter med analyser av ULLR i Norge fra 2014 til 2019



Nedstrømstall forurenses 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 978-82-8423-001-6

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

