



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 29 LS

(2023–2024)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

Lov om suppleringskatt på
underbeskattet inntekt i konsern
(suppleringskatteloven)

Foreløpig utgave

Foreløpig utgave



Prop. 29 LS

(2023–2024)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

Lov om suppleringskatt på
underbeskattet inntekt i konsern
(suppleringskatteloven)

Foreløpig utgave

Foreløpig utgave

Innhold

1	Innledning.....	8
2	Sammendrag.....	11
3	Om pilar 2.....	14
3.1	Bakgrunn	14
3.2	Oversikt over modellreglene	15
3.3	Gjennomføring av regelverket i norsk rett	17
3.4	Regulering i egen lov.....	18
3.5	Stortingets skattevedtak	19
4	Høring.....	20
5	Innledende bestemmelser	26
5.1	Oversikt	26
5.2	Virkeområde (lovforslaget § 1-1).....	26
5.3	Beløpsgrense (lovforslaget § 1-2).....	27
5.4	Unntatte enheter (lovforslaget § 1-3).....	29
5.5	Valuta (lovforslaget § 1-4)	30
5.6	Forskriftshjemmel (lovforslaget § 1-5).....	31
6	Hvilke enheter i konsernet som er suppleringskattepliktige.....	33
6.1	Oversikt	33
6.2	Skatteinkluderingsregelen	33
6.2.1	Forslag i høringsnotatet.....	33
6.2.2	Høringsinstansenes merknader	34
6.2.3	Vurderinger og forslag (lovforslaget §§ 2-1 til 2-5)	34
6.3	Nasjonal suppleringskatt.....	36
6.3.1	Forslag i høringsnotatet.....	36
6.3.2	Høringsinstansenes merknader	37
6.3.3	Vurderinger og forslag (lovforslaget § 2-6).....	37
7	Beregning av en konsernenhets inntekt.....	42
7.1	Oversikt	42

7.2	Forslag i høringsnotatet	42
7.3	Høringsinstansenes merknader	42
7.4	Vurderinger og forslag.....	42
7.4.1	Utgangspunkt for beregning av justert resultat (lovforslaget § 3-1).....	42
7.4.2	Beregning av justert resultat (lovforslaget § 3-2)	43
7.4.3	Unntak for internasjonal skipsfart (lovforslaget § 3-3).....	48
7.4.4	Hovedenhet og fast driftssted (lovforslaget § 3-4)	51
7.4.5	Enhet med deltakerfastsetting (lovforslaget § 3-5).....	53
8	Beregning av en konsernenhets skatt	54
8.1	Oversikt	54
8.2	Forslag i høringsnotatet	54
8.3	Høringen	54
8.4	Vurderinger og forslag.....	54
8.4.1	Justert skatt (lovforslaget § 4-1)	54
8.4.2	Utsatt skatt (lovforslaget § 4-2)	60
8.4.3	Utsatt skatt i overgangsåret (lovforslaget § 4-3).....	64
8.4.4	Valgadgang ved underskudd (lovforslaget § 4-4).....	64
8.4.5	Endringer etter levering av informasjonsmelding for suppleringskatt... 64	
9	Beregning av suppleringskatt	66
9.1	Oversikt	66
9.2	Forslag i høringsnotatet	67
9.3	Høringsinstansenes merknader	67
9.4	Vurderinger og forslag.....	67
9.4.1	Beregningsmetoden (lovforslaget §§ 5-1 til 5-4).....	67
9.4.2	Unntak for bagatellmessig inntekt og resultat (lovforslaget § 5-5)	74
9.4.3	Særregler for minoritetseide konsernenheter (lovforslaget § 5-6).....	75
9.4.4	Safe Harbour-regler (lovforslaget § 5-7)	76
10	Omorganiseringer og holdingstrukturer mv.....	80
10.1	Oversikt.....	80
10.2	Forslag i høringsnotatet.....	80
10.3	Høringsinstansenes merknader	80
10.4	Vurderinger og forslag	80

11	Særregler for enheter med deltakerfastsetting, enheter med overskuddsbeskatning ved utdeling og investeringsenheter mv.	86
11.1	Oversikt.....	86
11.2	Forslag i høringsnotatet.....	86
11.3	Høringsinstansenes merknader	86
11.4	Vurderinger og forslag	86
12	Skatteforvaltning.....	89
12.1	Oversikt.....	89
12.2	Virkeområde og skattemyndighet	89
12.3	Opplysningsplikt.....	89
12.3.1	Forslag i høringsnotatet.....	89
12.3.2	Høringsinstansenes merknader	90
12.3.3	Vurderinger og forslag	90
12.4	Fastsetting	92
12.4.1	Forslag i høringsnotatet.....	92
12.4.2	Høringsinstansenes merknader	93
12.4.3	Vurderinger og forslag	93
12.5	Safe Harbour-regler	93
12.5.1	Forslag i høringsnotatet.....	93
12.5.2	Høringsinstansenes merknader	93
12.5.3	Vurderinger og forslag	93
12.6	Andre saksbehandlingsregler	94
12.6.1	Endring uten klage	94
12.6.2	Bindende forhåndsuttalelser.....	95
12.6.3	Taushetsplikt.....	95
12.7	Administrative reaksjoner.....	96
12.7.1	Forslag i høringsnotatet.....	96
12.7.2	Høringsinstansenes merknader	96
12.7.3	Vurderinger og forslag	96
13	Skattebetaling.....	97
13.1	Oversikt.....	97
13.2	Forskuddsskatt	97

13.3	Forfall.....	97
14	Økonomiske og administrative konsekvenser	99
14.1	Flernasjonale konserner og underbeskattet inntekt.....	99
14.2	Beregning av suppleringskatt	99
14.3	Effekt på skatteinntektene.....	100
14.4	Nasjonal suppleringskatt	101
14.5	Særskilt om tilfeller med utbetaling av skattefradrag.....	102
14.6	Globale virkninger	103
14.7	Effekt på investeringer	104
14.8	Administrative effekter	104
15	Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser.....	106

Foreløpig utgave

Prop. 29 LS

(2023–2024)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

Lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven)

*Tilråding fra Finansdepartementet 24. november 2023,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Støre)*

Foreløpig utgave

1 Innledning

Departementet legger i denne proposisjonen frem forslag til lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven). Som ledd i innføringen av suppleringskatt foreslås også endringer i skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven.

Bakgrunnen for forslaget er at globalisering og digitalisering har gitt nye utfordringer for landenes skattesystemer. Utviklingen har økt problemene knyttet til internasjonale skattetilpasninger og skadelig skattekonkurranse. Å løse disse utfordringene krever omforente globale løsninger.

Rammene for en slik omforent løsning kom på plass i oktober 2021. En del av dette var å innføre en minimumsbeskatning av store, flernasjonale konsern. Målet med reglene er å etablere en effektiv global selskapsskattesats på minimum 15 prosent for konsern med en årlig samlet inntekt på minst 750 millioner euro. Reglene skal redusere skattekonkurranse mellom land, og motvirke skatteplanlegging og overskuddsflytting.

Lovforslaget innebærer at reglene om global minimumsbeskatning under pilar 2 innføres i norsk rett. Lovforslaget er basert på at deler av regelverket blir regulert i forskrift fastsatt av departementet, med hjemmel i suppleringskatteloven.

Lovforslaget har bakgrunn i et omfattende og langvarig internasjonalt samarbeid. I perioden 2013 til 2015 gjennomførte OECD- og G20 landene BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting), som ledet til enighet om en rekke tiltak mot overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget.

I 2016 ble OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (Inclusive Framework) opprettet for å følge opp BEPS-prosjektet. Inclusive Framework er et samarbeidsorgan som i dag består av over 140 medlemsland, og hvor Norge deltar.

I oktober 2021 oppnådde medlemslandene i Inclusive Framework politisk enighet om endringer i rammeverket for skattlegging av store flernasjonale konsern. Tiltakene skal hindre overskuddsflytting og også løse andre problemstillinger knyttet til uthuling av skattegrunnlaget. Løsningen som beskrives består av to hoveddeler, omtalt som «pilarer».

Pilar 1 gjelder fordeling av beskatningsrett til selskapsoverskudd mellom land. Pilar 1 innebærer en omfordeling av beskatningsretten til selskapsoverskudd i store og særlig lønnsomme flernasjonale konsern. Omfordeling skjer ved at konsern skattlegges for en del av sitt globale overskudd i marked de har inntekt i, uavhengig av fysisk tilstedeværelse i markedet. Ordningen omfatter konsern med global omsetning over 20 milliarder euro og en lønnsomhetsgrad over 10 prosent andel av omsetningen. Departementet vil komme tilbake til tidsplan for innføring av pilar 1 når det internasjonale arbeidet med utformingen av regelverket gir grunnlag for det.

Pilar 2 er basert på at det skal beregnes en suppleringskatt når konsernet har selskap eller fast driftssted i en jurisdiksjon med en lavere effektiv skattesats enn 15 prosent. Suppleringskatten fastsettes for å øke den effektive skattesatsen til 15 prosent. Reglene om suppleringskatt gjelder som utgangspunkt for enheter som er del av et konsern med en

årlig samlet inntekt på minst 750 millioner euro, og som har hatt slik inntekt i minst to av de fire foregående regnskapsårene.

Inclusive Framework ble enige om rammene for og hovedelementene i to-pilarløsningen i oktober 2021.

For å sikre ensartede regler for global minimumsskatt under pilar 2, er det utformet modellregler som skal danne utgangspunkt for implementering av regelverket i de enkelte land. Modellreglene ble ferdigstilt og offentliggjort i desember 2021.

I tiden etter har det vært arbeidet med utfyllende innhold og tekniske løsninger for de to pilarene. Dette arbeidet skjer i arbeidsgrupper under Inclusive Framework. For pilar 2 er innholdet nedfelt i kommentarer til modellreglene og det er gitt ytterligere administrative veiledninger som supplerer og videreutvikler kommentarene. Lovforslaget innebærer at modellregelverket for pilar 2 blir implementert i norsk rett, med de materielle løsningene som følger av modellreglene med etterfølgende kommentarer og veiledninger.

Den globale minimumsbeskatningen under pilar 2-regelverket inneholder to sentrale elementer som skal virke sammen. I denne proposisjonen foreslås regler for det ene elementet, som i modellreglene er omtalt som «Income Inclusion Rule (IIR)». Dette representerer hovedregelen, som innebærer at morselskaper blir skattepliktige for suppleringskatt. Dette kan på norsk omtales som «skatteinkluderingsregelen». Det andre elementet, som i modellreglene er omtalt som «Undertaxed Profit Rule (UTPR)», skal brukes hvis beregnet suppleringskatt fra underbeskattede enheter ikke fanges opp av hovedregelen om skatteinkludering. Dette andre elementet skal sikre minimumsbeskatning også når verken øverste morselskap eller mellomliggende morselskap er skattepliktig for beregnet suppleringskatt etter hovedregelen. Dette kan på norsk omtales som «skattefordelingsregelen». Medlemslandene i Inclusive Framework har behov for mer tid til å innføre skattefordelingsregelen, se nærmere omtale av arbeidet med regelverket i kapittel 3 i denne proposisjonen. Departementet tar sikte på å komme tilbake til forslag om implementering av skattefordelingsregelen på et senere tidspunkt.

Modellregelverket åpner også for at land kan innføre regler om nasjonal suppleringskatt. Det vil si at det enkelte land har regler om suppleringskatt for alle enheter som er lokalisert der, og som inngår i et konsern som omfattes av regelverket, selv om konsernets morselskap er lokalisert i et annet land. I slike tilfeller gis det fradrag for den nasjonale suppleringskatten i beregnet suppleringskatt i morselskapslandet, forutsatt at denne er kvalifisert. Reglene sikrer at landet med nasjonal suppleringskatt selv får skatteinntektene fra suppleringskatten. Departementet foreslår at det innføres en nasjonal suppleringskatt i Norge.

Departementet foreslår videre at reglene skal få anvendelse på rene nasjonale konsern. Det sikrer at reglene likebehandler grenseoverskridende og innenlandske situasjoner.

De foreslåtte reglene vil innebære omfattende endringer i beskatningen av de selskapene som kommer inn under regelverket. Endringene vil ha administrative kostnader i form av økt ressursbruk i Skatteetaten, og i form av økte etterlevelseskostnader for selskapene. Forutsatt at de fleste land innfører en nasjonal suppleringskatt forventes det ikke at reglene

i seg selv vil gi Norge økte skatteinntekter av betydning. Reglene forventes imidlertid å gi økte skatteinntekter på sikt som følge av redusert skattekonkurranse og mindre motiv til overskuddsflytting til lavskatteland. Reglene forventes også å bedre konkurransevilkårene mellom nasjonale og multinasjonale selskaper.

Et sammendrag av forslagene i denne proposisjonen er gitt i kapittel 2.

Departementet viser til forslag til lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven). Det vises også til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven §§ 1-1, 2-1, 5-6, 9-1, 9-2, 12-6 og 13-3, samt forslag til ny § 8-14 i skatteforvaltningsloven. Videre vises det til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 1-1, § 6-2, § 10-12, § 10-51, § 10-53 og § 10-60, samt forslag til ny § 10-15 i skattebetalingsloven. I tillegg vises det til enkelte opprettinger i skatteloven § 4-1 og merverdiavgiftsloven § 11-6.

Det foreslås også en endring i § 3-3 i stortingsvedtaket om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024 (Stortingets skattevedtak).

Det foreslås at suppleringskatteloven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024, og slik at loven får virkning for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2023. Endringene i skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven foreslås å tre i kraft 1. januar 2024.

2 Sammendrag

Departementet foreslår i denne proposisjonen en egen lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven). Suppleringskatt skal beregnes for konsern som har en årlig samlet inntekt på minst 750 millioner euro, i minst to av de fire foregående regnskapsårene. Suppleringskatt skal beregnes når slike konsern har selskap eller fast driftssted i en jurisdiksjon med en lavere skattesats enn 15 prosent. Suppleringskatten fastsettes for å sikre at slike konsern blir skattlagt med en effektiv skattesats på minst 15 prosent i alle land hvor de er etablert.

Innføring av suppleringskatt er et ledd i det internasjonale arbeidet med å hindre overskuddsflytting mellom land og uthuling av nasjonale skattegrunnlag. Suppleringskatteloven med forskrift gjennomfører regelverket om global minimumsbeskatning – «pilar 2» – i norsk rett.

Kapittel 3 i denne proposisjonen gir en generell oversikt over pilar 2. I punkt 3.1 omtales bakgrunnen for prosjektet og utviklingsprosessen frem til nå. I punkt 3.2 omtales de såkalte «modellreglene». En forutsetning for at pilar 2 skal virke som forutsatt, er at reglene gjennomføres og håndheves likt i forskjellige land. Modellreglene er utarbeidet sentralt for å sikre slik likhet, ved at de skal danne mønster for det nasjonale regelverket i de landene som deltar i prosjektet. I punkt 3.3 omtales enkelte forhold knyttet til gjennomføringen av pilar 2-regelverket i norsk rett. Til modellreglene er det utarbeidet kommentarer og administrative veiledninger, og det blir blant annet beskrevet hvordan disse vil ha betydning ved fortolkning av suppleringskatteloven. I punkt 3.4 omtales bakgrunnen for at det foreslås en egen lov om suppleringskatt, i stedet for regulering i skatteloven 1999. Punkt 3.5 omhandler Stortingets skattevedtak. Suppleringskatt skal etter forslaget være en statsskatt, og for statsskatter gjelder tidsbegrensningen for skattepålegg i Grunnloven § 75 a. Stortinget må derfor i forbindelse med den årlige budsjettbehandlingen treffe vedtak om suppleringskatt for det kommende året. Departementet foreslår en tilføyelse om suppleringskatt i Stortingets skattevedtak.

Kapittel 4 omhandler høringen. Forslag om å implementere pilar 2-regelverket ble sendt på høring 6. juni i år, med høringsfrist 1. august. Departementet mottok svar med realitetsmerknader fra i alt 11 høringsinstanser. Ingen av høringsinstansene var negative til innføring av suppleringskatt. I kapittel 4 behandles de mer generelle høringsuttalelsene, som ikke gjelder enkeltbestemmelser i det lovutkastet som ble sendt på høring. Høringsuttalelser som gjelder enkeltbestemmelser, er behandlet i de etterfølgende kapitlene.

Kapittel 5 til 11 behandler hvert av de 7 kapitlene i lovforslaget, enkeltvis og i samme rekkefølge som i lovforslaget. Disse kapitlene er strukturert slik at de kommenterer de enkelte bestemmelsene i det aktuelle kapittelet i lovforslaget, og herunder drøfter innspill fra høringsinstansene.

Kapittel 5 omhandler kapittel 1 *Alminnelige bestemmelser* i lovforslaget, som har fem paragrafer. Lovforslaget inneholder i § 1-1 en bestemmelse om virkeområdet for suppleringskatteloven. Bestemmelsen har begrenset selvstendig materiell betydning, men

gir en oversikt over hva suppleringskatt er, hvordan skatten beregnes og viser strukturen i loven. Lovforslaget § 1-2 angir beløpsgrensen på 750 millioner euro og gir enkelte presiseringer knyttet til denne. Regler om unntatte enheter er gitt i § 1-3. Bestemmelsen unntar offentlige enheter, internasjonale organisasjoner, ideelle organisasjoner og en del andre enheter fra reglene. Lovforslaget § 1-4 gir enkelte regler knyttet til valuta. Lovforslaget § 1-5 er en felles forskriftshjemmel for hele loven. En vesentlig del av regelverket knyttet til pilar 2 vil bli gitt i forskrift med hjemmel i denne bestemmelsen. Pilar 2-regelverket er omfattende og regulerer mange skatte- og regnskapsmessige forhold. For at suppleringskatteloven ikke skal bli for omfattende og uoversiktlig, er det nødvendig å gi mer tekniske og detaljerte bestemmelser som forskrift. Lovforslaget er basert på at det vil bli gitt en samleforskrift til loven med samme struktur som loven, etter mønster av de samleforskriftene som er fastsatt til andre større lover på skatte- og avgiftsområdet.

Kapittel 6 behandler lovforslaget kapittel 2 *Hvilke enheter i konsernet som er suppleringskattepliktige*. Kapitlet har bestemmelser om den såkalte «skatteinkluderingsregelen». Etter skatteinkluderingsregelen er det i utgangspunktet morselskapet lengst opp i eierkjeden som blir suppleringskattepliktig, og da til jurisdiksjonen hvor dette morselskapet er lokalisert. Det foreslås også å innføre en nasjonal suppleringskatt. Også nasjonal suppleringskatt foreslås regulert i lovforslaget kapittel 2. Nasjonal suppleringskatt skal i hovedtrekk beregnes på samme måte som ordinær suppleringskatt, og vil gjelde for enheter lokalisert i Norge, men med visse nødvendige tilpasninger.

Kapittel 7 omtaler lovforslaget kapittel 3 *Beregning av en konsernenhets inntekt*. Inntektsberegningen tar utgangspunkt i konsernenhetens regnskap, fra utarbeidelsen av konsernregnskapet. Formålet med reglene i kapittel 7 er å gi et grunnlag for å beregne «justert resultat», som er inntektsstørrelsen som inngår i beregningen av effektiv skattesats.

Kapittel 8 behandler lovforslaget kapittel 4 *Beregning av en konsernenhets skatt*. Beregningen av skatten tar utgangspunkt i det samme regnskapet som beregningen av inntekten. Formålet med reglene i kapittel 8 er å gi et grunnlag for å beregne «justert skatt», som er skattestørrelsen som inngår i beregningen av effektiv skattesats.

Kapittel 9 gjelder beregningsmetoden for suppleringskatt, jf. lovforslaget kapittel 5 *Beregning av suppleringskatt*. Beregningen er en prosess i flere trinn, som gjennomgås i detalj der. Overordnet innebærer prosessen at man beregner en effektiv skattesats i hver jurisdiksjon. Beregningen tar utgangspunkt i forholdet mellom samlet overskudd for konsernenhetene i jurisdiksjonen beregnet etter lovforslaget kapittel 3, og summen av justert skatt for konsernenhetene i jurisdiksjonen beregnet etter lovforslaget kapittel 4. Om den effektive skattesatsen er lavere enn 15 prosent, beregnes det suppleringskatt for konsernenhetene der. Suppleringskatten fastsettes ut fra konsernenhetenes forholdsmessige andel av overskuddet i jurisdiksjonen. Ved beregningen av suppleringskatten gis det også et såkalt substansbasert inntektsfradrag. Dette fradraget utgjør en prosentandel av lønnskostnader og bokførte verdier av fysiske eiendeler, og skjærer i praksis en del av overskuddet i jurisdiksjonen fra suppleringskatt. Det er også gitt en regel som tillater konserner å sette suppleringskatten til null dersom inntekt og

resultat i en jurisdiksjon er relativt lav et regnskapsår. Det er videre gitt en omtale av særregler om minoritetside konsernheter og såkalte «Safe Harbour»-regler. Sistnevnte foreslår departementet å regulere i forskrift.

Kapittel 10 omhandler lovforslaget kapittel 6 *Omorganiseringer og holdingstrukturer mv.* Kapitlet gir særregler for tilfeller hvor det skjer selskapsrettslige omorganiseringer i et konsern, og hvor eiendeler og gjeld overføres mellom konsernheter. Kapitlet inneholder også særregler for holdingstrukturer og enkelte andre særskilte typer enheter.

Kapittel 11 behandler særregler for enkelte bestemte situasjoner og skattesystemer, jf. lovforslaget kapittel 7 *Særregler for enheter med deltakerfastsetting, enheter med overskuddsbeskatning ved utdeling og investeringsenheter mv.* Bestemmelsene regulerer tilfeller der det øverste morselskapet i konsernet er en enhet med deltakerfastsetting. Videre gis det særregler for skattesystemer med fradragsrett for utbytte og for skattesystemer med overskuddsbeskatning ved utdeling. Kapittel 11 inneholder i tillegg særregler for investeringsenheter.

Kapittel 12 omhandler saksbehandlingsregler. Det foreslås at skatteforvaltningsloven skal gjelde for fastsetting av suppleringskatt og at det gis egen bestemmelse om opplysningsplikt knyttet til suppleringskatt. Det foreslås også enkelte andre justeringer i skatteforvaltningsloven.

Kapittel 13 gjelder betaling av suppleringskatt. Det foreslås at skattebetalingsloven skal gjelde for suppleringskatt, men at det likevel ikke betales forskuddsskatt for suppleringskatt.

Kapittel 14 omtaler administrative og økonomiske konsekvenser av reglene om suppleringskatt.

Kapittel 15 behandler ikrafttredelse og overgangsbestemmelser.

3 Om pilar 2

3.1 Bakgrunn

Utfordringene med internasjonale skattetilpasninger og skadelig skattekonkurranse har lenge stått høyt på den politiske dagsordenen i Norge og internasjonalt. I perioden 2013 til 2015 gjennomførte OECD- og G20-landene BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting). Dette ledet til enighet om en rekke tiltak mot overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget.

I 2016 ble Inclusive Framework opprettet for å følge opp BEPS-prosjektet. Dette er et samarbeidsorgan som består av mer enn 140 medlemsland.

En sentral del av det opprinnelige BEPS-prosjektet omhandlet hvordan digitalisering av økonomien har endret måten næringsvirksomhet utøves på i en stadig mer globalisert økonomi. Digitalisering av økonomien forsterker utfordringene med skattlegging av store flernasjonale konsern, og reiser flere problemstillinger enn overskuddsflytting. G20- og OECD-landene som deltok i BEPS-prosjektet, var derfor enige om behovet for å reformere de internasjonale reglene for skattlegging for å sikre balanserte og stabile langsiktige løsninger. Arbeidet har fortsatt som en forlengelse av BEPS-samarbeidet innenfor rammen av Inclusive Framework.

I oktober 2021 oppnådde medlemslandene i Inclusive Framework en politisk enighet om endringer i rammeverket for skattlegging av store flernasjonale konsern. I erklæringen *“Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”* beskrives rammene for og hovedelementene i en internasjonal reform. Løsningen som beskrives består av to hoveddeler, omtalt som «pilarer». Erklæringen har også en detaljert plan for implementering av de to pilarene.

Den ene delen av to-pilarløsningen (pilar 1) omhandler hvordan beskatningsrett til selskapsoverskudd skal fordeles mellom land. Den innebærer en omfordeling av beskatningsretten til selskapsoverskudd i store flernasjonale konsern, slik at markedsstaters skattegrunnlag øker noe.

Den andre delen (pilar 2), består av et omfattende regelverk som skal innføre en global minimumsbeskatning for store flernasjonale konsern, samt en skatteavtalebasert regel («Subject to Tax Rule», STTR). Det er reglene om global minimumsbeskatning som foreslås implementert i norsk rett i denne proposisjonen. Reglene om global minimumsbeskatning skal sikre at store flernasjonale konsern skattlegges med en effektiv skattesats på minst 15 prosent i alle land der de er etablert.

Etter at Inclusive Framework ble enige om rammene for og hovedelementene i to-pilarløsningen i oktober 2021, har det vært arbeidet med utfyllende innhold og tekniske løsninger for de to pilarene. Dette arbeidet skjer i arbeidsgrupper under Inclusive Framework.

I denne proposisjonen foreslås det regler som skal implementere den globale minimumsbeskatningen under pilar 2 i norsk rett. Disse reglene forutsetter at det enkelte

land utformer regelverk som er i samsvar med de omforente løsningene. For å sikre like regler er det utformet modellregler for en global minimumsbeskatning. Disse modellreglene ble ferdigstilt og offentliggjort i desember 2021. Det er også utarbeidet kommentarer til modellreglene. Videre er det gitt ytterligere administrative veiledninger til modellreglene som supplerer og videreutvikler kommentarene. Disse veiledningene er landene som implementerer modellreglene nødt til å ta hensyn til ved utformingen og praktiseringen av sitt internrettslige regelverk. Arbeidet med kommentarer og veiledninger har også pågått etter at modellreglene ble ferdigstilt.

I modellregelverket er det to sentrale elementer som skal virke sammen for å sikre minimumsbeskatning på 15 prosent. Det første elementet blir i modellreglene omtalt som «Income Inclusion Rule» (IIR). Dette er hovedregelen som innebærer at morselskaper blir skattepliktige for suppleringsskatt, det vil si differansen mellom en effektiv skattesats på 15 prosent og den faktiske beskatningen, beregnet for deres datterselskap. I denne proposisjonen omtales dette som «skatteinkluderingsregelen». Den andre elementet omtales i modellreglene som «Undertaxed Profit Rule» (UTPR). UTPR-regelen har en sekundær karakter. Den får bare anvendelse hvis beregnet suppleringsskatt ikke fanges opp av hovedregelen om skatteinkludering. Det vil være aktuelt i de tilfellene der hverken øverste morselskap eller mellomliggende morselskap er skattepliktig for beregnet suppleringsskatt etter hovedregelen. I denne proposisjonen omtales UTPR-regelen som (den sekundære) «skattefordelingsregelen».

I Inclusive Frameworks erklæring fra oktober 2021 ble det lagt til grunn at skatteinkluderingsregelen skulle innføres i det enkelte land fra 2023, mens skattefordelingsregelen skulle innføres fra 2024. Modellreglene er et stort og komplisert regelverk som må tilpasses nasjonal lovgivning. Medlemslandene i Inclusive Framework har derfor hatt behov for mer tid til å innføre reglene. EU vedtok et direktiv om minimumsbeskatning av store konsern i desember 2022. Etter dette direktivet er medlemslandene forpliktet til å implementere skatteinkluderingsregelen i sin interne lovgivning i løpet av 2023, og skattefordelingsregelen i løpet av 2024. En rekke andre land har også uttalt at de vil innføre skattefordelingsregelen i lovgivningen i løpet av 2024. Dette tilsier at hovedregelen om minimumsbeskatning etter skatteinkluderingsregelen vil ha effekt i mange land fra 2024, mens den sekundære skattefordelingsregelen ikke innføres før i 2025.

I denne proposisjonen foreslås det bare regler om implementering av skatteinkluderingsregelen (IIR). Departementet tar sikte på å komme tilbake til forslag om implementering av skattefordelingsregelen (UTPR) på et senere tidspunkt.

3.2 Oversikt over modellreglene

Reglene om minimumsbeskatning skal sikre at store konsern blir skattlagt med en effektiv skattesats på minst 15 prosent i alle land hvor de er etablert. Dersom konsernet skattlegges med en lavere effektiv skattesats enn dette, får andre land beskatningsrett til den underbeskattede inntekten. Skattleggingen skjer ved at det beregnes en skatt, omtalt som «Top-Up Tax» i modellreglene. Denne beregnes ut fra differansen mellom en effektiv

skattesats på 15 prosent og den faktiske beskatningen. Denne skatten betegnes som suppleringskatt i lovforslaget.

Hovedregelen om skatteinkludering innebærer at morselskaper blir skattepliktige for suppleringskatt beregnet for deres datterselskap. I utgangspunktet er det konsernspissen («Ultimate Parent Entity»), omtalt som det øverste morselskapet, som blir skattepliktig. Hvis det øverste morselskapet ikke er omfattet av kvalifiserte regler om skatteinkludering, flyttes skatteplikten til mellomliggende morselskap som er omfattet av kvalifiserte regler om skatteinkludering.

Den sekundære regelen om skattefordeling får anvendelse hvis beregnet suppleringskatt ikke fanges opp av hovedregelen, fordi hverken det øverste morselskap eller et mellomliggende morselskap er skattepliktig for beregnet suppleringskatt. Beskatningsrett til beregnet suppleringskatt fordeles da til de øvrige landene der konsernet er etablert og reglene om global minimumsbeskatning er innført. Beskatningsretten fordeles etter en fordelingsnøkkel basert på antall ansatte og verdien av fysiske driftsmidler.

Suppleringskattereglene innebærer at konsernene som omfattes må beregne den effektive skattesatsen i alle jurisdiksjoner hvor de er etablert. Har konsernet flere enheter i jurisdiksjonen, for eksempel flere selskap og eventuelt fast driftssted, beregnes effektiv skattesats i utgangspunktet samlet for inntekten til disse enhetene.

Den effektive skattesatsen vil være samlede skatter delt på samlede inntekter i jurisdiksjonen. Inntekten fastsettes med utgangspunkt i regnskapsmessig resultat for de enkelte enhetene, men med en rekke justeringer. Inntekt fra internasjonal skipsfart er unntatt fra reglene om minimumsbeskatning og skal ikke tas med ved beregning av effektiv skattesats og fastsetting av suppleringskatt. Skatten fastsettes tilsvarende med utgangspunkt i betalbare skatter i de enkelte enhetenes regnskap, men med flere justeringer.

Dersom effektiv skattesats er lavere enn 15 prosent, beregnes satsen for suppleringskatt. Denne settes til 15 prosent fradrett den effektive skattesatsen.

Ved beregning av samlet suppleringskatt i jurisdiksjonen gis det et fradrag for en prosentandel av samlede lønnskostnader for konsernets arbeidstakere i den aktuelle jurisdiksjonen og bokførte verdier av konsernets fysiske eiendeler der. Dette fradraget vil for 2024 være 9,8 prosent av lønnskostnader og 7,8 prosent av bokført verdi av fysiske eiendeler. Fradraget skal trappes gradvis ned frem mot 2033. Da vil det utgjøre 5 prosent av både lønnskostnader og bokført verdi av fysiske eiendeler.

Konsernets samlede suppleringskatt fordeles deretter til konsernets enheter i landet basert på deres forholdsmessige andel av justert overskudd. Hvilke selskap i konsernet som er skattepliktig for den enkelte enhetens beregnede suppleringskatt, avgjøres deretter på grunnlag av hovedregelen om skatteinkludering eller den sekundære regelen om skattefordeling.

Modellregelverket åpner også for at land kan innføre regler om nasjonal suppleringskatt. Det vil si at det enkelte land har regler om suppleringskatt for enheter som er lokalisert der, og som inngår i et konsern som omfattes av regelverket, selv om konsernets morselskap

er lokalisert i et annet land. I slike tilfeller gis det fradrag for den kvalifiserte nasjonale suppleringskatten i beregnet suppleringskatt i morselskapslandet.

Lovforslaget i denne proposisjonen omfatter både ordinær og nasjonal suppleringskatt. Betegnelsen «suppleringskatt» brukes gjennomgående som en samlebetegnelse på disse, med mindre sammenhengen gjør det nødvendig å skille mellom dem.

3.3 Gjennomføring av regelverket i norsk rett

Forslagene til regler om global minimumsbeskatning i denne proposisjonen er basert på modellregelverket med tilhørende kommentarer og administrativ veiledning utarbeidet av Inclusive Framework. En viktig forutsetning for å oppnå formålet med reglene er at reglene er like i de landene som innfører dem. En viktig intensjon bak lovforslaget, er derfor at dette skal tilsvare modellregelverket. Det tilsier at modellreglene med tilhørende kommentarer og administrativ veiledning vil være sentrale kilder ved tolkningen av de norske reglene.

Innholdet i kommentarer og veiledninger begrenser seg ikke alltid til å presisere og forklare modellreglene. Det finnes punkter i de etterfølgende kommentarene og retningslinjene som vanskelig kan sies å samsvare fullt ut med ordlyden i modellreglene. Det er forutsatt at de jurisdiksjonene som implementerer regelverket, utformer det nasjonale regelverket i samsvar med de standpunktene som kommentarene og retningslinjene gir uttrykk for. Lovforslaget i denne proposisjonen bygger på en slik tilnærming. Lovforslaget kan derfor ses som en norsk konsolidert versjon av modellregelverket. Målet har vært at lovteksten så langt som mulig skal ta hensyn til den rettsutviklingen som har vært etter at modellreglene ble utarbeidet.

Det har helt frem til nå pågått arbeid med veiledninger knyttet til modellreglene og videreutvikling av kommentarene, regler og prosedyrer knyttet til informasjonsinnhenting og informasjonsutveksling og mulig utforming av tvisteløsningsmekanismer. Det har også vært arbeidet med regler som er ment å forenkle regelverket i enkelte situasjoner. Slike forenklerende regler er i modellreglene omtalt som «Safe Harbours». På enkelte punkter er det kommet avklaringer i tiden etter at høringsnotatet ble sendt på høring 6. juni i år. Også disse avklaringene er hensyntatt i lovforslaget.

Departementet har som mål at suppleringskatteloven også fremover skal gi et oppdatert og korrekt bilde av de materielle reglene, slik at det ikke blir motstrid mellom det norske regelverket og modellregelverket. Det må forventes en rettsutvikling på dette området etter hvert som nye avklaringsbehov og problemstillinger kommer til. Det kan også bli aktuelt med nye administrative veiledninger i tiden fremover. Departementet vil følge med på utviklingen og arbeide for at regelverket holdes oppdatert gjennom lov- og forskriftsendringer.

Selv om lov- og forskriftstekster blir holdt oppdatert, vil kommentarer og administrative retningslinjer forbli en viktig utfyllende rettskilde til selve regelverket. Dette er kilder som ligger åpent tilgjengelig på OECDs hjemmesider.

Skattleggingen etter suppleringskatteloven vil avvike fra de ordinære reglene for selskapsbeskatning på flere måter, som for eksempel skattegrunnlag, hvordan skattesatsen bestemmes, skattleggingsperiode mv. Videre har lovforslaget en rekke definisjoner og avgrensninger som har betydning for suppleringskatten, men som kan avvike fra de som brukes i skattelovgivningen ellers. Disse avgrensningene og definisjonene skal ikke ha betydning for tolkningen av andre deler av skattelovgivningen.

Regelverket knyttet til pilar 2 er omfattende og komplisert. For å unngå at lovteksten blir svært omfattende og uoversiktlig, vil deler av regelverket bli fastsatt i forskrift. Departementet arbeider med sikte på at forskriftsbestemmelsene kan vedtas samtidig med at suppleringskatteloven trer i kraft. Det vises til omtale av forskriftshjemmelen i suppleringskatteloven i punkt 5.6.

Modellregelverket inneholder flere bestemmelser med beløpsgrenser som er angitt i euro. For å sikre koordinering og lik anvendelse av beløpsgrenser for konsern i ulike jurisdiksjoner, har jurisdiksjonene som ikke anvender euro i sin lovgivning, plikt til årlig å oppdatere beløpene i lovgivningen. For å slippe denne årlige endringsprosessen, benytter departementet euro i lovforslaget. Dette innebærer at beløpsgrensene blir de samme som i mange andre land, men at konsern som har regnskap i annen valuta enn euro, må regne om til euro for å vurdere om de er over beløpsgrensene. Videre vil det i en del tilfeller bli behov for omregning til norske kroner i forbindelse med levering av skattemelding for suppleringskatt. Dette skyldes at skattekrav skal fastsettes og gjøres opp i norske kroner, mens beregningene i informasjonsmeldingen for suppleringskatt kan være i annen valuta. Det vises til nærmere omtale av valuta i punkt 5.5.

3.4 Regulering i egen lov

I høringsnotatet ble det foreslått å ta bestemmelsene om suppleringskatt inn i skatteloven som et nytt kapittel 20. Etter en fornyet vurdering har departementet kommet til at bestemmelsene i stedet bør gis i egen lov.

Hensynet til et brukervennlig regelverk tilsier som utgangspunkt at bestemmelser på ett rettsområde samles i én lov. Skatteloven 1999 bygger på et prinsipp om at bestemmelsene om direkte skatt skal være samlet i én lov, med mindre særlige hensyn gjør seg gjeldende. Særlige hensyn begrunner at blant annet artistskatteloven, Svalbardskatteloven, eieendomsskattelova og petroleumsskatteloven er gitt som egne lover.

Etter departementets vurdering er det særlige hensyn som tilsier at bestemmelsene om suppleringskatt blir gitt i en egen lov:

- Regelverket retter seg mot en avgrenset og forholdsvis liten gruppe skattytere.
- Å føye til et så omfattende regelverk i skatteloven vil gjøre skatteloven mindre brukervennlig for de mange skattyterne som ikke er suppleringskattepliktige.
- Hensynet til å unngå en uforholdsmessig stor skattelov, tilsier regulering i egen lov.
- Det gjelder et selvstendig regelverk med få direkte forbindelser til øvrige skatteregler.
- Fortolkningen av suppleringskatteregelverket vil bygge på en noe annen fortolkningsmetode enn for øvrige skatteregler, hvor modellreglene og etterfølgende kommentarer og veiledninger vil være sentrale rettskilder.

- Regelverket er i stor grad knyttet til regnskap, og reglene benytter også en del regnskapsterminologi.
- Regelverket er ikke knyttet til inntektsgrunnlagene i skatteloven (alminnelig inntekt og personinntekt). Reglene avviker også med tanke på hvordan skattesatsen fastsettes og skattleggingsperioden.
- Regelverket bygger på en selvstendig terminologi, og det kan forekomme at bestemmelsene bruker termer som også finnes i skatteloven, i en annen betydning.
- I bestemmelsene om suppleringskatt er det en del mer generelle formuleringer som gjenspeiler teksten i modellregelverket, og som kan bryte med norsk lovgivningstradisjon.
- Oppsplitting i flere lover på ett rettsområde kan gi behov for å gjenta mer eller mindre like bestemmelser i flere lover, og slik sett bidra til at regelverket svulmer opp mer enn nødvendig. Det er et hensyn som ikke er relevant for suppleringskattregelverket, fordi utskilling i egen lov ikke øker behovet for å gjenta bestemmelser.
- Regulering i egen lov gir større frihet til inndeling av lovteksten i flere nivåer, enn regulering i et eget kapittel i skatteloven.

3.5 Stortingets skattevedtak

Etter Grunnloven § 75 a gjelder en tidsbegrensning for skattepålegg. De skal ikke gjelde «ut over 31. desember i det nærmest påfølgende år, med mindre de uttrykkelig fornyes av et nytt storting».

Tidsbegrensningen i Grunnloven § 75 a gjelder for skatt til staten. Suppleringskatt skal svares til staten. Det tilsier at det blir tatt inn en bestemmelse i det årlige skattevedtaket som gir lovreglene i suppleringskatteloven fornyet virkning for det enkelte år.

Nivået på suppleringskatten vil avhenge av forholdet mellom konsernheters samlede justerte skatter i jurisdiksjonen og deres samlede overskudd i jurisdiksjonen. Det er ingen fast skattesats som skal vedtas i Stortingets skattevedtak.

Departementet foreslår at skattevedtaket for 2024 får en tilføyelse i § 3-3 *Skatt til staten*.

Det foreslås et nytt tredje ledd med følgende ordlyd:

«Enheter som er del av et konsern, svarer suppleringskatt til staten etter reglene i suppleringskatteloven.»

4 Høring

Forslag om regelverk for å implementere reglene om global minimumsbeskatning i Norge ble sendt på høring 6. juni 2023. Høringsfristen var 1. august 2023. I forslaget var det lagt opp til at implementeringen skulle skje gjennom tilføyelse av et kapittel i skatteloven (kapittel 20) og gjennom endringer i skatteforvaltningsloven. Det ble også foreslått endringer i Finansdepartementets forskrift til skatteloven og i skatteforvaltningsforskriften.

Høringsnotatet ble sendt til i alt 38 høringsinstanser. Departementet mottok svar med realitetsmerknader fra følgende 11 høringsinstanser:

- Advokatforeningen
- Deloitte Advokatfirma AS
- Ernst & Young Advokatfirma AS
- Finans Norge
- Norges Rederiforbund
- Norsk Journalistlag
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Skatteetaten
- Storbedriftenes skatteforum
- Story House Egmont
- Tax Justice Norge

I dette kapittelet behandles de mer generelle høringsuttalelsene som ikke gjelder enkeltbestemmelser i høringsforslaget. Høringsuttalelser som gjelder enkeltbestemmelser, er behandlet i de etterfølgende kapitlene i denne proposisjonen.

Utgangspunkt

Mange av høringsinstansene uttaler at de er positive til at regler om global minimumsbeskatning blir innført i Norge, og at reglene blir basert på modellregler som er fremforhandlet internasjonalt, fremfor unilaterale tiltak i de enkelte land. Behovet for at reglene blir konsistent gjennomført og anvendt likt over landegrensene blir trukket frem. Dette gjelder *Advokatforeningen*, *Deloitte Advokatfirma AS*, *Ernst & Young Advokatfirma AS*, *Norsk Journalistlag*, *NHO*, *Skatteetaten*, *Story House Egmont* og *Tax Justice Norge*. Ingen av høringsinstansene er negative til at reglene innføres.

Advokatforeningen uttaler at departementet har utarbeidet et forslag som ivaretar hensynet til det eksisterende skattesystemet der det er relevant.

Deloitte Advokatfirma AS uttaler:

«Hovedoppgaven blir å implementere et fastsatt regelverk på en god måte i norsk lov og basert på norsk rettstradisjon. Vi mener generelt at departementet har gjort dette på en god måte i forslaget til regler slik de fremgår av høringsnotatet.»

Behovet for forenkling

De fleste høringsinstansene viser til at reglene er svært omfattende og kompliserte. De mener mulighetene som modellregelverket gir for forenklinger i det nasjonale regelverket,

må utnyttes. Det blir fremholdt at Norge også må sette hensynet til enkelhet høyt i det videre internasjonale arbeidet i OECD og Inclusive Framework. Både hensynet til selskapene som pålegges plikter i henhold til reglene og hensynet til Skatteetaten som skal anvende reglene, tilsier dette. Det vil være uheldig om regelverket blir mer komplisert enn nødvendig.

Terminologi, begreper og behov for klargjøring

Advokatforeningen mener det kompliserte regelverket gjør det særlig viktig at ordlyden og begrepsbruken er så presis og utvetydig som mulig. Advokatforeningen trekker frem følgende eksempler:

«Eksempelvis benyttes i forslag til § 20-2 formuleringen «...inntekt...nesten utelukkende består av...» I forslag til ny § 20-31 (8) b benyttes formuleringen «betydelig investering». Dette er kun eksempler på begreper som mangler veiledning i forslag til norske regler. Poenget med å nevne disse, er at de brukerne av regelverket har behov for presis veiledning for å rapportere riktig. Det gis derfor en generell oppfordring til å sørge for at det er lett tilgjengelig kommentarer og veiledning som klargjør innholdet. Eventuelle kommentarer til modellreglene på OECDs sider er ikke tilgjengelig nok for selskapene.»

Også andre høringsinstanser uttaler at det er viktig at reglene blir gjort så klare og presise som mulig. Dette gjelder *Deloitte Advokatfirma AS*, *Ernst & Young Advokatfirma AS*, *Finans Norge*, *NHO*, *Skatteetaten* og *Storbedriftenes skatteforum*. Flere av disse instansene mener det er særlig viktig å klargjøre reglenes anvendelse på norske forhold samt samspillet mellom suppleringskatt og annen skattelovgivning. At regelverket er så klart som mulig, er en forutsetning for å sikre en konsistent og effektiv gjennomføring av regelverket.

Storbedriftenes skatteforum mener utkastet til regelverk som ble sendt på høring, i liten grad omtaler mange av de konkrete problemstillingene norske skattytere vil møte i forbindelse med etterlevelsen av regelverket, og at en avklaring må komme raskt:

«Flere av problemstillingene bør avklares så raskt som mulig fordi de vil ha betydning for utvikling av og lokale tilpasninger av GloBE-rapporteringsverktøy, integrasjon av rapporteringsverktøy med andre systemer samt avklaring av hvilke datapunkter som er nødvendig for GloBE-rapporteringen for 2024.

I tillegg må enkelte av problemstillingene også avklares før rapportering av noteopplysninger i regnskapet for 2023 eller rapportering av kvartalstall for 2024 fordi ulike effekter av GloBE-reglene skal hensyntas i denne rapporteringen.»

Rettskildebruk

Skatteetaten har en særskilt kommentar knyttet til rettskildebruken:

«Slik vi forstår det, vil modellreglene, kommentarene og etterfølgende Administrative Guidance være de primære rettskildene ved tolkningen av suppleringskattereglene. Gitt at dette skal være det styrende prinsippet for tolkningen av reglene, vil det etter Skatteetatens vurdering være hensiktsmessig at man vurderer om man skal være enda tydeligere på dette utover å slå fast at disse kildene skal være «sentrale».

I en del tilfeller er modellreglenes ordlyd modifisert i etterfølgende kommentarer eller Administrative Guidance. Etter etatens vurdering bør ordlyden i den norske lov- eller

forskriftsteksten ta opp i seg regelens innhold slik det fremgår av etterfølgende kommentarer eller Administrative Guidance. Dette legges det opp til i høringsnotatet, så langt det gjelder kommentarer og Administrative Guidance gitt før reglene vedtas av Stortinget. Når det gjelder Administrative Guidance gitt etter reglene vedtas av Stortinget, bør det etter vår vurdering klargjøres hvordan disse skal implementeres.»

Lovgivningsprosess

NHO er kritiske til tidsrammen og lovgivningsprosessen og uttaler:

«Det er etter NHOs syn betenkelig med så hurtige lovgivningsprosesser på helt nye og kompliserte områder. Det kan i seg selv rokke ved tilliten til det internasjonale skattearbeidet og skattesystemet som OECD og de 140 landene i Inclusive Framework (IF) fortjenstfullt har arbeidet mye for å forbedre. [...]

Selv om det er en viktig politisk sak internasjonalt, så bør det ikke gjøres unntak for alminnelige regler som skal sikre gode lovgivningsprosesser slik at alminnelige rettssikkerhetsprinsipper ivaretas. Nå innføres det regler basert på et internasjonalt modellregelverk som ennå ikke er ferdigstilt. Risikoen er generelt stor for at resultatet blir ulike regler i de ulike land når et omforent regelverk skal implementeres i nasjonal rett. Risikoen blir enda større når det internasjonale regelverket ikke en gang er på plass.»

Behov for endringer i andre regelsett

NHO mener de administrative kostnadene ved suppleringskatt bør søkes minimert også gjennom endringer i annet regelverk:

«Departementet bør for eksempel vurdere om det kan gjøres forenklinger i de eksisterende reglene knyttet til «lavskatteland» i skatteloven (NOKUS, fritaksmetoden, kildeskatt på renter og royalty mv.) samt forenklinger i andre regler som skal hindre overskuddsflytting (f.eks. begrensning av rentefradrag) for skattytere som rammes av suppleringskatt.»

Også *Advokatforeningen* tar opp forholdet til NOKUS-reglene:

«En kvalifiserende nasjonal suppleringskatt vil sørge for en beskatning på 15 %. Dersom man legger til grunn at effektiv beskatning av et norsk gjennomsnitt-selskap er 20,8 %, ref. Mannheim-indeksen, vil to-tredelskravet etter NOKUS-reglene være 13,9 %, se skatteloven § 10-63. Selv om beskatningsgrunnlaget etter NOKUS-reglene avviker noe fra pilar 2-regelverket, vil en nasjonal suppleringskatt sørge for at det utenlandske selskapet undergis en akseptabel beskatning. For å redusere kompleksiteten i regelverket bør det innføres et nytt unntak fra NOKUS-beskatning i skatteloven § 10-64 hvor det utenlandske selskapet er undergitt en kvalifiserende nasjonal suppleringskatt i den staten hvor selskapet er hjemmehørende.»

Ernst & Young Advokatfirma AS mener også at det bør vurderes endringer i NOKUS-reglene som følge av innføring av reglene om global minimumsbeskatning, og da særlig forenklinger av «lavskattelandvurderingen» etter skatteloven § 10-63. Advokatfirmaet ønsker en forenkling av NOKUS-reglenes anvendelse for konsernheter som omfattes av reglene om suppleringskatt i Norge. De viser videre til at «lavskattelandvurderingen» i skatteloven § 10-63 har betydning for en rekke andre bestemmelser i skatteloven, og nevner som eksempel fritaksmetoden, kildeskatt på renter og royalty, exit-reglene osv.

Advokatfirmaet mener departementet bør vurdere hvordan suppleringskattereglene skal behandles i disse bestemmelsene. De uttaler videre:

«Reglene om skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. som tas ut av norsk beskatningsområde i sktl. § 9-14 og exit-skattereglene i sktl. § 10-71 antas å ikke være berørt av nasjonale eller internasjonale regler om suppleringskatt. Vi antar at en eventuell uttreddelse av skatteposisjon under suppleringskattereglene ikke vil kunne utløse exit-beskatning etter disse regelsettene, men vi ber departementet presisere dette i det endelige lovforslaget. Videre antas det at ved betaling av exit-skatt etter sktl. § 9-14 eller 10-71 skal denne skatten anses som en «omfattet skatt» som inngår ved beregningen av den effektive skattesatsen. Det er imidlertid noe uklart hvordan en eventuell utsettelse av betalingsforpliktelsen skal behandles etter reglene om suppleringskatt og vi ber derfor departementet klargjøre dette.

Kreditreglenes anvendelse: etter sktl. § 16-20 flg. kan en skattyter hjemmehørende i Norge kreve fradrag i norsk skatt for endelig fastsatt inntektsskatt eller formuesskatt eller tilsvarende skatt som godtgjøres å være ilagt skattyteren og betalt i vedkommende fremmede stat hvor inntekten har kilde eller formuen er. Tilsvarende er det inntatt regler om kredit for underliggende selskapsskatt i sktl. § 16-30 flg. I høringsnotatet er de norske reglene om suppleringskatt gjennomgående omtalt som en inntektsskatt. Det legges derfor til grunn at tilsvarende skatt betalt i utlandet for norske formål må likestilles med en inntektsskatt. Departementet bør derfor vurdere behovet for endring eller presisering av kreditreglenes anvendelse på skatt betalt i utlandet under tilsvarende regelsett. I denne forbindelse vises også til innspill ovenfor knyttet til nasjonal suppleringskatt og særskilte regler om allokering av skatt mellom hovedenhet og fast driftssted under nasjonale suppleringsregler. I tilfeller der den norske hovedenheten skattlegges etter globalinntektsprinsippet og inntekt som skal allokere det fast driftsstedet i utlandet skattlegges etter en QDMTT lokalt, bør de norske kreditreglene fortsatt åpne for at det i Norge gis kredit for deler av QDMTT som tilsvarer beregnet norsk skatt på utenlandsinntekten. Dette vil være viktig for å hindre at inntekt som allokere faste driftsteder i utlandet blir dobbeltbeskattet.»

Skatteetaten viser til at det kan bli nødvendig å justere andre norske skatteregler fordi det ikke kan utelukkes tilfeller der norske selskaper kan komme under en effektiv skattesats på 15 prosent etter suppleringskattereglene. Dette kan tenkes i tilfeller der norske skatteregler går lengre i å gi permanente skattefradrag og lignende enn det som anerkjennes etter modellreglene. Det kan også tenkes å komme på spissen der det oppstår større midlertidige forskjeller (for eksempel i særskatteregimer) som etter modellreglenes tekniske utforming blir ansett som permanente.

Finans Norge uttaler:

«Vi vil anmode om at Finansdepartementet, i forbindelse med innføringen av regler om global minimumsbeskatning i norsk rett, foretar en fornyet vurdering av spørsmålet om å endre tidfestingsreglene for banker og finansieringsforetak slik at disse foretakene skattemessig kan tidfeste gevinst og tap på finansielle instrumenter i henhold til regnskapslovgivningens regler. En slik regelverksendring vil bidra til å redusere risikoen for at bestemmelsen i forslaget som angir at den utsatte skattekostnaden skal omregnes med en sats på 15 prosent gir seg utslag i at konserneneheter i Norge som er eid av en norsk bank eller norske filialer av utenlandske banker blir definert som underbeskattede enheter i henhold til reglene om global minimumsbeskatning.»

Skattesats mv.

Norsk Journalistlag, Story House Egmont og Tax Justice Norge mener skattesatsen ideelt sett kunne vært høyere. *Story House Egmont og Tax Justice Norge* mener norske myndigheter bør arbeide overfor OECD med sikte på å øke minstesatsen til 25 prosent.

Tax Justice Norge mener regjeringen bør:

- Arbeide for en inkludering av norsk skipsfart i pilar 2.
- Arbeide aktivt for at internasjonale skatteregler i økende grad diskuteres og vedtas i FN, heller enn OECD.
- Utrede ytterligere nasjonale tiltak for å bekjempe overskuddsflytting.
- Innføre Subject to Tax Rule (STTR) i skatteavtaler med utviklingsland, samt støtte utviklingsland i utvidelse av regelen.
- Øke sanksjonsmulighetene ved manglende opplysninger.
- Evaluere og offentliggjøre effekter av reglene, og offentliggjøre selskapers effektive skattenivåer.
- Innføre offentlig land-for-land-rapportering.
- Være åpne om norske posisjoner i OECD, samt legge til rette for kunnskap og debatt om internasjonal skattepolitikk i Norge.

Tax Justice Norge mener et så komplisert regelverk kan bli ressurskrevende å administrere, og at den økte administrative byrden ikke bør gå ut over andre sentrale administrative funksjoner, som kontroll og tilsyn. *Tax Justice Norge* ber om at regjeringen tilfører tilstrekkelige midler til dette i neste statsbudsjett.

Også *Norsk Journalistlag* mener selskapene bør offentliggjøre sine beregnede effektive skattenivåer aggregert på landnivå. *Norsk Journalistlag* viser for øvrig til *Tax Justice Norge* sin utfyllende høringsuttalelse.

Tax Justice Norge og Norsk Journalistlag mener videre at terskelen på 750 millioner euro i årlig inntekt er for høy. Beløpsgrensen er nærmere omtalt i punkt 5.3 i denne proposisjonen.

Forskrift

Høringsnotatet inneholdt et fullstendig utkast til forskriftsbestemmelser om suppleringsskatt. Flere av høringsuttalelsene gjelder forhold som i høringsnotatet helt eller delvis var regulert i utkastet til forskrift.

Det forslaget til suppleringsskattelov som fremmes i denne proposisjonen, er basert på at loven vil bli utfyllt av en forholdsvis omfattende forskrift. Det legges opp til en samleforskrift til suppleringsskatteloven etter tilsvarende mønster som utkastet til forskrift i høringsnotatet. Det vises til nærmere omtale av forholdet mellom lov og forskrift i punkt 5.6.

Utkast til forskrift følger ikke som vedlegg til denne proposisjonen. I de følgende kapitlene i denne proposisjonen er det imidlertid redegjort for hovedinnholdet i det som forutsettes regulert i forskrift. De høringsuttalelsene som berører forskriftsbestemmelser i høringsnotatet, er gjengitt og drøftet i tilknytning til det faglige temaet.

Departementets merknader

Til de innspillene fra høringsinstansene som er omtalt i dette kapittelet, vil departementet bemerke:

- Departementet er innforstått med at reglene om suppleringskatt er omfattende og kompliserte, og at det innenfor det nasjonale handlingsrommet må legges vekt på å unngå at reglene blir mer kompliserte enn nødvendig.
- Departementet ser behovet for å klargjøre det norske regelverket så langt det lar seg gjøre ut fra det til enhver tid foreliggende bakgrunnsmateriale.
- De ulike høringsinstansene etterlyser i enkelte sammenhenger avklaringer som det ikke er mulig å gi ut fra modellregelverket med kommentarer og administrative veiledninger, slik disse foreligger i dag. Å gi anvisning på særnorske løsninger uten forankring i modellregelverket vil komme i konflikt med målet om lik praksis over landegrensene. Departementet har i denne proposisjonen lagt vekt på å trekke frem foreliggende kilder som kan belyse problemstillingene som høringsinstansene tar opp. En del avklaringer vil det imidlertid først være mulig å gi etter at det har vært en videre rettsutvikling på området.
- Med hensyn til rettskildebruk og videre implementering av regelverk, vises det til omtale i punkt 3.3.
- I de følgende kapitlene i denne proposisjonen blir enkelte spørsmål knyttet til samspillet mellom suppleringskattereglene og øvrige norske skatteregler drøftet og avklart. Departementet foreslår imidlertid ikke i denne proposisjonen endringer i andre norske skatteregler. Endringer i andre regelsett som følge av innføring av pilar 2-regelverket, vil bli gjennomført over tid som ledd i det løpende arbeidet med å oppdatere og forbedre den norske skattelovgivningen.
- Skatteetaten ble i statsbudsjettet for 2023 bevilget 50 millioner kroner til etatens arbeid med å forberede innføring av nye skatteregler for store internasjonale selskap, jf. Prop. 1 S (2022–2023) for Finansdepartementet og Innst. 5 S (2022–2023). Regjeringen har også i sitt forslag til statsbudsjett for 2024 foreslått å bevilge økte midler til Skatteetaten til dette arbeidet, totalt 67 millioner kroner, jf. Prop. 1 S (2023–2024) for Finansdepartementet. Midlene er ment å dekke Skatteetatens kostnader knyttet til regelverksarbeid, etablering av forvaltningsseksjon for fremtidig oppgaveløsning og utvikling av saksbehandlingsløsninger.

5 Innledende bestemmelser

5.1 Oversikt

I dette kapitlet gjennomgås bestemmelsene i kapittel 1 i lovforslaget. Bestemmelsene har ulik karakter.

I høringsnotatet var de innledende bestemmelsene tatt inn som skatteloven §§ 20-1 til 20-3. Enkelte av høringsinstansene hadde innspill som rettet seg mot disse bestemmelsene. Høringsuttalelsene blir behandlet i teksten under, i tilknytning til tilsvarende bestemmelsene i lovforslaget.

5.2 Virkeområde (lovforslaget § 1-1)

§ 1-1 *Virkeområde* er en ny innledende bestemmelse som ikke hadde noe motstykke i høringsutkastet. Bestemmelsen gir en oversikt over hva suppleringskatt er, hovedtrekkene i hvordan skatten beregnes og hvilken funksjon de ulike kapitlene i loven har.

Bestemmelsen er først og fremst ment å gi veiledning til brukerne av loven, slik at det blir lettere å få oversikt over reglene. Selvstendig rettslig betydning har imidlertid § 1-1 siste ledd, hvor det fremgår at suppleringskatt skal svares til staten.

Etter lovforslaget skal suppleringskatt være et selvstendig skattegrunnlag regulert i egen lov. Skatten beregnes og fastsettes løsrevet fra de to skattegrunnlagene i skatteloven av 1999, alminnelig inntekt og personinntekt. Reglene i suppleringskatteloven avviker også på andre punkter fra reglene om inntektsskatt i skatteloven. Det gjelder blant annet med hensyn til hvordan skattesatsen fastsettes og skattleggingsperioden.

I lovforslaget § 1-1 og andre bestemmelser i forslaget til suppleringskattelov brukes «enhet» som betegnelse på selskap, foretak, sammenslutninger mv. Enheter som inngår i et konsern omtales som konsernenheter. Faste driftssteder anses som selvstendige konsernenheter. I tilfeller der konsernet består av én enkelt enhet med faste driftssteder, omtales enheten som hovedenheten.

Modellreglene gjelder bare for flernasjonale konsern. Det vil si at konsernet må ha minst én enhet eller ett fast driftssted i en annen jurisdiksjon enn den hvor det øverste morselskapet er lokalisert. Videre skal det bare beregnes suppleringskatt etter hovedregelen for enheter lokalisert i en annen jurisdiksjon enn det øverste morselskapet.

Det kan reises spørsmål om modellreglenes begrensning av anvendelsesområdet til flernasjonale konsern vil føre til forskjellsbehandling mellom EØS-konsern og rene nasjonale konsern som kan innebære et brudd på etableringsfriheten etter EØS-avtalen. Når det gjelder skatteinkluderingsregelen, er det konkrete spørsmålet om det vil utgjøre en restriksjon på etableringsfriheten dersom anvendelsesområdet begrenses til norske morselskap med konsernenheter i utlandet.

I EU-direktivet om global minimumsskatt er anvendelsesområdet tilpasset for å unngå forskjellsbehandling mellom grenseoverskridende og innenlandske situasjoner. I

høringsnotatet ble det foreslått en tilsvarende løsning som i direktivet, og dette forslaget blir opprettholdt i denne proposisjonen. Det vil si at det foreslås å gi reglene anvendelse på rene nasjonale konsern, slik at reglene likebehandler grenseoverskridende og innenlandske situasjoner.

Det geografiske virkeområdet for loven er ikke direkte angitt i noen bestemmelse. Den geografiske avgrensningen av suppleringskatteloven vil være avledet av den geografiske avgrensningen av norske skatter som anses som omfattede skatter.

Også skatt til Svalbard vil være omfattet av lovforslaget. Svalbard er en del av Kongeriket Norge, men gjort til eget beskatningsområde gjennom svalbardskatteloven. Ved bruk av suppleringskatteloven, skal Svalbard behandles som en egen jurisdiksjon.

Hva som anses som omfattede skatter, vil bli nærmere regulert i forskrift. Omfattede norske skatter vil være skatt på inntekt, naturressurser og grunnrente etter skatteloven. Også skatt etter petroleumsskatteloven vil være omfattede skatter. Grunnrente- og naturressursskatter bygger dels på andre prinsipper enn ordinær inntektsskatt, noe som kan få betydning ved fortolkningen av regelverket. Kommunal eiendomsskatt er en objektskatt, og vil ikke være omfattet. Heller ikke indirekte skatter som merverdiavgift og særavgifter vil være omfattet av loven. Det følger av modellreglene artikkel 4.2.1(c) at skatter ilagt i stedet for en generell foretaksskatt, skal regnes som omfattede skatter. En tilsvarende bestemmelse vil bli fastsatt i forskrift til suppleringskatteloven. Tonnasjeskatt etter skatteloven vil derfor i utgangspunktet også være en omfattet skatt.

5.3 Beløpsgrense (lovforslaget § 1-2)

Suppleringskattereglenes virkeområde begrenses ved at de kun omfatter enheter som inngår i et konsern med en årlig samlet inntekt på 750 millioner euro eller mer i minst to av de fire foregående regnskapsårene, jf. lovforslaget § 1-2. I den samlede inntekten etter bestemmelsen skal også inntekt fra unntatte enheter som nevnt i § 1-3 medregnes, i den grad denne inntekten er konsolidert inn i konsernregnskapet.

Beløpsgrensen baseres på en fireårsperiode. Denne omfatter kun de fire forutgående regnskapsårene, og ikke det inneværende regnskapsåret. Dette gjør at konsernene allerede ved inngangen til et nytt regnskapsår kan vite om de vil omfattes av suppleringskattereglenes virkeområde. Det er ikke nødvendig at konsernet har et konsernregnskap for eller har eksistert i fire år for at det kan omfattes av suppleringskattereglene. Det er likevel en nødvendig forutsetning at konsernet har eksistert over flere år for å omfattes av reglene: Hvor enhetene som inngår i konsernet for eksempel ble stiftet i år 1, er det først i år 3 at konsernet kan oppfylle beløpsgrensen. Selv om konsernet har en samlet inntekt over 750 millioner euro i både år 1 og 2, er det først i år 3 at beløpsgrensen er nådd for minst to av de fire foregående årene (år 1 og år 2).

Inntektens størrelse avgjøres av hva som er rapportert i det øverste morselskapets konsernregnskap. Dette innebærer at det er konsernets konsoliderte inntekt som er avgjørende, og ikke summen av inntektene til enhetene som inngår i konsernet. Inntekter fra transaksjoner med andre enheter i konsernet som er eliminert i konsolideringsprosessen,

inngår ikke. Inntekten som fremgår av konsernregnskapet, skal ikke reduseres selv om en andel av denne kan tilskrives en annen minoritetseier i enheten.

Beløpsgrensen er basert på terskelen som gjelder for land-for-land-rapportering. Begrepet «inntekt» er dermed noe videre enn omsetning. Departementet vil vurdere å gi utfyllende bestemmelser om hva som inngår ved vurderingen av om beløpsgrensen er nådd i forskrift.

Hvor presentasjonsvalutaen til den norske konsernspissen er en annen valuta enn euro, er det nødvendig å omregne inntekten i konsernregnskapet til euro for å vurdere om beløpsgrensen er nådd det enkelte regnskapsår. Inntekten i konsernregnskapet skal da omregnes fra presentasjonsvalutaen til euro basert på den gjennomsnittlige eurokursen for desember i det foregående regnskapsåret, jf. nærmere omtale under punkt 5.5.

Dersom et konsern har regnskapsår som er kortere eller lengre enn 12 måneder/et kalenderår, skal beløpsgrensen justeres forholdsmessig. Er et regnskapsår for eksempel seks eller 18 måneder, vil beløpsgrensen for disse årene utgjøre henholdsvis 375 og 1125 millioner euro.

I samsvar med modellregelverket, legger departementet videre opp til å gi særregler i forskrift for hvordan beløpsgrensen skal virke dersom det skjer endringer i konsernet som følge av sammenslåing eller deling. To bestemte situasjoner regnes som sammenslåinger. For det første når alle eller tilnærmet alle enheter i to eller flere konserner blir underlagt felles kontroll, slik at disse blir enheter i det samme konsernet. For det andre når enheter som i utgangspunktet ikke er en del av noe konsern, blir underlagt samme kontroll som en annen enhet eller et konsern, slik at disse nå utgjør enheter i samme konsern.

I disse tilfellene skal inntekten til de involverte enhetene/konsernene for de fire foregående regnskapsårene summeres ved vurdering av beløpsgrensen på 750 millioner euro. Dersom for eksempel konsern A og konsern B gjennomgår en sammenslåing i år fem, og begge hadde en årlig inntekt i sine respektive konsernregnskap på henholdsvis 400 millioner euro i hvert av de fire foregående regnskapsårene, vil det nye, sammenslåtte konsernet anses for å ha oversteget beløpsgrensen i minst to av de fire foregående årene, og dermed være omfattet av suppleringskattereglenes anvendelsesområde. Hvor én eller flere parter i sammenslåingen mangler konsernregnskap for ett eller flere foregående regnskapsår, fordi de ikke inngikk i noe konsern på den tiden, er det inntekten som inngår i den respektive enhetens regnskap, som skal summeres med øvrige parters konsernregnskap og/eller regnskap.

Som deling anses situasjoner hvor tilknytningen mellom enheter som er en del av det samme konsernet brytes, slik at disse nå er fordelt mellom to eller flere konserner som ikke konsolideres av det samme øverste morselskapet. I slike tilfeller vil beløpsgrensen beregnes på en særskilt måte for de nye konsernene som oppstår. For det første regnskapsåret som avsluttes etter delingen, anses beløpsgrensen for å være oppfylt dersom det nye konsernet har en inntekt på minst 750 millioner kroner dette året. Hvorvidt konsernet faller innenfor suppleringskattereglenes virkeområde, vurderes dermed basert på dette året alene, uten hensyn til tidligere regnskapsår. For det andre, tredje og fjerde regnskapsåret som avsluttes etter delingen, anses beløpsgrensen for å være oppfylt hvis det nye konsernet har en inntekt

på minst 750 millioner euro i minst to av fire regnskapsår etter delingen. Har det nye konsernet da hatt en inntekt på minst 750 millioner euro i det første og andre regnskapsåret etter delingen, omfattes det av suppleringskattereglene i både det første og andre regnskapsåret etter delingen. Det vil si at også det første regnskapsåret inngår i denne vurderingen.

5.4 Unntatte enheter (lovforslaget § 1-3)

Enkelte enheter skal ikke omfattes av suppleringskattereglenes virkeområde og vil ikke anses som konsernenheter. Disse er angitt i lovforslaget § 1-3. Det legges opp til å gi nærmere presiseringer av vilkårene for å kvalifisere som slike enheter i forskrift.

Bestemmelsens første ledd unntar for det første offentlige enheter, som for eksempel en stat selv eller en enhet som er heleid av offentlige myndigheter og utøver offentlig virksomhet. Disse er unntatt fordi de normalt ikke er skattepliktige i jurisdiksjonen hvor de hører til, og de vil typisk også være unntatt fra skatteplikt i skatteavtaler.

For det andre er internasjonale organisasjoner unntatt. Dette har samme begrunnelse som for offentlige enheter. Dette vil typisk gjelder mellomstatlige organisasjoner bestående av ulike land.

For det tredje unntas ideelle organisasjoner. Dette vil typisk være organisasjoner som fremmer nærmere angitte ideelle formål, og som ikke deler ut overskudd til medlemmer eller bakenforliggende eiere. Det omfatter ikke organisasjoner som driver handel eller virksomhet som mangler tilknytning til organisasjonens formål.

For det fjerde unntas pensjonsfond, det vil si enheter som utelukkende eller nesten utelukkende skal forvalte eller utbetale pensjonsytelser.

Til slutt unntar første ledd investeringsfond og investeringsenheter som investerer i fast eiendom, dersom disse er det øverste morselskapet i et konsern. Slike er unntatt av hensynet til å sikre at de fremdeles behandles som skattenøytrale verktøy for investeringer. Slike enheter som ikke er det øverste morselskapet i et konsern, vil fremdeles anses som konsernenheter om de oppfyller vilkårene for dette, likevel slik at de vil være underlagt enkelte særregler i lovforslaget §§ 7-4 til 7-6.

Bestemmelsens andre ledd åpner for at også enkelte enheter som i praksis er en forlengelse av en enhet som er unntatt etter første ledd, også kan kvalifisere som unntatte enheter. Den rapporterende konsernenheten kan likevel velge å behandle dem som ordinære konsernenheter. Dette gjelder for det første, jf. bokstav a, enheter hvor én eller flere unntatte enheter etter første ledd eier minst 95 prosent av den. Det forutsettes også at enheten utelukkende eller nesten utelukkende holder eiendeler eller investerer midler til fordel for denne eieren, eller kun utfører aktiviteter som er tilknyttet eierens aktiviteter (eller en kombinasjon av disse). For det andre, jf. bokstav b, gjelder det enheter som én eller flere enheter som nevnt i første ledd eier minst 85 prosent av, hvor denne enhetens inntekter tilnærmet kun består av fritatt utbytte eller fritatt egenkapitalgevinst eller -tap som holdes utenfor ved beregningen av justert resultat etter lovforslaget §§ 3-2 første ledd bokstav b og c. Ved vurderingen av om kravet til eierandel er oppfylt, skal man se hen til

den samlede verdien av eierinteressene som er utstedt i enheten, og om enheten etter første ledd direkte eller indirekte holder 95/85 prosent av disse. Unntaket i andre ledd gjelder ikke for enheter eid av pensjonsfond som også oppfyller vilkårene for å være en pensjonsforvaltningsenhet, selv om disse omfattes av første ledd.

Bestemmelsens tredje ledd fastslår at et valg om å behandle de relevante enhetene som nevnt i andre ledd som unntatte enheter, gjelder for fem regnskapsår. Et slikt valg er irreversibelt i femårsperioden.

5.5 Valuta (lovforslaget § 1-4)

I etterkant av departementets høringsnotat har det kommet ytterligere avklaringer knyttet til valutaspørsmål i Inclusive Framework, gjennom den administrative veiledningen fra juli 2023. Noen av spørsmålene som har blitt reist i høringsinnspillene har fått sin avklaring der.

Storbedriftenes skatteforum har bedt om en avklaring av hvordan omregning av regnskapet fra et fast driftsstedts lokale valuta til hovedenhetens valuta, skulle skje. Det er nå klart at beregningene som konsernene må gjøre under suppleringskattereglene for de enkelte jurisdiksjonene, skal gjennomføres i konsernregnskapets presentasjonsvaluta. Dette gjelder uavhengig av den lokale valutaen i en jurisdiksjon, og innebærer at enkelte beløp må omregnes til presentasjonsvalutaen utelukkende for å beregne suppleringskatten. Omregningen for suppleringskatteformål gjøres på samme måte som denne ville blitt etter det relevante autoriserte regnskapsspråket.

Storbedriftenes skatteforum har også pekt på at valutaeffekter knyttet til omregning fra skattevaluta til en annen funksjonell valuta kan påvirke beregningene av den effektive skattesatsen for suppleringskatteformål. Til dette bemerker departementet at valutaomregninger kan påvirke beregningen av den effektive skattesatsen og suppleringskatten. Dette er en effekt av modellregelverkets utforming.

At suppleringskatteregningen skal gjøres i presentasjonsvalutaen til konsernregnskapet, innebærer at det kan være behov for å omregne suppleringskatten et morselskap skal betale i Norge. Norsk skatt fastsettes og betales i norske kroner, og om presentasjonsvalutaen er en annen valuta enn dette, er det nødvendig å regne om skattebeløpet. I den administrative veiledningen ble det for det andre klarlagt at jurisdiksjonene står relativt fritt til å bestemme omregningsregler selv, så lenge omregningen fremstår som rimelig og er basert på valutakurser i løpet av regnskapsåret eller betalingsdatoen. Departementet foreslår at omregningen av skattebeløpet til norske kroner skal være basert på valutakursen på regnskapsårets siste dag. Departementet foreslår at kursen hentes fra Den europeiske sentralbanken (ESB), eventuelt fra Norges Bank dersom kursen for den aktuelle valutaen ikke tilbys av ESB.

Modellregelverket, og dermed også forslaget til suppleringskatteloven, inneholder flere bestemmelser hvor beløpsgrenser er angitt i euro. Som i høringsnotatet, foreslår departementet fremdeles at disse også skal angis i euro i norsk rett, slik at man unngår å måtte beregne og endre disse beløpsgrensene i det norske regelverket årlig. Den

administrative veiledningen fra juli 2023 gir også nærmere regler for hvordan omregning av slike beløpsgrenser skal gjøres. Hvor presentasjonsvalutaen i konsernregnskapet er en annen enn euro, skal omregningen skje basert på den gjennomsnittlige eurokursen for desember i det foregående regnskapsåret. Også her skal kursene hentes fra Den europeiske sentralbanken. Dersom ESB ikke tilbyr kurs for den konkrete valutaen, skal den gjennomsnittlige kursen hentes fra sentralbanken til den relevante jurisdiksjonen.

Departementet foreslår å innta disse reglene i suppleringskatteloven § 1-4.

5.6 Forskriftshjemmel (lovforslaget § 1-5)

Pilar 2-regelverket er omfattende og mange av bestemmelsene regulerer forhold på forholdsvis detaljert nivå. For å sikre en oversiktlig og brukervennlig lov uten for mange utfyllende særbestemmelser, vil det være nødvendig å fastsette en stor del av regelverket i forskrift. Rammene for hva som kan reguleres i forskrift, vil være gitt gjennom modellregelverket. Det gjør at de tradisjonelle betenkelighetene knyttet til vide fullmakter i lov og utstrakt regulering i forskrift, ikke gjør seg gjeldende i samme grad på dette området.

Departementet arbeider med sikte på at suppleringskatteloven skal bli utfylt av en forholdsvis omfattende forskrift, etter tilsvarende mønster som utkastet til forskrift i høringsnotatet.

I høringsnotatet var det en sentral fullmaktshjemmel i § 20-3 i lovutkastet. Denne bestemmelsen ga departementet en generell fullmakt til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om suppleringskatt. Ingen av høringsinstansene hadde merknader til denne forskriftshjemmelen.

På samme måte som i høringsnotatet, foreslår departementet at det skal være en sentral fullmaktshjemmel i lovbestemmelsene om suppleringskatt.

Departementet er kommet til at forskriftshjemmelen fra høringsnotatets lovutkast ikke ga tilstrekkelig vide rammer. Den gikk heller ikke langt nok i å spesifisere hva det kan gis forskriftsbestemmelser om.

Lovforslaget er basert på at en rekke definisjoner vil bli gitt i forskrift, og det bør fremgå klart av forskriftshjemmelen at departementet kan fastsette nærmere definisjoner. Det bør også fremgå at departementet kan gi bestemmelser om hvor enheter skal anses lokalisert. I noen tilfeller vil det også kunne være behov for å fastsette forskriftsbestemmelser som innebærer unntak som bryter med de hovedreglene som følger av loven. Forskriftshjemmelen må derfor også presisere at departementet kan fastsette bestemmelser som fraviker bestemmelsene i suppleringskatteloven når det er nødvendig for å sikre lovens formål.

Departementet foreslår en forskriftshjemmel som sikrer tilstrekkelig hjemmel for delegasjon og derogasjon. Det vises til forslag til § 1-5 i suppleringskatteloven.

Den generelle fullmaktshjemmelen i § 1-5 foreslås supplert med en mer spesifisert fullmaktshjemmel i § 5-7. Etter den sistnevnte bestemmelsen kan departementet gi forskrift

til gjennomføring av såkalte «Safe Harbour-regler» som publiseres av Inclusive Framework. Det vises til nærmere omtale av lovforslaget § 5-7 i punkt 9.4.4.

Foreløpig utgave

6 Hvilke enheter i konsernet som er suppleringskattepliktige

6.1 Oversikt

I dette kapittelet gjennomgås kapittel 2 *Hvilke enheter i konsernet som er suppleringskattepliktige* i lovforslaget. Modellregelverket inneholder to regelsett som regulerer hvilke enheter i konsernet som er suppleringskattepliktige: En hovedregel i form av en skatteinkluderingsregel («Income Inclusion Rule») og en sekundær skattefordelingsregel (UTPR-regelen). Disse reglene skal på sikt virke sammen, hvor skattefordelingsregelen er ment å fordele eventuell suppleringskatt som ikke fanges opp av hovedregelen. I denne proposisjonen fremmes forslag til skatteinkluderingsregel, mens forslag til sekundær skattefordelingsregel vil bli fremmet senere. At den sekundære skattefordelingsregelen innføres senere, er i samsvar med implementeringen som pågår i mange andre land. Det vises til nærmere omtale av den sekundære skattefordelingsregelen i kapittel 3.

I lovforslaget kapittel 2 foreslås også regler om såkalt nasjonal suppleringskatt. Nasjonal suppleringskatt har sammenheng med at pilar 2-regelverket skal sikre et internasjonalt gulv for selskapsskatt, slik at de største konsernene må betale minst 15 prosent selskapsskatt i alle jurisdiksjoner hvor de er etablert. Skatteinkluderingsregelen innebærer i utgangspunktet at det er hjemstaten til morselskapene til slike konsernenheter som beskatter eventuell underbeskattet inntekt i en annen jurisdiksjon. Formålet bak reformen ivaretas likevel dersom hjemstaten til den underbeskattede konsernenheten selv sikrer et skattenivå på minst 15 prosent. Modellregelverket inneholder derfor bestemmelser om såkalt kvalifisert nasjonal suppleringskatt («Qualified Domestic Minimum Top-up Tax»).

Mens de fleste nasjonale inntektsskatter vil anses som omfattede skatter og dermed indirekte redusere suppleringskatten som skal beregnes etter kapittel 5 (fordi de vil øke den effektive skattesatsen i jurisdiksjonen), skal en kvalifisert nasjonal suppleringskatt fradras den beregnede suppleringskatten for en jurisdiksjon direkte. På denne måten kan jurisdiksjonen hvor en underbeskattet konsernenhet ligger, selv fange opp skatteinntektene som innføringen av et minstenivå skal sikre, istedenfor at disse provenyinntektene tilfaller jurisdiksjoner hvor konsernenhetens morselskap(er) ligger.

Forslaget til skatteinkluderingsregel blir behandlet i punkt 6.2, mens forslaget til nasjonal suppleringskatt blir behandlet i punkt 6.3

6.2 Skatteinkluderingsregelen

6.2.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet lovbestemmelser til gjennomføring av skatteinkluderingsregelen i lovutkastets §§ 20-10 til 20-12, og 20-14 til 20-15. I samsvar med at departementet foreslo enkelte utvidelser av regelverkets anvendelsesområde

tilsvarende det som er lagt til grunn i EUs direktiv om minimumsbeskatning, ble det også foreslått at øverste morselskaper som må anvende skatteinkluderingsregelen på underbeskattet inntekt fra konsernheter de har eierinteresser i, også skal anvende skatteinkluderingsregelen på eventuell underbeskattet inntekt de selv oppebærer.

På samme måte som det legges opp til i denne proposisjonen, var høringsnotatet basert på at forslag til sekundær skattefordelingsregel fremmes senere.

6.2.2 Høringsinstansenes merknader

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til departementets forslag om implementering av skatteinkluderingsregelen.

Det var heller ingen høringsinstanser som hadde merknader til at departementet vil foreslå innføring av den sekundære skattefordelingsregelen senere.

6.2.3 Vurderinger og forslag (lovforslaget §§ 2-1 til 2-5)

Departementet foreslår at skatteinkluderingsregelen blir regulert i suppleringskatteloven §§ 2-1 til 2-5. Sammenliknet med høringsnotatet er bestemmelsene noe omarbeidet. Rekkefølgen på bestemmelsene er også noe endret, slik at bestemmelsen om nasjonal suppleringskatt nå kommer etter bestemmelsene om skatteinkluderingsregelen. Bestemmelsene er også materielt sett utvidet. I høringsnotatet var det foreslått at det øverste morselskapet i et konsern skulle anvende skatteinkluderingsregelen på sin egen inntekt, slik at reglenes anvendelsesområde skulle tilsvare det som gjelder i EU. I EU-direktivet om global minimumsskatt omfatter plikten til å anvende skatteinkluderingsregelen på egen inntekt imidlertid alle morselskaper, ikke bare det øverste. Departementet foreslår derfor at alle morselskaper skal beregne suppleringskatt på egen inntekt, og anvende skatteinkluderingsregelen på denne.

Etter lovforslaget § 2-1 er utgangspunktet at en konsernheter som er lokalisert i Norge og utgjør det øverste morselskapet i et konsern, skal betale sin eventuelle andel av suppleringskatten som beregnes i regnskapsåret for en underbeskattet konsernheter.

Dette gjelder så lenge det øverste morselskapet har hatt en direkte eller indirekte eierinteresse i den underbeskattede konsernheteren på noe tidspunkt i regnskapsåret. Dersom jurisdiksjonen hvor konsernspissen er lokalisert har innført skatteinkluderingsregelen, er det i utgangspunktet denne jurisdiksjonen som har krav på eventuell suppleringskatt fra underbeskattede datterselskaper.

«Eierinteresse» og «underbeskattet enhet» legger departementet opp til å definere nærmere i forskrift. «Eierinteresse» vil omfatte enhver egenkapitalinteresse som gir rettigheter til overskudd eller kapital i en annen enhet. «Underbeskattet konsernheter» er en konsernheter som er lokalisert i en jurisdiksjon hvor konsernets samlede overskudd beskattes med en lavere sats enn 15 prosent beregnet etter suppleringskattereglene.

I lovforslaget § 2-2 utvides plikten til å betale suppleringskatt til mellomliggende morselskaper lokalisert i Norge. Slike selskaper har en tilsvarende plikt til å betale sin andel

av suppleringskatten for en underbeskattet konsernenhet de har hatt en eierinteresse i på noe tidspunkt i regnskapsåret. Bestemmelsens andre ledd gir likevel det mellomliggende morselskapet unntak fra plikten til å betale suppleringskatt dersom det øverste morselskapet i konsernet er skattepliktig etter en kvalifisert skatteinkluderingsregel for det samme regnskapsåret. Det mellomliggende morselskapet er også unntatt dersom et annet mellomliggende morselskap direkte eller indirekte har en kontrollerende eierinteresse i førstnevnte mellomliggende morselskap, og det kontrollerende mellomliggende morselskapet er underlagt en kvalifisert skatteinkluderingsregel samme regnskapsår. Bestemmelsen innebærer dermed at kun mellomliggende morselskaper som ikke er kontrollert av et annet selskap som omfattes av en kvalifisert skatteinkluderingsregel, blir suppleringskattepliktige selv. Mellomliggende morselskaper vil si konsernenheter som direkte eller indirekte har en eierinteresse i en annen konsernenhet i samme konsern, men som ikke er det øverste morselskapet, et deleid morselskap, et fast driftssted eller en investeringsenhet/forsikringsinvesteringsenhet. I denne sammenhengen vil eierinteresser i en underbeskattet enhet som eies via et fast driftssted, anses for å være eid av hovedforetaket. Den nærmere definisjonen av en slik enhet foreslås regulert i forskrift.

Med kontrollerende eierinteresse menes eierinteresser som medfører en plikt til å konsolidere inn enheten linje for linje etter et akseptert regnskapsspråk, eller ville medført en slik plikt om enheten utarbeidet konsernregnskap. Med en kvalifisert skatteinkluderingsregel menes regler i Norge eller i en annen jurisdiksjon som tilsvarende artikkel 2.1 til 2.3 og tilknyttede bestemmelser i modellregelverket. Departementet foreslår å definere disse begrepene nærmere i forskrift. I kommentarene til modellregelverket er det lagt opp til at det vil bli innført en prosess for å bistå skatteadministrasjonene i de enkelte jurisdiksjonene med å fastslå om skatteinkluderingsregel i en annen jurisdiksjon er kvalifisert. Det er lagt opp til at disse vurderingene skal offentliggjøres. Departementet legger til grunn at det for Skatteetaten vil være naturlig å se hen til slike vurderinger i spørsmål om hvorvidt en skatteinkluderingsregel er kvalifisert eller ikke.

Lovforslaget § 2-3 ilegger deleide morselskaper lokalisert i Norge en plikt til å betale sin andel av suppleringskatten for underbeskattede konsernenheter som disse har en eierinteresse i. Et deleid morselskap er en konsernenhet som ikke er det øverste morselskapet, et fast driftssted eller en investeringsenhet, som direkte eller indirekte har en eierinteresse i en konsernenhet i samme konsern, og hvor mer enn 20 prosent av eierinteressene i dens overskudd holdes direkte eller indirekte av noen som ikke er konsernenheter i samme konsern. Bestemmelsens andre ledd gir unntak fra suppleringskatteplikten dersom det deleide morselskapet er direkte eller indirekte er heleid av et annet deleid morselskap som er underlagt en kvalifisert skatteinkluderingsregel.

Bestemmelsene i §§ 2-1 til 2-3 regulerer dermed hvilke morselskaper som er skattesubjekter etter skatteinkluderingsregelen, og fastslår at disse skal betale sin andel av eventuell suppleringskatt for underbeskattede konsernenheter. Det følger også av bestemmelsene at slike morselskaper i utgangspunktet skal beregne suppleringskatt for sin egen inntekt i samsvar med de øvrige reglene i suppleringskatteloven, i samme utstrekning som de plikter å anvende skatteinkluderingsregelen. Dette er en utvidelse sammenlignet

med høringsnotatet, hvor det kun ble foreslått at det øverste morselskapet skulle ha en slik plikt. Formålet med det daværende forslaget, var å gjennomføre en tilsvarende løsning som EU-direktivet om global minimumsskatt, for å unngå forskjellsbehandling mellom innenlandske og grenseoverskridende situasjoner. Departementet ser at det er nødvendig å utvideplikten til å beregne suppleringskatt og anvende skatteinkluderingsregelen på egen inntekt også til mellomliggende og deleide morselskaper for å oppnå en tilsvarende regulering i Norge.

Lovforslaget § 2-4 regulerer hva som utgjør morselskapenes andel av suppleringskatten. Andelen settes til den suppleringskatten som er beregnet for den underbeskattede konsernenheten i samsvar med § 5-1, multiplisert med et forholdstall for regnskapsåret. Forholdstallet gjenspeiler morselskapets forholdsmessige andel av den underbeskattede konsernenhetens justerte overskudd. Er den underbeskattede konsernenheten heleid, vil forholdstallet alltid være 1. Er konsernenheten derimot deleid, skal forholdstallet reduseres. Reduksjonen tilsvare andelen av det justerte overskuddet som kan tilskrives andres eierinteresser i konsernenheten. Gjennomføringen av denne beregningen er regulert i tredje ledd. Fjerde ledd presiserer at for enheter med deltakerfastsetting, skal eventuell inntekt som er fordelt til andre eiere utenfor konsernet etter lovforslaget § 3-5 ikke medregnes i det justerte overskuddet som fordeles mellom ulike eiere når forholdstallet beregnes.

Reglene i §§ 2-1 til 2-4 kan føre til at to eller flere morselskaper skal anvende skatteinkluderingsregelen for den samme underbeskattede konsernenheten. Dette kunne medført at morselskapenes suppleringskatt oversteg den totale suppleringskatten beregnet for den underbeskattede konsernenheten. Slik dobbeltbeskatning er hverken ønskelig eller tiltenkt. I samsvar med modellregelverket fastslår suppleringskatteloven § 2-5 derfor at et morselskap som indirekte har eierinteresser i en underbeskattet konsernenhet gjennom et mellomliggende eller deleid morselskap som skal anvende en kvalifisert skatteinkluderingsregel, skal redusere sin andel suppleringskatt tilsvarende den andelen suppleringskatt på den underbeskattede konsernenheten som allerede belastes det mellomliggende eller deleide morselskapet. På denne måten vil et morselskap høyere i eierkjeden få suppleringskatten redusert i samsvar med den suppleringskatten som er belastet et lavereliggende morselskap.

6.3 Nasjonal suppleringskatt

6.3.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet å innføre en nasjonal suppleringskatt i Norge. Denne skulle gjelde for konsernenheter lokalisert her, og den enkelte konsernenhet skulle svare sin andel av nasjonal suppleringskatt for regnskapsåret. Det ble foreslått at den nasjonale suppleringskatten skulle beregnes tilnærmet likt som den ordinære suppleringskatten, med én nødvendig teknisk tilpasning. Denne innebar at den nasjonale suppleringskatten som skal trekkes fra ved beregningen, ikke fradras ved beregningen av nasjonal suppleringskatt. I samsvar med at det generelle virkeområdet for suppleringskattereglene ble utvidet til å også gjelde rent nasjonale konserner, innebar

forslaget også at konserneneheter i rent nasjonale konserner var omfattet. Bestemmelsen om nasjonal suppleringskatt var foreslått inntatt i § 20-13 i høringsforslaget.

6.3.2 Høringsinstansenes merknader

Advokatforeningen fremhever at det er viktig at norsk verdiskapning blir skattlagt i Norge, og ikke i utlandet. Advokatforeningen peker samtidig på at innføringen av en nasjonal suppleringskatt vil gi økte rapporteringsplikter for norske konserneneheter, og ber departementet vurdere om reglene kan forenkles.

Deloitte Advokatfirma AS er bekymret for at innføringen av en nasjonal suppleringskatt kan medføre økte etterlevelseskostnader og rapporteringsbyrder for de norske konsernenehetene som omfattes.

Ernst & Young Advokatfirma AS peker også på at departementet bør vurdere muligheten for å forenklinger og avklaringer av reglene.

Skatteetaten peker på at det har kommet nye avklaringer av hvordan en kvalifisert nasjonal suppleringskatt må utformes i den administrative veiledningen fra juli 2023.

I tillegg er det inngitt enkelte merknader til høringsforslaget av mer teknisk karakter. Disse behandles i punkt 6.3.3.

6.3.3 Vurderinger og forslag (lovforslaget § 2-6)

Departementet opprettholder i hovedsak forslaget til nasjonal suppleringskatt fra høringsnotatet. Sammenfattet innebærer det at den nasjonale suppleringskatten skal beregnes på tilsvarende måte som den ordinære suppleringskatten. Dette betyr blant annet at regnskapsspråket som skal brukes ved beregningen av justert resultat under den nasjonale suppleringskatten, er det samme som følger av de ordinære suppleringskattereglene. Bestemmelsene om valuta inntatt i lovforslaget § 1-4 gjelder her også. Det betyr at beregningene etter loven skal gjøres i presentasjonsvalutaen til det øverste morselskapet. Eventuell nasjonal suppleringskatt skatt må også omregnes til norske kroner om presentasjonsvalutaen er en annen enn norske kroner. Det foreslås likevel enkelte tekniske tilpasninger som er påkrevd etter modellregelverket, samt en utvidelse av virkeområdet slik at også felleskontrollert virksomhet underlegges nasjonal suppleringskatt. Bestemmelsen som regulerer nasjonal suppleringskatt er videre noe redaksjonelt omarbeidet, og foreslått flyttet til slutten av kapittel 2.

Departementet er enig i at den nasjonale suppleringskatten vil øke rapporterings- og etterlevelseskostnadene for konsernenehetene som omfattes av den. Departementet mener likevel at en nasjonal suppleringskatt bør innføres. Selv om Norge har en nominell selskapsskattesats på 22 prosent, kan det være tilfeller hvor den effektive skattesatsen beregnet etter suppleringskattereglene er lavere enn 15 prosent for enkelte konserneneheter som er lokalisert her. Det skyldes beregningstekniske forhold ved suppleringskattereglene. I slike tilfeller mener departementet det er prinsipielt riktig at Norge selv ilegger en nasjonal suppleringskatt på de aktuelle konsernenehetene. I grenseoverskridende tilfeller vil alternativet til en nasjonal suppleringskatt i Norge være at andre land, gjennom

skatteinkluderingsregelen eller etter hvert skattefordelingsregelen, fanger opp skatteinntekter fra aktivitet i Norge. Disse skatteinntektene bør heller fanges opp i Norge.

Dette hensynet gjør seg likevel ikke gjeldende for rent nasjonale konserner, det vil si konserner med høy nok inntekt til å omfattes av regelverkets anvendelsesområde, men som ikke har grenseoverskridende virksomhet. For rent nasjonale konserner vil nasjonal suppleringskatt ikke være noen forutsetning for at inntekten skal skattlegges i Norge. Skatteinntekten vil forbli i Norge, uavhengig av om det belastes den enkelte konsernenhet eller det norske morselskapet. Samtidig er det nødvendig å ta hensyn til EØS-rettslige skranker som tilsier at flernasjonale konserner ikke kan behandles mindre gunstig enn nasjonale konserner. Etter departementets oppfatning kan det være problematisk om den nasjonale suppleringskatten kun omfatter konsernenheter som inngår i et flernasjonalt konsern. Det foreslås derfor ikke noen differensiering mellom nasjonale og flernasjonale konserner når det gjelder den nasjonale suppleringskattens anvendelsesområde.

For at en nasjonal suppleringskatt skal være kvalifisert, slik at den krediteres i beregnet suppleringskatt for jurisdiksjonen hvor konsernenheten er lokalisert, må den være funksjonelt lik de ordinære suppleringskattereglene. I dette ligger det to hovedprinsipper: Den må ha en utforming som tilsvarer de ordinære suppleringskattereglene, og gi resultater som tilsvarer dem. Av hensyn til de konsernene som ilegges nasjonal suppleringskatt i Norge, er det viktig at den norske skatten er i samsvar med modellregelverket slik at denne anses som kvalifisert.

Samtidig gir modellregelverket et større handlingsrom ved utformingen av den nasjonale suppleringskatten enn den ordinære suppleringskatten. Etter modellregelverket kreves det for eksempel ikke at den nasjonale suppleringskatten skal beregnes samlet for den enkelte jurisdiksjon, slik den ordinære suppleringskatten må. Den nasjonale suppleringskatten kan istedenfor beregnes konsernenhet for konsernenhet. En slik løsning ville sikre at det kun ble beregnet nasjonal suppleringskatt for konsernenheter som isolert sett har en effektiv skattesats på under 15 prosent. Ved beregning på jurisdiksjonsnivå, kan konsernenheter som har en effektiv skattesats over dette nivået, ilegges nasjonal suppleringskatt fordi andre konsernenheter har en lavere skattesats, og dermed drar ned den gjennomsnittlige effektive skattesatsen for Norge som helhet. Som berørt over, er det likevel EØS-rettslig betenkelig å gjøre differensieringer i regelverket som kan stille rent nasjonale konserner bedre enn de flernasjonale (som må beregne ordinær suppleringskatt på jurisdiksjonsnivå for konsernenheter i utlandet). For de konsernenhetene som omfattes av den nasjonale suppleringskatten, kunne en slik løsning også slått begge veier, fordi enkeltselskaper med en effektiv skattesats under 15 prosent motsetningsvis kan unngå nasjonal suppleringskatt dersom andre konsernenheter har en effektiv skattesats som i sum løfter den gjennomsnittlige satsen over 15 prosent. Departementet foreslår derfor ikke noen slik avvikende beregningsmetode for den nasjonale suppleringskatten. Konsekvensen er imidlertid at konsernenheter som isolert sett har en effektiv skattesats på over 15 prosent, kan risikere å bli belastet nasjonal suppleringskatt i Norge.

En annen konsekvens av departementets forslag er at den samlede nasjonale suppleringskatten som belastes konsernenhetene i et konsern, kan bli høyere enn det den

ordinære suppleringskatten for disse ville blitt. Dette skyldes at den nasjonale suppleringskatten ilegges den enkelte konsernenhet, og ikke et morselskap etter skatteinkluderingsregelen. Skatteinkluderingsregelen innebærer at morselskapet kun belastes en suppleringskatt som reflekterer dets eierandel i en underbeskattet enhet. Den delen som kan tilskrives eierinteressene til minoritetseiere som ikke omfattes av suppleringskattereglenes virkeområde, vil ikke bli fanget opp til beskatning under de ordinære reglene.

Etter departementets vurdering er det begrensede muligheter for forenkling av den nasjonale suppleringskatten. I den administrative veiledningen fra juli 2023, ble det imidlertid introdusert en ny Safe Harbour-regel som knytter seg til utskrivningen av kvalifisert nasjonal suppleringskatt. Denne er omtalt nærmere i punkt 9.4.4. Regelen innebærer at konserner som har konsernenheter i Norge som er underlagt den nasjonale suppleringskatten her, kan slippe å beregne ordinær suppleringskatt for Norge dersom den norske nasjonale suppleringskatten kvalifiserer for Safe Harbour-status. Som nevnt tar departementet sikte på å oppnå slik status. Som nevnt i punkt 9.4.4, vil departementet også vurdere enkelte forenklende elementer nærmere etter at lovforslaget i denne proposisjonen eventuelt er vedtatt av Stortinget. For øvrig vil også den midlertidige Safe Harbour-regelen knyttet til land-for-land-rapportering kunne hindre at noen konserner slipper å beregne både ordinær og nasjonal suppleringskatt i noen år fremover.

Sammenlignet med forslaget i høringsnotatet er det også behov for å gjøre enkelte mer tekniske tilpasninger av den nasjonale suppleringskatten, da denne på enkelte punkter skal avvike fra beregningene som gjelder etter den ordinære suppleringskatten.

Fordeling av omfattede skatter

Beregningen av den nasjonale suppleringskatten skjer i utgangspunktet på samme måte som for den ordinære suppleringskatten, herunder beregningen av konsernenhetenes justerte skatt. Konsernenhetenes justerte skatt inngår ved beregningen av den effektive skattesatsen i jurisdiksjonen som ilegger den nasjonale suppleringskatten. I den administrative veiledningen fra februar 2023 ble det imidlertid lagt til grunn at beregningen av konsernenhetens justerte skatt skulle skje på en noe avvikende måte i en kvalifisert nasjonal suppleringskatt, noe også *Advokatfirmaet Ernst & Young AS* peker på i sitt høringssvar. Avvikene gjelder fordeling av skatter på inntekt fra kontrollerte utenlandske selskaper («CFC Tax Regimes», såkalte CFC-skatter (Controlled Foreign Company)) og fordeling av omfattede skatter mellom en hovedenhet og et fast driftssted.

Etter de ordinære suppleringskattereglene skal en konsernenhet som eier en annen konsernenhet, og som i sin hjemstat ilegges en omfattet skatt i form av en CFC-skatt på inntekten til den andre konsernenheten, ikke få medregnet CFC-skatten i sin justerte skatt. CFC-skatten skal i stedet medregnes hos konsernenheten som har oppbåret inntekten. Tilsvarende skal omfattede skatter ilagt en konsernenhet (hovedenheten) for inntekten til et fast driftssted, medregnes hos det faste driftsstedet. Denne fordelingsmetoden skal etter modellregelverket fravikes ved beregningen av den effektive skattesatsen etter en kvalifisert nasjonal suppleringskatt. Man skal da hverken medregne skatt betalt av

konsernenhetens eier etter CFC-regler i eierens hjemstat, eller et tilsvarende beløp hos konsernenheten som har oppebåret inntekten. Dette betyr at når det beregnes nasjonal suppleringskatt i Norge for en konsernenhet som er lokalisert her, skal man ved beregningen av konsernets effektive skattesats i Norge ikke medregne eventuelle CFC-skatter betalt av konsernenhetens eier for inntekten til den norske konsernenheten. For en konsernenhet i form av et fast driftssted lokalisert i Norge, skal man tilsvarende la være å medregne eventuelle skatter betalt av hovedenheten på driftsstedets inntekt. Dette avviket er begrunnet i forenklingshensyn og for å sikre at jurisdiksjonen hvor konsernenheten er lokalisert, beholder førsteretten til å skattlegge konsernenheten.

I den administrative veiledningen fra juli 2023, ble det klargjort at avviket over også skal gjelde i noen flere tilfeller. Som redegjort for i kapittel 8, skal omfattede skatter som knytter seg til inntekten til en hybrid enhet som er regnskapsført hos konsernenheten som eier den, allokeres til den hybride enheten. Videre skal omfattede skatter betalt av en konsernenhets eiere på utdelinger fra denne, fordeles til den utdelende konsernenheten. Ved beregning av den effektive skattesatsen i jurisdiksjonen som iligger en kvalifisert nasjonal suppleringskatt, skal man holde disse skattene helt utenfor. Kildeskatter som er ilagt i jurisdiksjonen som iligger nasjonal suppleringskatt på utdelinger fra en konsernenhet lokalisert der, skal likevel medregnes, og fordeles til den utdelende konsernenheten.

Departementet foreslår å presisere disse avvikene i lovteksten som regulerer den nasjonale suppleringskatten, og viser til suppleringskatteloven § 2-6 tredje ledd.

Koordinering hvor et konsern omfattes av en ordinær og en nasjonal suppleringskatt første gang i ulike regnskapsår

Det er videre behov for enkelte tilpasninger når det gjelder beregningen av den effektive skattesatsen fra det første regnskapsåret et konsern omfattes av den nasjonale suppleringskatten. Som nærmere omtalt under pkt. 8.4.3, er det gitt særregler for beregning av utsatte skattefordeler og -forpliktelser det første året et konsern omfattes av suppleringskattereglene i en jurisdiksjon. Disse reglene gjelder også ved beregningen av den nasjonale suppleringskatten. I den administrative veiledningen fra juli 2023, ble det likevel pekt på et behov for å koordinere denne regelens virkning for den ordinære og den nasjonale suppleringskatten. Dette skyldes at det første regnskapsåret et konsern omfattes av de ordinære suppleringskattereglene, kan være et annet enn det første regnskapsåret konsernet omfattes av en kvalifisert nasjonal suppleringskatt.

Det må derfor gjøres tilpasninger til suppleringskatteloven § 4-3 for tilfeller hvor konsernenheter i Norge blir underlagt den nasjonale suppleringskatten *før* de ordinære suppleringskattereglene får effekt for dem. Dette er regler som i prinsippet ikke knytter seg til beregningen av nasjonal suppleringskatt alene, men handler om å koordinere inngangsposisjoner mer generelt. Departementet foreslår derfor å regulere dette utenfor lovbestemmelsen i § 2-6 om nasjonal suppleringskatt, og i stedet regulere dette i suppleringskatteloven § 4-3 med tilhørende forskriftsbestemmelser.

Felleskontrollert virksomhet (Joint Ventures)

Felleskontrollert virksomhet er undergitt enkelte særregler for beregningen av ordinær suppleringskatt etter modellregelverket, jf. nærmere omtale under pkt. 10.4. Slike enheter anses ikke som konsernenheter. Dette er fordi de er felleskontrollerte, slik at ikke ett enkelt konsern har kontroll over det. Dermed består de heller ikke konsolideringstesten som avgjør hvilke enheter som inngår i det aktuelle konsernet. I departementets høringsnotat ble det i utgangspunktet lagt opp til at den nasjonale suppleringskatten skulle omfatte «konsernenheter» lokalisert i Norge. Som påpekt i høringssvaret til *Ernst & Young Advokatfirma AS*, skulle det tilsi at det ikke skal beregnes nasjonal suppleringskatt for felleskontrollert virksomhet lokalisert i Norge. Dette er likevel ikke tilsiktet. Departementet foreslår derfor å presisere i § 2-6 første ledd siste punktum at også felleskontrollert virksomhet lokalisert i Norge skal svare nasjonal suppleringskatt på lik linje med ordinære konsernenheter.

Foreløpig utgave

7 Beregning av en konsernenhets inntekt

7.1 Oversikt

I dette kapitlet gjennomgås lovforslaget kapittel 3 *Beregning av en konsernenhets inntekt*.

Reglene om global minimumsbeskatning forutsetter at konsernets effektive skattesats beregnes for hver jurisdiksjon det opererer i. Beregningen av den effektive skattesatsen forutsetter igjen at skatten og inntekten for den enkelte konsernenheten er beregnet. Formålet med reglene i dette kapitlet er derfor å gi et grunnlag for å beregne «justert resultat», som er inntektsstørrelsen som inngår i beregningen av effektiv skattesats.

Beregningen av konsernenhetens inntekt tar utgangspunkt i konsernenhetens regnskapsmessige resultat. Fra dette utgangspunktet skal det etter omstendighetene gjøres flere justeringer.

I tillegg til generelle regler for beregning av inntekt, omfatter kapitlet unntaksregler for internasjonal skipsfart, regler for fordeling av inntekt mellom hovedenhet og fast driftssted og regler for fordeling av inntekt for enheter med deltakerfastsetting.

De foreslåtte bestemmelsene bygger på kapittel 3 i modellreglene.

7.2 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet var tilsvarende bestemmelser tatt i inn i lovutkastet §§ 20-20 til 20-24.

7.3 Høringsinstansenes merknader

Under høringen er det kommet merknader til bestemmelsene om beregning av konsernenhetens resultat. I tillegg er det kommet innspill som særlig gjelder unntaket for skipsfart og inntektsfordelingen mellom hovedenhet og fast driftssted.

Flere instanser har bemerket at det er viktig å klargjøre hvordan reglene skal brukes i norske forhold.

Innspillene fra høringsinstansene er behandlet fortløpende i punkt 7.4 i tilknytning til de aktuelle bestemmelsene.

7.4 Vurderinger og forslag

7.4.1 Utgangspunkt for beregning av justert resultat (lovforslaget § 3-1)

En ensartet beregning av effektiv beskatning og suppleringskatt i ulike land krever et harmonisert inntektsgrunnlag og harmoniserte regler for beregning av konsernets skattekostnader.

De ulike nasjonale skattesystemene er i liten grad harmonisert med hverandre. Dette gjør at beregningen av effektiv beskatning og suppleringskatt ikke kan baseres på skattegrunnlag som fastsettes etter nasjonale skatteregler og skatter ilagt på det grunnlaget.

Regnskapsreglene er i større grad harmonisert gjennom internasjonale standarder. Inntektsgrunnlaget som benyttes i modellreglene og forslaget til suppleringskatt, tar derfor utgangspunkt i regnskapet og regnskapsregler.

Lovforslaget § 3-1 første ledd, som tilsvarer modellreglene artikkel 3.1.2, regulerer utgangspunktet for beregningen av inntektsgrunnlaget «justert resultat». Utgangspunktet skal være konsernenhetens «regnskapsmessige resultat» beregnet etter det regnskapsspråket som er brukt til å utarbeide det øverste morselskapets konsernregnskap. Det fremgår av bestemmelsen at «regnskapsmessig resultat» er resultatet etter skatt i regnskapet for konsernenheten som er brukt ved utarbeidelsen av konsernregnskapet, uten hensyn til konsolideringsjusteringer. Det fremgår også at inntekter og kostnader som kun er ført i konsernregnskapet, og som kan føres tilbake til konsernenheten, på visse vilkår kan inkluderes i konsernenhetens regnskapsmessige resultat.

Kravet om samsvar med det regnskapsspråket som er benyttet for konsernregnskapet, sikrer konsistens i beregningene for konsernheter som er lokalisert i ulike jurisdiksjoner.

I tilfeller der det ikke er praktisk mulig å beregne konsernenhetens regnskapsmessige resultat etter det regnskapsspråket som er benyttet for konsernregnskapet, kan det på visse vilkår beregnes etter et annet autorisert eller akseptert regnskapsspråk, jf. lovforslaget § 3-1 andre ledd. Tilfeller der det øverste morselskapet har benyttet et regnskapsspråk som ikke er akseptert, eller hvor det ikke har utarbeidet konsernregnskap, er regulert i henholdsvis tredje og fjerde ledd.

I denne proposisjonen og lovforslaget, betegnes det endelige resultatet som «justert overskudd» eller «justert underskudd», når omtalen er begrenset til å gjelde rene overskudds- eller underskuddstilfeller.

7.4.2 Beregning av justert resultat (lovforslaget § 3-2)

Ulike korreksjoner (§ 3-2 første ledd)

Lovforslaget § 3-2 første ledd tilsvarer modellreglene artikkel 3.2.1. Bestemmelsen angir i bokstavene a til j ulike forhold som det skal korrigeres for, for å komme frem til justert resultat. Departementet vil i forskrift gi nærmere definisjoner av de ulike forholdene det skal korrigeres for.

Korreksjonene i § 3-2 første ledd omfatter blant annet enkelte permanente forskjeller mellom regnskap og skatt som er vanlige i land som deltar i Inclusive Framework. Korreksjonene bringer det justerte resultatet nærmere det skattemessige resultatet, uten å skape nasjonale variasjoner som gjør det justerte resultatet mindre egnet som beregningselement for suppleringskatt.

I det følgende kommenterer departementet de enkelte korreksjonene i bokstav a til j, med utfyllende informasjon som vil fremgå av forskriftsbestemmelser.

Bokstav a, netto skattekostnader: Skattekostnader skal ikke inngå i beregningen av justert resultat. De må derfor korrigeres ut.

Bokstav b, fritatt utbytte: Definisjonen av «fritatt utbytte» etter modellreglene sammenfaller ikke med vilkårene for at utbytte skal være fritatt etter den norske fritaksmetoden. For norske konsernenheter vil det kunne medføre at aksjeinntekt som er fritatt etter fritaksmetoden, i noen tilfeller skal regnes med ved beregningen av justert resultat. Motsatt vil aksjeinntekt som ikke er fritatt etter fritaksmetoden, i noen tilfeller bli holdt utenfor beregningen av justert resultat.

Det følger av den administrative veiledningen fra februar 2023, at konsernet kan velge å inkludere utbytte fra porteføljeinvesteringer uavhengig av eiertid. Valget gjelder per konsernenhet og for fem år.

Bokstav c, fritatt egenkapitalgevinst eller -tap: Denne korreksjonen gjelder inntekt eller tap i form av verdiendring på en eierandel som regnskapsføres til virkelig verdi. Unntak vil gjelde for porteføljeinvesteringer, overskudd eller underskudd på en eierandel som regnskapsmessig er ført etter egenkapitalmetoden og gevinst eller tap ved avhendelse av en eierandel.

Bokstav d, gevinst eller tap i henhold til en verdireguleringsmodell: Det regnskapsmessige resultatet skal også korrigeres for verdiendring på eiendeler innen kategorien eiendom, anlegg og utstyr som er ført etter verdireguleringsmetoden i regnskapet, forutsatt at verdiendringen er ført som andre inntekter og kostnader. Etter verdireguleringsmodellen føres verdistigning på eiendom, anlegg og utstyr generelt som andre inntekter og kostnader, og ikke gjennom resultatregnskapet. Verdinedgang føres ofte via resultatregnskapet, og avskrivninger beregnes av den regulerte verdien. Korreksjonen for gevinst eller tap etter verdireguleringsmodellen gjør at både positive og negative verdiendringer blir tatt med ved beregningen av justert resultat.

Bokstav e, gevinst eller tap fra realisasjon av eiendeler eller forpliktelser som er fritatt etter § 6-2: Fritaket etter lovforslaget § 6-2 gjelder typiske skattefrie omorganiseringer, som fusjoner og fisjoner med skattemessig kontinuitet.

Bokstav f, asymmetrisk behandling av gevinst eller tap på utenlandsk valuta: Korreksjonen for asymmetrisk gevinst eller tap på utenlandsk valuta gjelder bare for konsernenheter som fører regnskapet i en annen valuta enn skatteregnskapet. Asymmetrisk gevinst eller tap på utenlandsk valuta forekommer i fire typetilfeller, som vil bli regulert i forskrift.

Bokstav g, ikke anerkjente kostnader: Dette unntaket omfatter kostnader i form av ulovlige betalinger, herunder bestikkelser og returprovisjon. Det omfatter også bøter og gebyrer som tilsvarer 50 000 euro eller mer.

Bokstav h, feil i tidligere periode og endring av regnskapsprinsipp: Dersom det blir gjort korreksjoner av feil som påvirket beregningen av justert resultat for et tidligere år, skal resultatet for det året feilen korrigeres, justeres. Dersom korreksjonen medfører en reduksjon av omfattede skatter på minst 1 million euro, skal effektiv skattesats og suppleringskatt for det tidligere året beregnes på ny. Det vises til modellreglene artikkel 4.6.1, som foreslås regulert i forskrift, og lovforslaget § 5-4 første ledd, jf. modellreglene artikkel 5.4.1.

Resultatet skal også korrigeres for endring i inngående egenkapital som skyldes endring av regnskapsprinsipp eller regnskapspraksis.

Bokstav i, avsatt pensjonskostnad -eller inntekt for en pensjonsplan med pensjonsfond: Ved beregningen av justert resultat skal pensjonskostnaden korrigeres slik at den settes lik det som er innbetalt til et pensjonsfond.

Bokstav j, inntekt i form av gjeldsettergivelse: For en skyldner utgjør gjeldsettergivelse en inntekt i form av reduserte forpliktelser. På visse vilkår kan slik inntekt unntas ved beregningen av justert resultat. Korreksjonen for gjeldsettergivelse følger av den administrative veiledningen fra februar 2023 punkt 2.4.

Aksjebasert vederlag (§ 3-2 andre ledd)

Vederlag i form av aksjer og opsjoner er underlagt gunstige skatteregler i mange av landene som deltar i Inclusive Framework. Konsernenhetens skattemessige fradrag kan da være større enn den regnskapsmessige kostnaden, og denne forskjellen er en permanent forskjell. Det følger av lovforslaget § 3-2 andre ledd at en rapporterende konsernenhet i disse tilfellene kan velge at konsernenhetene i en jurisdiksjon skal benytte skattemessig fradrag for aksjebasert vederlag, i stedet for regnskapsmessig kostnad, ved beregningen av justert resultat. Valget gjelder for fem år.

Bestemmelsen tilsvare modellreglene artikkel 3.2.2.

Konserninterne transaksjoner (§ 3-2 tredje ledd)

Lovforslaget § 3-2 tredje ledd regulerer visse konserninterne transaksjoner. Hvis en transaksjon mellom konsernenheter som er lokalisert i ulike jurisdiksjoner, ikke er regnskapsført med samme beløp hos de involverte konsernenhetene, eller ikke er i samsvar med armlengdeprinsippet, skal beløpet korrigeres. Videre skal tap fra salg eller annen overføring av eiendel mellom konsernenheter som er hjemmehørende i samme jurisdiksjon, beregnes på nytt dersom det ikke er ført i samsvar med armlengdeprinsippet. Dette gjelder bare hvis tapet er tatt med ved beregningen av justert resultat.

Bestemmelsen tilsvare modellreglene artikkel 3.2.3.

Kvalifiserte refunderbare skattefradrag og omsettelige skattefradrag (§ 3-2 fjerde ledd)

Det følger av lovforslaget § 3-2 fjerde ledd at kvalifiserte refunderbare skattefradrag og omsettelige skattefradrag skal behandles som inntekt ved beregningen av justert resultat. Til gjengjeld skal slike fradrag ikke redusere skatten ved beregningen av justert skatt, jf. lovforslaget § 4-1 andre ledd d. Behandlingen skal være som om konsernenheten hadde mottatt en inntekt på tilsvarende beløp som skattefradraget, og brukt den til å betale skatt.

Det motsatte gjelder for ikke-kvalifiserte refunderbare skattefradrag, ikke-omsettelige skattefradrag og andre skattefradrag. Slike skattefradrag skal ikke behandles som inntekt ved beregningen av justert resultat for en konsernenhet. De skal i stedet redusere skatten ved beregningen av justert skatt. Det vises til lovforslaget § 4-1 tredje ledd b.

Et skattefradrag anses som «refunderbart» dersom det helt eller delvis kan utbetales i kontanter eller tilsvarende likvide midler. Videre anses det som «kvalifisert», dersom konsernenheten har krav på å få verdien av det ubenyttede skattefradraget utbetalt innen fire år. Det fremgår direkte av bestemmelsen at fradraget må være gitt som et offentlig insentiv.

Kategorien «omsettelige skattefradrag» er behandlet i den administrative veiledningen av 13. juli 2023. Det følger av veiledningen at et slikt skattefradrag må kunne omsettes til en uavhengig part, og at det settes krav til markedet for omsetningen. Det må være mulig å overføre skattefradraget innen 15 måneder etter utgangen av regnskapsåret hvor vilkårene for skattefradraget ble oppfylt. I tillegg må verdien av skattefradraget ved en overføring minst tilsvare 80 prosent av nåverdien av skattefradraget.

Definisjonen av «omsettelige skattefradrag» vil bli gitt i forskrift. De administrative veiledningene omtaler også visse «kvalifiserte» skattefordeler fra skattetransparente strukturer. Reguleringen av disse vil også skje i forskrift.

Ernst & Young Advokatfirma AS har bedt om at det klargjøres om skatteloven har regler om kvalifiserte refunderbare skattefradrag.

Departementet viser til i denne sammenheng til ordningen med skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling, jf. skatteloven § 16-40. Etter denne ordningen kan skattyter få fradrag i skatt og trygdeavgift for 19 prosent av kostnader til forskning og utvikling. Dersom det fastsatte fradraget overstiger den fastsatte skatten i det aktuelle året, skal det overskytende beløpet utbetales ved skatteoppgjøret. Departementet legger til grunn at skattefradrag etter skatteloven § 16-40 vil utgjøre et kvalifisert refunderbart skattefradrag.

Realisasjon som grunnlag i stedet for regnskapsføring til virkelig verdi (§ 3-2 femte ledd)

For eiendeler og forpliktelser som regnskapsføres til virkelig verdi eller som er gjenstand for nedskrivninger i konsernregnskapet, kan en rapporterende konsernenhet velge å i stedet fastsette gevinst og tap etter realisasjonsprinsippet ved beregning av justert resultat. Dette følger av lovforslaget § 3-2 femte ledd.

Valget gjelder for fem år og skal gjelde for alle konsernenheter hjemmehørende i den jurisdiksjonen valget gjelder for. Valget kan begrenses til disse konsernenhetenes fysiske eiendeler eller til de av disse konsernenhetene som er investeringsenheter, sine eiendeler og forpliktelser.

Bestemmelsen tilsvarer modellreglene artikkel 3.2.5.

Fordeling av gevinst eller tap ved salg av fast eiendom over en femårsperiode (§ 3-2 sjette ledd)

Etter lovforslaget § 3-2 sjette ledd kan den rapporterende konsernenheten velge å fordele en konsernenhets gevinst fra salg av fast eiendom beliggende i hjemlandet, over en femårsperiode. Bestemmelsen gjelder kun gevinst ved salg til tredjepart, og ikke konserninterne salg.

Benytter konsernet dette valget, kan det unngå eller redusere suppleringskatt som ville oppstå i et regnskapsår med en betydelig salgsgevinst. Ved et slikt valg, kan skatten på eiendomsgevinsten ikke regnes med ved beregningen av justert skatt. Valget vil derfor kunne være lønnsomt når konsernenheten er hjemmehørende i en jurisdiksjon hvor gevinst ved salg av eiendom ikke skattlegges, eller skattlegges lavt.

Velger konsernet å benytte seg av valget i § 3-2 sjette ledd, skal eiendomsgevinsten først regnes mot eventuelt tap fra salg av lokal fast eiendom hos konsernenheter i samme jurisdiksjon det fjerde foregående året (det tidligste året i en femårsperiode som inkluderer valgåret), deretter mot tap det tredje foregående året osv. Et eventuelt restbeløp etter at gevinsten er ført mot tap de fem årene, skal fordeles jevnt over femårsperioden. Beløpet for det enkelte året, skal fordeles mellom de konsernenhetene i jurisdiksjonen som hadde eiendomsgevinst i året valget ble tatt. Fordelingen skal skje forholdsmessig basert på deres andel av gevinsten dette året.

Bestemmelsen tilsvarende modellreglene artikkel 3.2.6.

Konsernintern finansieringsstruktur (§ 3-2 syvende ledd)

Det følger av lovforslaget § 3-2 syvende ledd, at kostnader knyttet til en intern finansieringsstruktur, under visse forutsetninger, ikke skal tas hensyn til ved beregningen av en konsernenhets justerte resultat. En av forutsetningene er at långiver er hjemmehørende i en jurisdiksjon med en høy effektiv skattesats, mens låntaker er hjemmehørende i en jurisdiksjon med lav sats. Korreksjonen etter § 3-2 syvende ledd skal bare gjøres dersom det med rimelighet forventes at finansieringsstrukturen øker kostnadene som tas med ved beregningen av justert resultat, uten å medføre en tilsvarende økning i långivers skattepliktige inntekt.

Formålet med justeringen er å hindre at konsernenheter som ikke risikerer å generere suppleringskatt, låner til konsernenheter i jurisdiksjoner med lav skatt, slik at disse gjennom rentekostnader reduserer sitt resultat og øker den effektive skattesatsen.

Bestemmelsen tilsvarende modellreglene artikkel 3.2.7.

Konsolidert regnskapsbehandling (§ 3-2 åttende ledd)

Etter lovforslaget § 3-2 åttende ledd kan det øverste morselskapet i visse tilfeller benytte konsolidert regnskapsbehandling for å eliminere inntekter og kostnader fra interne transaksjoner, ved beregningen av konsernenhetenes justerte resultat. Dette gjelder for transaksjoner mellom konsernenheter som er lokalisert i samme jurisdiksjon, og som inngår i et konsern som kan konsolidere for skatteformål etter skattereglene i jurisdiksjonen.

Bestemmelsen tilsvarende modellreglene artikkel 3.2.8.

Det er uttalt i kommentaren til modellreglene artikkel 3.2.8 at vilkåret om at konsernenhetene er i et skattekonsolidert konsern, vil være oppfylt dersom konsernenhetene etter lokale skatteregler kan dele inntekt eller underskudd fordi de har

tilknytning gjennom eierskap eller kontroll. Dette kravet vil for eksempel være oppfylt for ordninger med konsernbidrag, konsernfradrag og annen skattekonsolidering.

Formålet med justeringen er å hindre utilsiktede utslag av skattekonsolidering som er basert på nøytrale skatteregler.

Ernst & Young Advokatfirma AS har bedt om at departementet klargjør om konsolidert regnskapsbehandling etter lovforslaget § 3-2 åttende ledd kan benyttes ved konsernbidrag til utenlandsk datterselskap og ved konsernbidrag mellom primærsamvirke og sekundærsamvirke i et føderativt samvirke.

Departementet viser til at det er et krav at konsernenhetene må være lokalisert i samme jurisdiksjon. Konsolidert regnskapsbehandling kan dermed ikke brukes for transaksjoner mv. med et utenlandsk datterselskap. Konsolidert regnskapsbehandling kan benyttes ved konsernbidrag mellom samvirkeforetak som nevnt, når foretakene anses som konsernenheter i samme konsern.

Forsikringsselskaps kundeforpliktelser (§ 3-2 niende ledd)

For konsernenheter som er forsikringsselskap, skal det i noen tilfeller korrigeres for avkastning som skal tilfalle forsikringstakerne. Regnskapsmessig regnes slik avkastning som en inntekt for forsikringsselskapet. Samtidig føres den motsvarende økningen i selskapets forpliktelser ovenfor forsikringstakerne som en kostnad. Samlet sett blir resultateffekten i regnskapet da lik null.

Dersom forsikringsselskapet betaler skatt av slik avkastning, vil det føres en tilsvarende inntekt for reduserte kundeforpliktelser. Det kan imidlertid variere hvordan skattekostnaden føres. Dersom skattekostnaden føres som skatt av overskudd, vil det være nødvendig å ekskludere inntekten i form av reduserte kundeforpliktelser fra beregningen av justert resultat. Dette følger av lovforslaget § 3-2 niende ledd.

Bestemmelsen tilsvarende modellreglene artikkel 3.2.9.

Annen godkjent kjernekapital (§ 3-2 tiende ledd)

Det fremgår av lovforslaget § 3-2 tiende ledd at utdelinger på annen godkjent kjernekapital og på kapital med tilsvarende egenskaper for forsikringsforetak, skal anses som kostnad for den utdelende konsernenheten og inntekt for konsernenheten som mottar utdelingen, ved beregningen av justert resultat. Bakgrunnen for korreksjonen er at annen godkjent kjernekapital og kapital med tilsvarende egenskaper for forsikringsforetak, regnskapsmessig anses som egenkapital, og utdelinger på slik kapital anses som utbytte, samtidig som kapitalen skattemessig anses som gjeld i enkelte jurisdiksjoner.

Bestemmelsen tilsvarende modellreglene artikkel 3.2.10.

7.4.3 Unntak for internasjonal skipsfart (lovforslaget § 3-3)

Lovforslaget § 3-3 gjelder inntekt fra internasjonal skipsfart. Bestemmelsen tilsvarende modellreglene artikkel 3.3. Modellreglenes unntak for skipsfart er basert på, men er ikke

identisk med, bestemmelsene om skipsfart i OECDs mønsteravtale. Unntaket sammenfaller heller ikke med den norske rederiskatteordningen.

Etter lovforslaget § 3-3 første ledd skal inntekt fra internasjonal skipsfart og inntekt fra virksomhet som er tilknyttet internasjonal skipsfart, være unntatt fra beregningen av justert resultat. Hva som skal anses som «internasjonal skipsfart» og «tilknyttet virksomhet» vil bli nærmere regulert i forskrift.

Inntekt fra internasjonal skipsfart vil typisk omfatte transport av passasjerer eller gods med skip i internasjonal trafikk. Det vil også blant annet kunne omfatte visse former for leasing og salg av skip til slik bruk.

Ernst & Young Advokatfirma AS ønsker at det blir klargjort hva som menes med «internasjonal transport», og at det gjøres klart om inntekt fra transport av passasjerer eller gods mellom fastlandet og norsk sokkel er omfattet.

Departementet antar at ønsket om klargjøring gjelder uttrykket «internasjonal trafikk» som brukes i modellreglene artikkel 3.3.2, og som vil bli brukt i definisjonsbestemmelsene i forskriften. Det fremgår av kommentaren til artikkel 3.3.2, punkt 152, at med «internasjonal trafikk» menes enhver transport med skip, unntatt når skipet bare opererer mellom steder innenfor samme jurisdiksjon. «Jurisdiksjon» er ikke nærmere definert i modellregelverket. Departementet antar imidlertid at et skip som kun opererer mellom norsk sokkel og fastlandet, ikke vil bli ansett som å være i internasjonal trafikk.

Bestemmelsene om virksomhet som er «tilknyttet» internasjonal skipsfart, gjelder for virksomhet som ikke består i transport av passasjerer eller gods, men som er nært knyttet til slik virksomhet. Kategorien omfatter inntekt som er opptjent på grunnlag av særskilt angitte aktiviteter, og bare dersom aktiviteten er utført primært i forbindelse med transport av passasjerer eller gods i internasjonal trafikk.

Deloitte Advokatfirma AS har under høringen bedt om at det blir klargjort hva som menes med tilknyttet virksomhet.

Departementet bemerker at som inntekt fra tilknyttet virksomhet, angir modellreglene artikkel 3.3.3 fem ulike typer aktivitet som under visse forutsetninger kan være omfattet av unntaket for internasjonal skipsfart. Det følger av kommentaren til modellreglene at angivelsen i artikkel 3.3.3 omfatter de aktivitetene som er uttrykkelig nevnt i kommentaren til artikkel 8 i OECDs mønsteravtale. Listen er uttømmende og omfatter:

- leasing på bareboat charter-basis, til et annet skipsfartforetak som ikke er en konsernhet, når charterets varighet ikke overstiger tre år,
- salg av billetter utstedt av andre skipsfartforetak for den innenlandske delen av en internasjonal reise,
- leasing og korttidslagring av containere eller iliggelse av gebyr for sen tilbakelevering av containere,
- levering av tjenester til andre skipsforetak fra ingeniører, vedlikeholdspersonale, godshåndterere, catering-personale og kundeservice-personale, og
- investeringsinntekt der investeringen som genererer inntekten, er gjort som en integrert del av virksomheten å operere skipene i internasjonal trafikk.

Deloitte Advokatfirma AS bemerker videre at det fremstår som noe uklart om blant annet inntekter fra fraktderivater eller sikring av bunkers ved bruk av derivater, vil være omfattet av definisjonen. Departementet viser til at disse typene inntekt ikke er direkte omtalt i modellregelverket. Det er heller ikke gitt omtale i kommentar eller veiledning som på annen måte kan avklare spørsmålet. Nærmere avklaring vil måtte skje gjennom den videre utviklingen av regelverket.

I høringsnotatet ble det foreslått å presisere i forskrift at tilknyttet virksomhet blant annet omfatter tjenesteytelse fra «befraktere». Norges Rederiforbund har bemerket at «befrakter» er feil oversettelse av uttrykket "Cargo handler" i modellreglene. Departementet vil ta innspillet i betraktning ved utformingen av forskriften.

Det følger av lovforslaget § 3-3 første ledd, at en konsernenhet bare kan unnta skipsfartsinntekt fra beregningen av justert resultat dersom den viser at den strategiske eller kommersielle ledelsen av alle de omfattede skipene utøves fra den jurisdiksjonen som konsernenheten er lokalisert i. Bestemmelsen tilsvarer modellreglene artikkel 3.3.6.

I høringsnotatet ble bestemmelsen som tilsvarer § 3-3 første ledd og artikkel 3.3.6, formulert som et krav om å «dokumentere» strategisk og kommersiell ledelse. Ernst & Young Advokatfirma AS har under høringen uttalt at det bør utdypes hva som ligger i kravet om å dokumentere at den strategiske eller kommersielle ledelsen utøves fra jurisdiksjonen.

Departementet bemerker at kravet til strategisk og kommersiell ledelse er beskrevet i kommentaren til modellreglene artikkel 3.3.6. Der fremgår det at kravet til strategisk eller kommersiell ledelse er et substanskriterium. Det er vist til at mange land som har egne skattesystemer for skipsfart, stiller vilkår om at skipsfartforetaket må ha en økonomisk tilknytning til landet. I kommentaren er det angitt hva som kan anses som strategisk eller kommersiell ledelse. Som eksempler på strategisk ledelse er blant annet nevnt å treffe beslutninger om kjøp og salg av skip og tildeling av store kontrakter. Relevante momenter ved vurderingen av om det foreligger strategisk ledelse, vil for eksempel være hvor beslutningstakere befinner seg, hvor styremøter finner sted, og hvor direktører og nøkkelpersonell bor. Kommersiell ledelse omfatter blant annet ruteplanlegging, forsikring, finansiering og mottak av bestillinger for passasjerer og gods mv. Et relevant moment som viser kommersiell ledelse, vil for eksempel være antall ansatte i jurisdiksjonen som er engasjert i slik ledelse.

Det fremgikk av lovutkastet i høringsnotatet at konsernenheten må «dokumentere» at kravet til ledelse av skipene er oppfylt. Departementet ser at «dokumentere» er et noe strengere krav enn det som følger av modellreglene artikkel 3.3.6, som bruker uttrykket «demonstrate». Departementet foreslår derfor at «dokumentere» erstattes med «kan vise».

Norges Rederiforbund har bedt om at det presiseres at kravet til strategisk og kommersiell ledelse ikke gjelder skip som brukes i tilknyttet virksomhet.

Departementet bemerker at det ikke fremgår klart av modellregelverket, at kravet til strategisk og kommersiell ledelse ikke gjelder for tilknyttet virksomhet. Etter

departementets vurdering vil en nærmere avklaring av dette spørsmålet måtte skje gjennom den videre utviklingen av regelverket.

Norges Rederiforbund har i høringen uttalt at rederiskatteordningene har sikret et velfungerende globalt marked for rederinæringen, der de ulike rederiene konkurrerer på like vilkår uavhengig av hvor de er hjemmehørende. Det er derfor viktig at inntekter fra internasjonal skipsfart og tilknyttet virksomhet er unntatt fra pilar 2. Videre har forbundet uttalt at unntaket for skipsfart er for snevert, da det ikke omfatter alle segmenter som opererer i et globalt marked. Til dette vil departementet bemerke at unntaket for skipsfart i lovforslaget er i samsvar med modellregelverket. Norge kan ikke ved gjennomføringen av modellregelverket i norsk rett innføre et unntak for skipsfart som er mer omfattende enn det som følger av modellregelverket.

Norges Rederiforbund har i høringen også understreket betydningen av at de norske reglene er i samsvar med Norges EØS-rettslige forpliktelser.

Departementet bemerker at det i høringsnotatet ble uttalt at det kan reises spørsmål om begrensningen i modellreglene til flernasjonale konsern, er i samsvar med EØS-retten. Det ble vist til at forskjellsbehandling av EØS-konsern og rene nasjonale konsern kan innebære et brudd på etableringsfriheten etter EØS-avtalen. Det ble derfor, i samsvar med EU-direktivets løsning, foreslått at reglene også skal gjelde for rent norske konsern. EU-direktivet om global minimumsskatt benytter det samme unntaket for skipsfart som modellreglene. Etter departementets oppfatning er det ikke grunnlag for å hevde at reglene som foreslås i denne proposisjonen, er i strid med EØS-retten.

Det følger av lovforslaget § 3-3 andre ledd, jf. modellreglene artikkel 3.3.4, at den samlede inntekten fra virksomhet tilknyttet internasjonal skipsfart for alle konsernenhetene som er lokalisert i samme jurisdiksjon, ikke skal overstige 50 prosent av de konsernenhetenes samlede inntekt fra internasjonal skipsfart.

Norges Rederiforbund har også bedt om at det presiseres at den delen av inntekt fra tilknyttet virksomhet som eventuelt overstiger 50 prosent av skipsfartsinntekten, skal regnes med som inntekt. Departementet viser i denne forbindelse til kommentaren til modellreglene artikkel 3.3.4. Det fremgår der at den delen av inntekt fra tilknyttet virksomhet som eventuelt overstiger 50 prosent av inntekten fra skipsfartsvirksomheten, skal medregnes i justert resultat. Departementet viser til lovforslaget § 3-3 andre ledd, der dette nå kommer klart frem.

7.4.4 Hovedenhet og fast driftssted (lovforslaget § 3-4)

Fordelingen av inntekt mellom hovedenhet og fast driftssted foreslås regulert i lovforslaget § 3-4 og i forskrift. Bestemmelsene vil tilsvare artikkel 3.4 i modellreglene.

Modellreglenes definisjon av fast driftssted er vid. Den omfatter i første rekke forretningssteder som er fast driftssted etter en gjeldende skatteavtale eller som gir grunnlag for begrenset skatteplikt etter intern skattelovgivning, herunder tilfeller der en agent skal anses å utgjøre et forretningssted. Definisjonen omfatter imidlertid også enkelte andre tilfeller enn dette. Definisjonen av fast driftssted vil bli fastsatt i forskrift.

Etter lovforslaget § 3-4 første ledd første punktum skal det beregnes et eget regnskapsmessig resultat for konsernenheter som er fast driftssted. Bestemmelsens første ledd andre punktum fastsetter at det faste driftsstedets resultat ikke skal tas med ved beregning av hovedenhetens justerte resultat.

Storbedriftenes skatteforum har bedt om en avklaring av hvordan inntekt skal fordeles mellom hovedenhet og fast driftssted, herunder hvilket resultat som skal trekkes fra hovedenhetens justerte resultat.

Departementet bemerker at hovedenhetens regnskap vil være basert på at hovedenhet og fast driftssted er samme enhet. Hovedenhetens regnskap vil derfor i utgangspunktet også omfatte inntekter og kostnader hos faste driftssteder.

Departementet legger opp til at beregningen av det faste driftsstedets regnskapsmessige resultat vil bli regulert i forskrift. Det følger av modellregelverket at beregningen av det faste driftsstedets regnskapsmessige resultat ikke tar utgangspunkt i hovedenhetens regnskap, men derimot i det faste driftsstedets «separate regnskap». Ved denne beregningen kan det kun tas med inntekter og kostnader som skal fordeles til det faste driftsstedet etter skatteavtalen og internretten i landet der det faste driftsstedet er lokalisert, jf. modellreglene artikkel 3.4.2. Inneholder det separate regnskapet inntekter som ikke skal fordeles til det faste driftsstedet i henhold til internretten og skatteavtalen, skal disse ikke fordeles til det faste driftsstedet ved beregningen av dets regnskapsmessige resultat.

Hvis det ikke finnes et eget regnskap for det faste driftsstedet, skal resultatet beregnes slik det ville ha vært beregnet om det hadde vært utarbeidet et eget regnskap for det faste driftsstedet etter den/de regnskapsstandardene som ble benyttet ved utarbeidelsen av det øverste morselskapets konsernregnskap.

Det faste driftsstedets regnskap kan omfatte «transaksjoner» mellom hovedenhet og fast driftssted som en følge av at regnskapet er utarbeidet som om det faste driftsstedet var en selvstendig enhet. Det er uttalt i kommentaren til artikkel 3.4.4, punkt 198, at det er det faste driftsstedets regnskapsmessige resultat som justert etter artiklene 3.4.2 og 3.4.3, som skal trekkes fra ved beregningen av hovedenhetens justerte resultat. Uttalelsen i kommentaren må legges til grunn ved tolkningen av lovforslaget § 3-4 første ledd andre punktum.

Det følger av lovforslaget § 3-4 andre ledd, at et justert underskudd hos et fast driftssted på visse vilkår kan anses som en kostnad for hovedenheten ved beregningen av hovedenhetens justerte resultat.

Storbedriftenes skatteforum har uttalt at de ønsker veiledning om hvordan et fast driftssteds underskudd etter lovforslaget § 3-4 andre ledd skal beregnes, og om hvordan et eventuelt overskudd hos et annet fast driftssted håndteres.

Departementet bemerker at det vil det være det faste driftsstedets regnskapsmessige underskudd, justert i henhold til modellreglene artiklene 3.4.2 og 3.4.3, som etter omstendighetene vil kunne anses som en kostnad for hovedenheten etter lovforslaget § 3-4 andre ledd. Denne kostnaden vil imidlertid ikke kunne overstige kostnadene i

hovedenhetens regnskap som kan tilskrives det faste driftsstedet. Videre følger det av kommentaren til modellreglene artikkel 3.4.5, at dersom det er overskudd knyttet til et annet fast driftssted i samme jurisdiksjon, så skal det motregnes før det som eventuelt er igjen av underskuddet, kan regnes som kostnad for hovedenheten.

7.4.5 Enhet med deltakerfastsetting (lovforslaget § 3-5)

I lovforslaget § 3-5, jf. modellreglene artikkel 3.5, er det gitt regler om fordelingen av inntekten til enheter med deltakerfastsetting.

Med enhet med deltakerfastsetting menes enhet som er skattemessig transparent i den jurisdiksjonen den er etablert, og som ikke anses som hjemmehørende i en annen jurisdiksjon. En slik enhet er ikke eget skattesubjekt, men skattlegges hos deltakerne. Enhet med deltakerfastsetting er definert i modellreglene artikkel 10.2. Departementet vil gi en tilsvarende definisjon i forskrift.

Enheter med deltakerfastsetting kan etter modellreglene enten være skattetransparente enheter eller omvendte hybrider. Skattetransparente enheter er enheter som anses som skattemessig transparente både i den jurisdiksjonen der enheten er etablert og i den jurisdiksjonen der eieren er hjemmehørende. Omvendte hybrider er enheter som anses som skattemessig transparente i jurisdiksjonen de er etablert, men som ikke anses som skattemessig transparente i den jurisdiksjonen hvor eieren er hjemmehørende. Konsekvensen er at verken enheten selv eller eierne skattlegges for enhetens overskudd.

Klassifiseringen av en enhet med deltakerfastsetting må gjøres for hver eierandel. En enhet kan derfor være delvis skattetransparent og delvis omvendt hybrid.

Resultatet til en skattetransparent enhet skal fordeles til konsernenhetene som er eiere i den skattetransparente enheten. Er enheten det øverste morselskapet i konsernet, er utgangspunktet derimot at resultatet skal fordeles til enheten selv.

8 Beregning av en konsernenhets skatt

8.1 Oversikt

I dette kapittelet gjennomgås lovforslaget kapittel 4 *Beregning av en konsernenhets skatt*.

Reglene om global minimumsbeskatning forutsetter at konsernets effektive skattesats beregnes for hver jurisdiksjon det opererer i. Beregningen av den effektive skattesatsen er basert på forholdet mellom skatten og inntekten for den enkelte konsernenheten. Formålet med reglene i dette kapittelet er å beskrive hvordan skattekomponenten beregnes.

Beregningen av en konsernenhets skatt tar utgangspunkt i regnskapsposten betalbar skatt. Fra dette utgangspunktet skal det gjøres korreksjoner. En vesentlig korreksjon gjelder regnskapsposten utsatt skatt. Den endelige størrelsen – etter korreksjoner – som skal inngå i beregningen av konsernets effektive skattesats, er betegnet «justert skatt».

Det foreslås særskilte regler for tilfeller med negativ skatt, jf. § 4-1 femte ledd. Videre foreslås en valgdagang for underskuddstilfeller, jf. § 4-4.

I kapittelet behandles også hvordan fordeling av skatt mellom visse typer konsernenheter skal gjennomføres. Slike regler vil bli fastsatt i forskrift. Videre omtales tilfeller der skattefastsettingen endres etter at informasjonsmeldingen er levert. Også dette vil bli regulert i forskrift.

De foreslåtte bestemmelsene bygger på kapittel 4 i modellreglene.

8.2 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet var tilsvarende bestemmelser tatt inn i lovutkastet §§ 20-30 til 20-33 med utfyllende forskriftsbestemmelser.

8.3 Høringen

Det har kommet flere høringsinnspill som gjelder beregningen av justert skatt. Innspillene gjelder særlig midlertidige forskjeller mellom regnskap og skatt som oppstår på bakgrunn av norske skatteregler, tilbakeføring av utsatt skatt og fast driftssted.

Merknadene fra høringsinstansene er behandlet fortløpende i punkt 8.4, i tilknytning til de aktuelle bestemmelsene.

8.4 Vurderinger og forslag

8.4.1 Justert skatt (lovforslaget § 4-1)

Utgangspunktet for beregning av justert skatt (§ 4-1 første ledd)

Beregningen av konsernenhetens skatt tar utgangspunkt i posten betalbar skatt i det regnskapsmessige resultatet, jf. lovforslaget § 4-1 første ledd og modellreglene artikkel

4.1.1. Betalbar skatt beregnes på grunnlag av det skattemessige resultatet for den aktuelle perioden.

Det skal gjøres flere korreksjoner i det regnskapsmessige utgangspunktet for å komme frem til justert skatt. De forskjellige korreksjonene fremgår av lovforslaget § 4-1. I modellreglene er korreksjonene regulert i artikkel 4.1

Det er kun «omfattede skatter» som skal tas med ved beregningen av en konsernenhets justerte skatt, jf. lovforslaget § 4-1 første ledd og modellreglene artikkel 4.1.

Begrepet «omfattede skatter» vil bli definert i forskrift. Hva som er «omfattede skatter» fremgår av modellreglene artikkel 4.2. De norske forskriftsbestemmelsene vil være basert på dette. Kjernen i begrepet er skatter som er ført i konsernenhetens regnskap og som gjelder enhetens inntekt, eller inntekt fra en annen konsernenhet som den har en eierandel i. Når det gjelder norske skatter, vil skatt på inntekt, naturressurser og grunnrente etter skatteloven være omfattede skatter. Det samme gjelder skatt etter petroleumsskatteloven. Eiendomsskatt og merverdiavgift er eksempler på skatter som ikke vil være omfattet. Departementet legger opp til at skatter ilagt i stedet for en generell foretaksskatt, regnes som omfattede skatter jf. modellreglene artikkel 4.2.1 (c). Tonnasjeskatt etter skatteloven vil derfor i utgangspunktet også være en omfattet skatt.

Modellreglene artikkel 4.2 angir enkelte typer skatter som ikke er omfattet. Dette gjelder blant annet suppleringskatt.

Lovforslaget § 4-1 første ledd gir anvisning på de innledende korreksjonene som skal gjøres i det regnskapsmessige grunnlaget. Første ledd bokstav a angir ingen egne korreksjoner, men er en henvisningsbestemmelse som viser til de tilleggene og fradragene som skal gjøres etter henholdsvis andre og tredje ledd i paragrafen.

Lovforslaget § 4-1 første ledd b fastsetter at utsatt skatt skal tas med ved beregningen av justert skatt. Formålet med justeringen for utsatt skatt er å hindre at rene periodiseringsforskjeller mellom regnskap og skatt skal få betydning for beregningen av suppleringskatt. Utsatt skatt er regulert i § 4-2 og omtalt i punkt 8.4.2.

Etter lovforslaget § 4-1 første ledd c, skal utgangspunktet for beregning av justert skatt også, på visse vilkår, korrigeres for økning eller nedgang i omfattede skatter som er ført mot egenkapital eller som andre inntekter og kostnader. Korreksjonen retter seg mot tilfeller hvor inntekter og kostnader er ført direkte mot balansen, og ikke via resultatregnskapet.

Tillegg ved beregning av utsatt skatt (§ 4-1 andre ledd)

Lovforslaget § 4-1 andre ledd a bestemmer at eventuelle omfattede skatter som er ført som en kostnad før skatt i regnskapet, skal legges til ved beregningen av justert skatt. Bestemmelsen gir en nødvendig korreksjon i tilfeller hvor skatten i regnskapet er ført som en ordinær kostnad, i stedet for som en skattekostnad.

Videre gir § 4-1 andre ledd b til d anvisning på visse andre tillegg som gjøres ved beregning av justert skatt. Dette gjelder henholdsvis tillegg for benyttet skattefordel, jf. lovforslaget

§ 4-4, betalt skatt knyttet til en usikker skatteposisjon, samt fradrag eller refusjon for kvalifiserte refunderbare skattefradrag og omsettelige skattefradrag som har redusert betalbar skatt. Kvalifiserte refunderbare skattefradrag og omsettelige skattefradrag er beskrevet under punkt 7.4.2.

Lovforslaget § 4-1 andre ledd tilsvarer modellreglene artikkel 4.1.2.

Fradrag ved beregning av utsatt skatt (§ 4-1 tredje ledd)

Justert skatt skal bare omfatte skatt av inntekt som er tatt med i beregningen av justert resultat. Skatt av inntekt som ikke er tatt med, må derfor trekkes ut, jf. lovforslaget § 4-1 tredje ledd a for betalbar skatt, og § 4-2 femte ledd a for utsatt skatt.

Det følger av § 4-1 tredje ledd b at ikke-kvalifiserte refunderbare skattefradrag, ikke-omsettelige skattefradrag og andre skattefradrag skal redusere skatten. Videre følger det av § 4-1 tredje ledd c at omfattede skatter som refunderes eller krediteres, også skal redusere skatten. Etter bokstav c gjelder det imidlertid et unntak for kvalifiserte refunderbare skattefradrag og omsettelige skattefradrag. Unntaket må sees i sammenheng med lovforslaget § 3-2 fjerde ledd, som fastsetter at denne typen skattefradrag skal medregnes som inntekt ved beregningen av justert skatt, jf. punkt 7.4.3.

Generelt forutsetter reglene for beregning av justert skatt at skatten bare medregnes i den utstrekning den blir betalt. Det er imidlertid ikke gitt at en skatt som inngår i regnskapsposten betalbar skatt, faktisk blir betalt. Etter lovforslaget § 4-1 tredje ledd d skal betalbar skatt knyttet til usikre skatteposisjoner holdes utenfor beregningen av justert skatt. Videre følger det av lovforslaget § 4-1 tredje ledd e, at betalbar skatt ikke skal regnes med dersom det ikke forventes at skatten blir betalt i løpet av tre år etter utløpet av regnskapsåret.

Storbedriftenes skatteforum ønsket i høringen at forholdet mellom bestemmelsene i lovforslaget § 4-1 tredje ledd d og e om betalbar skatt og bestemmelsen i § 4-1 første ledd b om utsatt skatt, blir klarlagt.

Når det gjelder bestemmelsen i lovforslaget § 4-1 første ledd b, viser departementet til den nærmere omtalen av utsatt skatt under punkt 8.4.2. Videre vil departementet bemerke at begrepet «usikker skatteposisjon» er omtalt i kommentaren til modellreglene artikkel 4.1.3 (d). Der uttales det at det anses å foreligge en usikker skatteposisjon når en skattyter hevder (direkte eller implisitt) å være i en bestemt skatteposisjon, men det likevel ikke er sannsynlighetsovervekt for at påstanden vil bli akseptert av skattemyndighetene. Etter enkelte regnskapsspråk opprettes det i slike tilfeller en avsetning som vil bli reversert dersom skattemyndighetene ikke fraviker skattyters påstand. Bevegelsene i slike avsetninger påvirker skattekostnaden og skal ikke tas med ved beregning av justert skatt før skatten som det er avsatt for, faktisk er betalt. Lovforslaget § 4-1 tredje ledd e må ses i sammenheng med bestemmelsen i modellreglene artikkel 4.6.4, som vil bli implementert i forskrift. Bestemmelsen går ut på at dersom mer enn 1 million euro av betalbar skatt som er påløpt hos en konsernenhet og inkludert i justert skatt, ikke er betalt innen tre år etter utgangen av regnskapsåret, skal den effektive skattesatsen og suppleringskatten for det

regnskapsåret den ubetalte skatten ble medregnet som omfattet skatt, beregnes på ny. Beregningen skal da skje i samsvar med lovforslaget § 5-4 første ledd, ved å unnta det ubetalte beløpet fra justert skatt.

Omfattet skatt tas med bare én gang (§ 4-1 fjerde ledd)

Lovforslaget § 4-1 fjerde ledd er en samordningsbestemmelse som sikrer at ingen omfattet skatt blir tatt med mer enn én gang ved beregningen av justert skatt.

Spesialregel for visse tilfeller med negativ justert skatt (§ 4-1 femte ledd)

I lovforslaget § 4-1 femte ledd, jf. modellreglene artikkel 4.1.5, foreslås en spesialregel for tilfeller der det i et regnskapsår er samlet justert underskudd i en jurisdiksjon, og samlet justert skatt er lavere (et større negativt beløp) enn 15 prosent av samlet justert underskudd. En slik situasjon kan blant annet oppstå når det er permanente forskjeller mellom regnskap og skatt som følge av skattefrie inntekter eller utvidede skattemessige fradrag som ikke er utlignet gjennom justeringene av det regnskapsmessige resultatet etter lovforslaget §§ 3-2 til 3-5.

I disse tilfellene skal det fastsettes etterberegnet suppleringskatt for det aktuelle året. Den etterberegnete suppleringskatten skal tilsvare differansen mellom samlet justert skatt og 15 prosent av det samlede justerte underskuddet. Formålet med bestemmelsen er å hindre at justeringen for utsatt skatt skjærer en permanent forskjell.

I den administrative veiledningen fra februar 2023, er regelen i artikkel 4.1.5 bygget ut med et alternativ, som er tatt inn i lovforslaget § 4-1 femte ledd. Dette alternativet benevnes «fremgangsmåte for bruk av overskytende negativ skattekostnad», og går i korte trekk ut på at konsernet kan velge å fremføre differansen mellom samlet justert skatt og 15 prosent av samlet justert underskudd. For inneværende år blir konsekvensen av en slik fremføring at differansen fjernes, slik at samlet justert skatt vil tilsvare 15 prosent av samlet justert underskudd. For senere år med overskudd, skal det fremførte beløpet brukes til å redusere den samlede justerte skatten ned til null.

Fremgangsmåten for bruk av overskytende negativ skattekostnad er valgfri for situasjoner etter lovforslaget § 4-1 femte ledd.

Samme fremgangsmåte er imidlertid pliktig brukt for tilsvarende situasjoner som kan oppstå etter lovforslaget § 5-1 andre ledd a, når konsernet har beregnet samlet justert overskudd kombinert med en negativ samlet justert skatt. I disse tilfellene skal den overskytende negative skattekostnaden settes lik den negative samlede justerte skatten for det regnskapsåret.

Fordeling av skatt mellom hovedenhet og fast driftssted

Ofte vil hver konsernenhets regnskap reflektere skattekostnaden for inntekt opptjent hos konsernenheten alene. I andre tilfeller vil konsernenhetens regnskap også kunne inkludere skattekostnad som skyldes aktivitet hos en annen konsernenhet, for eksempel et fast

driftssted. I slike tilfeller er det nødvendig å fordele den justerte skatten mellom konsernenhetene.

Departementet legger opp til at reglene om fordeling av skatt mellom konsernenheter blir regulert i forskrift. Forskriftsbestemmelsene vil være basert på modellreglene artikkel 4.3, som regulerer slik fordeling. Dette vil omfatte regler om fordeling av skatt i tilfeller med fast driftssted, skattetransparente enheter, kontrollerte utenlandske selskaper, hybride enheter og mottatt utbytte.

Storbedriftenes skatteforum ba i høringen om at Finansdepartementet avklarer hvordan fordeling av norsk skatt til fast driftssted skal gjennomføres, herunder hvordan dette stiller seg etter de norske kreditreglene.

Departementet viser i denne forbindelse til kommentaren til modellreglene artikkel 4.3.2. Etter denne bestemmelsen skal skatten som er ilagt hovedenheten, fordeles mellom denne og det faste driftsstedet gjennom følgende tre-steps-prosess:

Det første steget er å fastsette størrelsen på det faste driftsstedets inntekt som er tatt med i hovedenhetens skattepliktige inntekt.

Det andre steget består i å fastsette den delen av hovedenhetens skatt som knytter seg til inntekten fra det faste driftsstedet. Dersom inntekten fra det faste driftsstedet skattlegges for seg, legges dette til grunn. Dersom inntekten fra det faste driftsstedet inngår i det generelle skattegrunnlaget sammen med hovedenhetens øvrige inntekt, må hovedenhetens skatt fordeles. I mange tilfeller vil det være riktig med en forholdsmessig fordeling basert på inntektsfordelingen i det første steget.

Det tredje steget er å finne eventuelt kreditfradrag som er gitt i hovedenhetens skatt, for skatt betalt av det faste driftsstedet. Dersom kreditfradraget er beregnet separat for det enkelte driftsstedet, legges det kreditfradraget til grunn. I mange tilfeller er kreditfradraget beregnet under ett for inntekt fra flere enheter. Modellregelverket gir ikke anvisning på en bestemt metode for fordeling direkte til det enkelte driftsstedet, noe som må ses i sammenheng med at det er nasjonale forskjeller i kreditregler. I Norge benyttes en generelt begrenset kreditmetode.

Skatten som skal fordeles til det faste driftsstedet, vil være det resterende beløpet etter at eventuelt kreditfradrag er trukket fra. Det presiseres i kommentarene til modellreglene artikkel 4.3.2, at utsatt skatt skal fordeles tilsvarende, med justeringer som følger av modellreglene artikkel 4.4, jf. lovforslaget § 4-2.

Skattebeløpet som beregnes basert på den beskrevne fremgangsmåten, trekkes ut ved hovedenhetens beregning av omfattede skatter. Et tilsvarende beløp legges til beregningen av omfattede skatter hos det faste driftsstedet.

Videre ber Storbedriftenes skatteforum om at det avklares om det skal beregnes en tenkt skatt på disposisjoner («dealings») mellom fast driftssted og hovedenheten.

Det følger av fremgangsmåten for fordeling av skatt mellom hovedenhet og fast driftssted som er beskrevet foran, at det skal tas utgangspunkt i inntekten fra det faste driftsstedet som er rapportert i hovedenhetens skattemelding og skatten som faktisk er betalt på den

rapporterte skattepliktige inntekten. Regelen må dermed forstås og praktiseres slik at det bare er skatt som faktisk er beregnet og betalt av hovedenheten i Norge, som skal fordeles til det faste driftsstedet.

Storbedriftenes skatteforum har også ønsket en avklaring av om det skal fordeles norsk skatt til utenlandsk fast driftssted når hovedenheten har underskudd og det faste driftsstedet overskudd.

Til dette vil departementet bemerke at det er hovedenhetens samlede skatt som skal fordeles. Dersom hovedenhetens skattemessige resultat er et underskudd, er det ikke noen betalbar skatt å fordele.

Fordeling av skatt i andre strukturer

Skatt som er ilagt eiere av kontrollerte utenlandske selskap (CFC/NOKUS-beskatning), er regulert i modellreglene artikkel 4.3.2 (c). Slik skatt som er ilagt eieren, fordeles til den kontrollerte konsernenheten på tilsvarende måte som for faste driftssteder.

Fordeling av skatt mellom eier og kontrollert selskap er behandlet i den administrative veiledningen fra februar 2023. Det fremgår av veiledningen at dersom eieren er lokalisert i en jurisdiksjon som har et system for samlet beskatning av kontrollerte utenlandske selskap, skal fordelingen av skatt skje som beskrevet nedenfor. Skatten kan bare fordeles til enheter som er lokalisert i en jurisdiksjon som har en skattesats som er lavere enn 15 prosent (når CFC-skatten ikke er tatt med) og lavere enn terskelen for CFC-beskatning. For hvert utenlandske selskap, skal det beregnes et forholdstall, som skal tilsvare inntekten som er tilordnet eieren, multiplisert med differansen mellom CFC-terskelen og skattesatsen i jurisdiksjonen. Den omfattede skatten som er tatt med i regnskapet til eieren, skal fordeles forholdsmessig mellom de kontrollerte utenlandske selskapene (i hvert land) basert på forholdstallene.

Løsningen i den administrative veiledningen vil bli innarbeidet i forskriften.

For passive inntekter opptjent i den kontrollerte konsernenheten (for eksempel renteinntekter eller royalty), er det likevel satt begrensninger, jf. modellreglene artikkel 4.3.3. Det kan ikke fordeles mer til den kontrollerte konsernenheten enn et beløp som tilsvarer den passive inntekten multiplisert med suppleringskattesatsen, beregnet uten å ta hensyn til eierselskapets skatt på andelen av det kontrollerte selskapets inntekt. Resterende skatt som er ilagt eieren for den passive inntekten, fordeles til eieren.

En transparent konsernenhet er per definisjon som regel ikke skattepliktig for inntekt i etableringsstaten, jf. punkt 7.4.6. I visse tilfeller kan likevel en slik enhet bli ilagt skatt i etableringsstaten, for eksempel på delstatsnivå og lignende, uten at enheten dermed anses som skattemessig hjemmehørende der. Dersom en transparent konsernenhet er ilagt slik skatt for resultat som er fordelt til en andelseier, følger det av modellreglene artikkel 4.3.2 at også denne skatten fordeles til andelseieren. Fordeling av skatt når det øverste morselskapet i et konsern er en enhet med deltakerfastsetting, er omtalt i kapittel 11.

Videre følger det av modellreglene artikkel 4.3.2 (d), at hybride konsernenheter, der inntekt skattlegges både i jurisdiksjonen der eierne er hjemmehørende og i jurisdiksjonen der enheten er etablert, skal fordele skatten til jurisdiksjonen der enheten er etablert.

Begrensningen for fordelingen av skatt på passiv inntekt som er omtalt ovenfor, gjelder tilsvarende for hybride konsernenheter.

8.4.2 Utsatt skatt (lovforslaget § 4-2)

Beregningen av utsatt skatt er regulert i lovforslaget § 4-2, jf. modellreglene artikkel 4.4.

Sammen med betalbar skatt utgjør endring i utsatt skatt skattekostnaden i regnskapet. Endring i utsatt skatt tas med ved beregningen av justert skatt for å unngå at ulik periodisering mellom regnskap og skatt skaper ubalanse i forholdet mellom justert resultat og justert skatt for det enkelte regnskapsåret.

Endring i utsatt skatt er en resultatpost som kan være enten en kostnad eller en inntekt. Den korresponderer med endringer i balansepostene utsatt skattefordel (eiendel) og utsatt skatteforpliktelse (gjeld). For eksempel kan det etableres en utsatt skattefordel i et år med underskudd. Det året en utsatt skattefordel etableres, vil endringen i utsatt skatt utgjøre en inntekt som reduserer årets skattekostnad. En utsatt skatteforpliktelse etableres derimot når det er betalt mindre skatt enn det regnskapsmessige resultatet tilsier, som følge av ulik periodisering mellom skatte- og regnskapsreglene. Forpliktelsen reflekterer at det da må betales mer skatt senere, og etableringen av forpliktelsen utgjør en kostnad i resultatregnskapet.

Justeringen for utsatt skatt tar utgangspunkt i regnskapsposten endring i utsatt skatt. Det skal i de fleste tilfeller gjøres flere korreksjoner fra dette utgangspunktet for å komme frem til den endelige justeringen for utsatt skatt, jf. lovforslaget § 4-2. Reglene skal sikre at justeringen for utsatt skatt i størst mulig grad reflekterer reelle skattebelastninger. Det er derfor regler om korreksjoner der utsatt skattefordel er for høy eller for lav, eller der utsatt skatteforpliktelse er knyttet til skatt som av ulike årsaker ikke kommer til å bli betalt, eller hvor dette er tvilsomt. Korreksjonene for utsatt skatt omfatter, i likhet med reglene for betalbar skatt, bestemmelser som hindrer at usikre poster blir tatt med ved beregningen.

Korreksjonene omfatter også tilbakeføring av utsatt skatt som ikke blir betalt og inkludering av utsatt skatt som har blitt holdt utenfor beregningen, for eksempel fordi den har vært ansett som usikker, men som senere likevel blir betalt.

Lovforslaget § 4-2 første ledd inneholder en definisjon av begrepene «ikke anerkjent avsetning» og «ukrevd avsetning». Med «ikke anerkjent avsetning» menes en endring i utsatt skatt som gjelder en usikker skatteposisjon eller utdelinger fra konsernenheten. Med «ukrevd avsetning» menes en endring i utsatt skatt som det ikke forventes blir betalt i løpet av fem år, og som konsernenheten velger å ikke ta med i justeringen for utsatt skatt.

Det følger av § 4-2 andre ledd at justeringen for utsatt skatt skal bestå av endring i utsatt skatt med eventuelle korreksjoner i henhold til lovforslaget § 4-2 tredje til sjette ledd. Dersom endring i utsatt skatt er beregnet på grunnlag av en skattesats som er høyere enn

15 prosent, skal endringen i utsatt skatt omregnes til en sats på 15 prosent. Bestemmelsen skal sikre at den utsatte skatten ikke skjermer annen inntekt enn inntekten den utsatte skatten knytter seg til.

Lovforslaget § 4-2 tredje ledd fastsetter at ikke anerkjent avsetning og ukrevd avsetning, skal tas med ved beregningen av justeringen for utsatt skatt, dersom avsetningene har blitt betalt i løpet av regnskapsåret.

I lovforslaget § 4-2 fjerde ledd reguleres situasjonen hvor en utsatt skattefordel som skyldes et underskudd oppstått i inneværende år, ikke blir ført i regnskapet fordi vilkårene ikke er oppfylt. I et slikt tilfelle skal justeringen for utsatt skatt reduseres. Reduksjonen skal skje med det beløpet som ville ha redusert justeringen for utsatt skatt, dersom den utsatte skattefordelen hadde blitt ført for regnskapsåret.

Lovforslaget § 4-2 femte ledd a til e regulerer enkelte forhold som ikke skal regnes med ved beregningen av justeringen for utsatt skatt:

Femte ledd Bokstav a gjelder inntekt som er holdt utenfor beregningen av justert resultat etter lovforslaget §§ 3-1 til 3-4. Bokstav b gjelder ikke anerkjente avsetninger og ukrevde avsetninger, mens bokstav c gjelder effekten av en verdijustering eller en korreksjon for effekten av en ikke-bokført utsatt skattefordel. Videre følger det av bokstav d og e at endring av utsatt skatt som skyldes henholdsvis omberegning som følge av en endring av den nasjonale skattesatsen, eller opparbeidelse eller bruk av skattefradrag, ikke skal regnes med.

Storbedriftenes skatteforum har bedt om en klargjøring av om utsatt skatt etter § 4-2 femte ledd e påvirkes av norske kreditregler.

Til dette vil departementet bemerke at lovforslaget § 4-2 femte ledd e medfører at utsatt skatt knyttet til opparbeidelse og bruk av skattefradrag, herunder fremført kreditfradrag, ikke skal tas med ved beregningen av justert skatt. Etter skatteloven § 16-22 første ledd kan ubenyttet kreditfradrag fremføres i fem år. Etablering og senere bruk av slik fremføringsrett vil være omfattet av bokstav e, og dermed ikke telle med ved beregningen av justert skatt. Kvalifiserte refunderbare skattefradrag er særskilt regulert i lovforslaget § 4-1 andre ledd d.

Det følger av lovforslaget § 4-2 femte ledd e andre punktum, at justeringen for utsatt skatt skal inkludere endring i utsatt skatt ved bruk av skattefradrag, når bruk av skattefradrag trer i stedet for fremføring av underskudd. Bestemmelsen baserer seg på uttalelser i den administrative veiledningen fra februar 2023, der det fremgår at det skal gjelde et unntak fra bestemmelsen i modellreglene artikkel 4.4.1 (e). Norske skatteregler tillater ikke at fremført kreditfradrag for utenlandsk skatt benyttes til å redusere skatt på innenlands inntekt. Unntaket får derfor ikke anvendelse på selskap hjemmehørende i Norge.

Etter lovforslaget § 4-2 sjette ledd kan en utsatt skattefordel som skyldes et underskudd samme år, og som er beregnet basert på en skattesats som er lavere enn 15 prosent, omregnes med en skattesats på 15 prosent. Denne bestemmelsen tilsvarer modellreglene

artikkel 4.4.3. Bakgrunnen for bestemmelsen er at den beregnede utsatte skattekostnaden ellers ikke ville være stor nok til å skjerme en inntekt av samme størrelse som underskuddet.

Det følger av lovforslaget § 4-2 syvende ledd at utsatt skatteforpliktelse som ikke er betalt innen fem år, skal tilbakeføres. Tilbakeføringen gjøres ved en reduksjon av de omfattede skattene i det opprinnelige året den utsatte skattekostnaden ble regnet med. Den effektive skattesatsen og suppleringskatten for det året skal beregnes på nytt i samsvar med lovforslaget § 5-4 første ledd.

Tilbakeføring etter § 4-2 syvende ledd forutsetter at konsernet følger med på om en beregnet utsatt skatteforpliktelse blir betalt eller reversert. Dersom en skatteforpliktelse som har blitt tilbakeført etter § 4-2 syvende ledd likevel blir betalt et senere år, skal den tas med ved beregningen av utsatt skatt for betalingsåret, jf. lovforslaget § 4-2 tredje ledd b og modellreglene artikkel 4.4.2 (a).

Blant annet for å begrense den administrative byrden for konsernene, fastsetter lovforslaget § 4-2 åttende ledd unntak fra tilbakeføringsplikten for noen typer midlertidige forskjeller. Disse unntakene er angitt i åttende ledd bokstavene a til i.

Storbedriftenes skatteforum har bedt om at det blir avklart om «utsatt skatt» knytter seg til en aggregert størrelse eller til de enkelte midlertidige forskjeller som oppstår per eiendel, begivenhet og/eller nasjonal lovregel.

Problemstillingen er spesielt relevant for regelen om tilbakeføring. Departementet bemerker at spørsmålet foreløpig ikke er avklart av Inclusive Framework i form av en administrativ veiledning. Departementet har derfor ikke mulighet for å gi noen nærmere avklaring nå.

Storbedriftenes skatteforum har bedt departementet avklare når en tilbakeføring etter lovforslaget § 4-2 syvende ledd, skal gjennomføres i tilfeller hvor man etter tre år finner det sannsynlig at den utsatte skatteforpliktelsen ikke vil bli betalt innen fem år. Etter departementets vurdering vil det i en slik situasjon først foreligge tilbakeføringsplikt etter utgangen av det femte året.

Flere av høringsinstansene ønsker veiledning om hvordan midlertidige forskjeller etablert med grunnlag i norske skatteregler skal behandles etter suppleringskattereglene. I det følgende gir departementet en orientering om hvordan de vanligste midlertidige forskjellene skal behandles:

Driftsmidler: Utsatt skatteforpliktelse på midlertidige forskjeller knyttet til fysiske driftsmidler er unntatt fra tilbakeføringsplikten etter lovforslaget § 4-2 syvende ledd. Dette omfatter i utgangspunktet alle driftsmidler som vanligvis henføres til samlesaldoene i skatteloven § 14-41 første ledd a og c-j. Det vil også omfatte utsatt skatteforpliktelse på midlertidige forskjeller som er knyttet til fysiske driftsmidler som skattemessig avskrives lineært eller etter andre metoder.

Gevinst- og tapskonto: Utsatt skatteforpliktelse knyttet til gevinst- og tapskonto er ikke unntatt fra tilbakeføring etter lovforslaget § 4-2 åttende ledd. Grunnen til det er at konsernet ikke lenger eier eiendelene som den utsatte skatteforpliktelsen knytter seg til.

Regnskapsmessig er gevinst eller tap ført i inneværende år, mens det skatterettslig tillates fordeling over flere år. Det må derfor holdes oversikt over de midlertidige forskjellene på gevinst- og tapskonto slik at tilbakeføringsplikten etter lovforslaget § 4-2 syvende ledd kan overholdes, med mindre regelen om ukrevd avsetning i lovforslaget § 4-2 første ledd b blir brukt.

Langsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta: Flere høringsinstanser har etterspurt en avklaring av om fritaket fra tilbakeføringsplikt etter lovforslaget § 4-2 åttende ledd f, jf. modellreglene artikkel 4.4.5 (f), omfatter urealiserte valutagevinster på langsiktige fordringer og gjeld som skal periodiseres etter skatteloven § 14-5 femte ledd. Departementet viser til at unntaket fra tilbakeføringsplikt i bokstav f gjelder generelt hvor det er utsatt skatteforpliktelse som følge av netto urealisert gevinst på valuta. Dette inkluderer tilfeller hvor skattyter etter skatteloven § 14-5 femte ledd har valgt å utsette periodiseringen av urealisert valutagevinst.

Andre midlertidige forskjeller som ikke omfattes av unntaket for tilbakeføring: En utsatt skatteforpliktelse som ikke er reversert og som ikke blir betalt i løpet av de fem påfølgende regnskapsårene, skal tilbakeføres i den utstrekning den ble hensyntatt i justeringen for utsatt skatt for en konsernenhet, med mindre den er unntatt fra tilbakeføring etter lovforslaget § 4-2 åttende ledd. Et eksempel på dette kan være langsiktige tilvirkningskontrakter med regnskapsmessig løpende inntektsføring og skattemessig utsatt inntektsføring. Konsernet må holde oversikt over eventuelle slike midlertidige forskjeller som enheten har, for å kunne gjennomføre tilbakeføring.

Finansielle instrumenter: Storbedriftenes skatteforum og Finans Norge har bedt om en avklaring av utsatt skatt knyttet til finansielle instrumenter, herunder i hvilken grad midlertidige forskjeller knyttet til ulike finansielle instrumenter er omfattet av tilbakeføringsplikten. Departementet viser i denne forbindelse til lovforslaget § 4-2 åttende ledd e, som unntar utsatt skatteforpliktelse knyttet til regnskapsføring til virkelig verdi ved urealisert netto gevinst, fra tilbakeføringsplikten. Denne bestemmelsen gjelder ikke når konsernenheten har valgt å benytte særregelen om bruk av realisasjonsprinsippet i lovforslaget § 3-2 femte ledd.

Betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon: Storbedriftenes skatteforum har bedt Finansdepartementet klargjøre om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon etter skatteloven § 14-70 skal behandles som en permanent eller midlertidig forskjell. Departementet viser til at behandlingen etter suppleringskatteloven vil bero på om skattefritaket er behandlet som en midlertidig eller permanent forskjell i det aktuelle konsernregnskapet.

Storbedriftenes skatteforum har uttalt at ufrivillig realisasjon av formuesobjekt bør kunne likestilles med salg, slik at unntaket for tilbakeføring i lovforslaget § 4-2 åttende ledd h får anvendelse. Modellreglene bruker begrepet «gains from sale». Departementet viser til at dette begrepet ikke kan anses utvidet i kommentarene til modellreglene eller publisert administrativ veiledning. Hensynet til en enhetlig forståelse av modellregelverket tilsier derfor at ufrivillig realisasjon ikke skal være omfattet av bokstav h, så lenge den ufrivillige realisasjonen ikke innebærer et salg.

8.4.3 Utsatt skatt i overgangsår (lovforslaget § 4-3)

Lovforslaget § 4-3 første ledd regulerer justeringen for utsatt skatt det første året konsernet er omfattet av reglene om suppleringskatt i en jurisdiksjon. Etter bestemmelsen kan konsernet hensynta utsatt skattefordel og -forpliktelse som har oppstått i tidligere år. Verdiene må imidlertid omregnes til å være basert på en skatteverdi på 15 prosent.

Etter bestemmelsens andre ledd skal konsernet ikke ta hensyn til utsatte skattefordeler som er basert på transaksjoner som har funnet sted etter 30. november 2021 og som gjelder forhold som er unntatt fra beregningen av justert resultat.

Bestemmelsens tredje ledd gjelder eiendeler som er overført mellom konsernenheter i perioden mellom 30. november 2021 og det første regnskapsåret det beregnes suppleringskatt for den overdragende enheten. Utsatt skattefordel og -forpliktelse knyttet til disse eiendelene, med unntak av varelager, settes til den overdragende konsernhetens bokførte verdi.

Lovforslaget § 4-3 tilsvarer artikkel 9.1 i modellreglene.

8.4.4 Valgadgang ved underskudd (lovforslaget § 4-4)

Lovforslaget § 4-4, jf. modellreglene artikkel 4.5, regulerer et valg om å benytte justert underskudd for beregning av utsatt skattefordel, i stedet for å justere for utsatt skatt etter lovforslaget § 4-2. Et slikt valg innebærer en forenkling, ettersom konsernet ikke behøver å beregne en justering for utsatt skatt. Valget vil kunne påvirke beregningen av effektiv skattesats og suppleringskatt.

Et valg om bruk av justert underskudd må tas i den første informasjonsmeldingen om suppleringskatt konsernet leverer for den enkelte jurisdiksjonen. Valget innebærer at det beregnes en utsatt skattefordel på justert underskudd. Den utsatte skattefordelen skal tilsvare 15 prosent av det justerte underskuddet. En slik utsatt skattefordel skal beregnes for hvert år der det er samlet justert underskudd i jurisdiksjonen. Når det eventuelt kommer år med overskudd, skal den utsatte skattefordelen regnes med i justert skatt med et slikt beløp at det justerte overskuddet skjermes. Resten av den utsatte skattefordelen fremføres videre frem til hele skattefordelen er brukt opp.

8.4.5 Endringer etter levering av informasjonsmelding for suppleringskatt

Endring av skattefastsettingen for et tidligere inntektsår kan ha betydning for beregningen av effektiv skattesats og suppleringskatt for inneværende år. Slike tilfeller er regulert i modellreglene art. 4.6.1. Departementet legger opp til å gi tilsvarende bestemmelser i forskrift.

Dette kan eksempelvis gjelde tilfeller hvor skatten fastsatt for et tidligere år er redusert etter ny egenfastsetting, eller økt som følge av et endringsvedtak.

Dersom endringen innebærer at skatten for det tidligere året øker, skal økningen av skatten legges til skattekostnaden ved beregningen av justert skatt for inneværende år. Innebærer endringen derimot at skatten reduseres, blir konsekvensen at den effektive skattesatsen og

suppleringskatten for det tidligere året må beregnes på nytt i samsvar med lovforslaget § 5-4 om etterberegnet suppleringskatt. Om nødvendig, må det også gjennomføres nye beregninger for mellomliggende regnskapsår. Økningen i suppleringskatten for tidligere år som følge av nye beregninger, skal utgjøre etterberegnet suppleringskatt for inneværende år. Dersom den samlede reduksjonen av skatt for tidligere år utgjør reduksjon i justert skatt på mindre enn 1 million euro, kan konsernet likevel velge å redusere inneværende års justerte skatt i stedet for å gjøre nye beregninger for tidligere år.

Modellreglene artikkel 4.6.2 regulerer tilfeller der en jurisdiksjon setter ned den nasjonale skattesatsen til under 15 prosent. Da oppstår det et avvik mellom den utsatte skattekostnaden som ble beregnet etter den opprinnelige satsen og det lavere beløpet som faktisk blir betalt. Denne forskjellen skal behandles på samme måte som endring av skatten for tidligere år. Tilsvarende skal en økning i skattesatsen opp mot minimumssatsen håndteres på linje med en skatteøkende endring.

Modellreglene artikkel 4.6.3 regulerer en situasjon hvor det har blitt beregnet utsatt skatt, og hvor skattesatsen senere har blitt hevet, slik at betalingen blir gjort med et høyere beløp enn den beregnede utsatte skatten. I slike tilfeller vil beregningen av omfattet skatt for det tidligere regnskapsåret bli korrigert.

Det følger videre av en bestemmelse i modellreglene artikkel 4.6.4, at dersom mer enn 1 million euro i betalbar skatt ikke er betalt innen tre år etter utgangen av regnskapsåret, må effektiv skattesats og suppleringskatt for det regnskapsåret den betalbare skatten gjelder, beregnes på nytt, uten den ubetalte skatten.

Departementet vil gi bestemmelser svarende til modellreglene artikkel 4.6.2 til 4.6.4 i forskrift.

9 Beregning av suppleringskatt

9.1 Oversikt

I dette kapittelet gjennomgås kapittel 5 *Beregning av suppleringskatten* i lovforslaget. Dette tilsvarer for det første kapittel 5 i modellreglene, som gir detaljerte regler for når og hvordan suppleringskatten skal beregnes. I hovedtrekk går disse reglene ut på å fastslå om skattesatsen i en jurisdiksjon er lavere enn 15 prosent, og i så fall beregne en samlet suppleringskatt for jurisdiksjonen. Denne fordeles deretter til de enkelte konsernenhetene der, før den belastes et morselskap etter skatteinkluderingsregelen.

For å komme frem til endelig suppleringskatt er det nødvendig å beregne en rekke størrelser. Utregningen kan sees som en femtrinnsprosess. Første trinn er å beregne den effektive skattesatsen for en jurisdiksjon. Dersom den effektive skattesatsen er lavere enn 15 prosent (minimumsskattesatsen), må det som trinn 2 beregnes en suppleringskattesats for jurisdiksjonen. Tredje trinn er beregning av skattegrunnlaget for jurisdiksjonen, mens fjerde trinn er å beregne den samlede suppleringskatten for jurisdiksjonen. I femte trinn fordeles den samlede suppleringskatten på de enkelte konsernenhetene i jurisdiksjonen. Fordelingen mellom konsernenhetene skjer på grunnlag av disses andel av det aggregerte justerte overskuddet i jurisdiksjonen for det relevante regnskapsåret. De fem trinnene er regulert i lovforslaget §§ 5-1 til 5-4 og gjennomgås i punkt 9.4.1.

Det er den suppleringskatten som endelig er fordelt til en konkret konsernenhet i jurisdiksjonen, som til slutt belastes et morselskap etter reglene i §§ 2-1 til 2-5, jf. omtale i kapittel 6.

Modellreglene kapittel 5 gir unntak fra plikten til å beregne suppleringskatt for inntekt og resultat som anses som bagatellmessig. I lovforslaget foreslås dette regulert i § 5-5, se omtale i punkt 9.4.2.

Selv om suppleringskatten i utgangspunktet beregnes samlet for alle konsernenhetene i en jurisdiksjon, og deretter fordeles mellom disse, er det enkelte typer konsernenheter som er undergitt særregler og får beregnet suppleringskatt på en frittstående basis, eller som del av en mindre gruppe konsernenheter. Dette gjelder statsløse konsernenheter, minoritetseide konsernenheter, investeringsenheter/forsikringsinvesteringer og felleskontrollert virksomhet. Beregningene for statsløse konsernenheter er omtalt i dette kapittelet, mens minoritetseide konsernenheter er særskilt omtalt i punkt 9.4.3. For minoritetseide konsernenheter foreslås en egen bestemmelse i suppleringskatteloven § 5-6. Særreglene for felleskontrollert virksomhet og investeringsenheter/forsikringsinvesteringer er i modellreglene og lovforslaget regulert utenfor kapittel 5. Disse blir behandlet i kapittel 10 og 11 i denne proposisjonen.

Lovforslaget kapittel 5 omfatter for det andre såkalte Safe Harbour-regler, tilsvarende artikkel 8.2 i modellreglene. Disse er ment å redusere etterlevelseskostnadene for konsernene som omfattes av regelverket, og åpner for å sette suppleringskatten for en jurisdiksjon til null på nærmere vilkår. Lovforslaget § 5-7 gir departementet fullmakt til å

fastsette Safe Harbour-regler som godkjennes av Inclusive Framework, jf. nærmere omtale i punkt 9.4.4.

9.2 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet å innta reglene om beregning av suppleringskatt i lovutkastet §§ 20-40 til 20-45, med tilhørende forskriftsbestemmelser. Safe Harbour-regler var regulert i lovutkastet § 20-46 med tilhørende forskriftsbestemmelser. Safe Harbour-reglene var omtalt som regler om «forenklet beregning» i høringsnotatet.

9.3 Høringsinstansenes merknader

Skatteetaten har påpekt at det i etterkant av høringen kom ytterligere avklaringer gjennom den administrative veiledningen fra juli 2023, som berører reglene om beregning av suppleringskatt.

Norges Rederiforbund mener at det substansbaserte inntektsfradraget (som reduserer den beregnede suppleringskatten for en jurisdiksjon) også bør omfatte fartøyer og lønnskostnader uavhengig av hvor fartøyet og mannskapet fysisk befinner seg.

Flere av høringsinstansene har også hatt merknader til gjennomføringen av Safe Harbour-reglene. *Deloitte Advokatfirma AS* peker på at Safe Harbour-reglene er viktige for å redusere konsernenes etterlevelseskostnader, og bør derfor gis en så vid utstrekning som mulig. Norske konserner må ikke utsettes for flere rapporteringskrav enn strengt nødvendig.

Advokatforeningen mener reglene bør forenkles der det er mulig uten å bryte med reglenes formål.

Også *Advokatfirmaet Ernst & Young AS* peker på at Safe Harbour-reglene vil være viktige for å lette konsernenes etterlevelseshbyrder.

I tillegg til uttalelsene som gjelder Safe Harbour-reglene, er det gitt enkelte merknader til beregningsreglene av mer teknisk karakter. Disse er omtalt i punkt 9.4.4.

9.4 Vurderinger og forslag

9.4.1 Beregningsmetoden (lovforslaget §§ 5-1 til 5-4)

Departementet foreslår i denne proposisjonen bestemmelser om beregning av suppleringskatt som etter sitt innhold ligger nær opp til de tilsvarende bestemmelsene i høringsforslaget. Bestemmelsene foreslås inntatt i suppleringskatteloven §§ 5-1 til 5-4, med utfyllende detaljer i forskrift. Sammenlignet med forslaget i høringsnotatet, er bestemmelsene noe redaksjonelt omarbeidet. Materielt sett er det kommet flere avklaringer og endringer i etterkant av departementets høringsnotat. Disse kom i den administrative veiledningen fra juli 2023, og er omtalt løpende hvor det er relevant. Avklaringene foreslås inntatt i forskrift og påvirker i liten grad forslaget til lovtekst sammenlignet med forslaget i høringsnotatet. Ved anvendelsen av kapittel 5, skal statsløse konsernenheter behandles

isolert, det vil si som om de var den eneste konsernenheten i en egen jurisdiksjon. Dette er presisert i lovforslaget § 5-2 fjerde ledd.

Reglene om beregning av suppleringskatt kan skisseres som en femtrinnsprosess:

Trinn 1 og 2: Beregning av den effektive skattesatsen og suppleringskattesatsen

Etter suppleringskatteloven § 5-2, skal det beregnes en effektiv skattesats for konserner hvert regnskapsår, og for hver jurisdiksjon hvor det har konsernenheter og samlet overskudd. Dersom den effektive skattesatsen er lavere enn 15 prosent, skal det beregnes suppleringskatt for jurisdiksjonen, jf. suppleringskatteloven § 5-1. Suppleringskattesatsen utgjør differansen i prosentpoeng mellom 15 prosent og den effektive skattesatsen i jurisdiksjonen.

Den effektive skattesatsen beregnes ved å først summere de justerte skattene til samtlige konsernenheter i jurisdiksjonen. Denne summen deles deretter på det samlede overskuddet til konsernenhetene i jurisdiksjonen.

Den effektive skattesatsen kan i særlige tilfeller være negativ. Dette kan igjen gi en suppleringskattesats som langt overstiger 15 prosent. Slike situasjoner kan oppstå på to ulike måter. For det første i tilfeller hvor det i regnskapsåret er et samlet underskudd i jurisdiksjonen. Behandlingen av slike tilfeller er nærmere beskrevet i punkt 8.4.6.

For det andre kan det skje i situasjoner hvor det er et samlet overskudd i jurisdiksjonen i regnskapsåret. Den beregnede justerte skatten behandles da som en overskytende negativ skattekostnad. Denne skal behandles etter prosedyren som er nærmere beskrevet i lovforslaget § 4-1 femte ledd, jf. også nærmere omtale i punkt 8.4.6. I den administrative veiledningen fra februar 2023 er det lagt til grunn at justerte skatter settes til null i regnskapsåret en slik overskytende negativ skattekostnad oppstår. I så fall blir den effektive skattesatsen satt til null, slik at suppleringskattesatsen vil bli 15 prosent. Det samlede overskuddet vil dermed ilegges en suppleringskatt på 15 prosent.

Trinn 3: Beregning av det overskytende skattegrunnlaget

Skattegrunnlaget for suppleringskatteformål omtales i den norske lovteksten som det overskytende skattegrunnlaget, jf. suppleringskatteloven § 5-1 andre ledd bokstav b. Dette utgjør det samlede overskuddet for konsernenhetene i jurisdiksjonen, fratrasket et substansbasert inntektsfradrag. Det substansbaserte inntektsfradraget er regulert i lovforslaget § 5-3.

Det samlede overskuddet utgjør den positive summen (hvis noen) av konsernenhetene i jurisdiksjonen sine justerte overskudd, fratrasket summen av deres eventuelle justerte underskudd. Overskudd og underskudd tilsvarer her de justerte resultatene for konsernenhetene som beregnet etter reglene i suppleringskatteloven kapittel 3, jf. nærmere omtale ovenfor.

Det substansbaserte inntektsfradraget beregnes samlet for alle konsernenhetene i jurisdiksjonen. Dette består av to komponenter: En prosentandel av konsernenhetenes

lønnskostnader, og en prosentandel av konsernenhetenes bokførte verdi av enkelte kvalifiserende fysiske eiendeler. Modellregelverket gir detaljerte regler om hva som kvalifiserer som lønnskostnader og fysiske eiendeler. Departementet foreslår å innta hovedelementene i det substansbaserte inntektsfradraget i suppleringskatteloven, og regulere detaljene i forskrift. Dette fradraget er inntatt i modellregelverket for å skjerme en viss avkastning på substansiell aktivitet fra suppleringskatt, og lønnskostnader og enkelte fysiske eiendeler ble ansett som et akseptabelt mål på substansiell aktivitet, fordi dette er mindre mobile innsatsfaktorer i virksomhet og dermed mindre eksponert for skatteplanlegging.

Som lønnskostnader regnes et bredt spekter av ytelser som gir den enkelte ansatte en direkte og personlig fordel. Dette omfatter blant annet ordinær lønn, naturalytelser, aksjebasert vederlag, bonuser, samt pensjonsinnbetalinger og obligatoriske bidrag til offentlige trygdeordninger. Det omfatter også skatter på lønn (som for eksempel arbeidsgiveravgift). Kostnadene kan være knyttet til både hel- og deltidsansatte, samt innleid personell (fysiske personer) som utfører arbeid under innleierens styring og kontroll.

Lønnskostnadene baseres på beløpet som er regnskapsmessig utgiftsført for det aktuelle regnskapsåret. Som lønnskostnader regnes ikke tilsvarende kostnader som er balanseført på den bokførte verdien av fysiske eiendeler. Slike kostnader vil i stedet fremkomme ved beregningen av den bokførte verdien av konsernenhetens kvalifiserende fysiske eiendeler. Lønnskostnader som er balanseført på *andre* fysiske eiendeler, herunder varelager, inkluderes i lønnskostnadene ved beregningen av fradraget.

De fysiske eiendelene som inngår ved beregningen, er for det første eiendom, anlegg og annet utstyr som brukes til produksjon eller levering av varer og tjenester, herunder administrative funksjoner. Dette inkluderer blant annet tomter, bygninger, datautstyr, kontorutstyr og kjøretøy, samt leietakers bruksrett til slike. At leietakers bruksrett er medtatt, sikrer nøytral behandling av eiendeler som henholdsvis eies og leies. For det andre omfattes naturressurser, som eksempelvis olje- og gassfelt og hogstfelt. Til slutt omfattes lisenser og lignende tillatelser gitt av offentlige myndigheter til å bruke fast eiendom eller utnytte naturressurser, forutsatt at utnyttelsen innebærer vesentlige investeringer i fysiske eiendeler. Slike lisenser inngår i beregningen selv om de er balanseført som immaterielle eiendeler. Dersom konsernenheten balansefører rettigheter til å kreve gebyrer eller avgifter i tilknytning til retten til å bruke fast eiendom, skal disse holdes utenfor beregningen av fradraget. Verdien av eiendom anskaffet for investeringsformål eller utleie/leasing, eller som besittes i påvente av salg, omfattes ikke. Slike eiendeler anses i liten grad for å reflektere reell økonomisk aktivitet.

Verdien som skal legges til grunn ved beregningen av fradraget, er gjennomsnittet av bokført verdi ved starten og slutten av regnskapsåret som fastsatt ved utarbeidelsen av det øverste morselskapets konsernregnskap, redusert med akkumulerte avskrivninger og nedskrivninger, og tillagt eventuelle balanseførte lønnskostnader for det aktuelle regnskapsåret.

I den administrative veiledningen fra juli 2023, kom det også et mer utførlig regelverk rundt utleide eiendeler, særlig knyttet til operasjonell leasing. Det kom også enkelte andre

presiseringer, herunder at lønnskostnader i form av aksjebasert vederlag inngår i fradraget i den grad de er utgiftsført som lønnskostnader (uavhengig av hvordan de er behandlet ved beregningen av justert resultat). Dette foreslår departementet å regulere nærmere i forskrift.

Hverken lønnskostnader eller verdien av eiendeler som er knyttet til inntekt fra internasjonal skipsfart og tilknyttet virksomhet som er holdt utenfor ved beregningen av konsernenhetens justerte resultat, inngår ved beregningen av det substansbaserte inntektsfradraget.

For både lønnskostnader og verdien av fysiske eiendeler krever modellregelverket en geografisk tilknytning til den aktuelle konsernenheten. For lønnskostnader, kreves det at de er knyttet til ansatte som utfører arbeidet sitt i samme jurisdiksjon som konsernenheten de arbeider for. Fysiske eiendeler må være lokalisert i samme jurisdiksjon som konsernenheten som har eierskap eller bruksrett til dem. Ved utformingen av modellregelverket ble det lagt til grunn at en konsernenhets fysiske eiendeler og ansatte normalt ville befinne seg i samme jurisdiksjon som konsernenheten. Dette vil imidlertid ikke alltid forekomme. I kommentarene til modellreglene ble det derfor varslet at det ville bli arbeidet videre med administrativ veiledning knyttet til slike særtilfeller. En slik klargjøring kom i den administrative veiledningen fra juli 2023. I samsvar med denne, legger departementet til grunn at når den ansatte utfører mer enn 50 prosent av sine oppgaver for konsernet i løpet av regnskapsåret i jurisdiksjonen hvor konsernenheten som er arbeidsgiver er lokalisert, vil denne konsernenheten ha krav på å medregne hele lønnskostnaden for den ansatte ved beregningen av det substansbaserte inntektsfradraget. Hvor den ansatte utfører 50 prosent eller mindre av sine oppgaver for arbeidsgiverkonsernenheten i samme jurisdiksjon som konsernenheten er lokalisert, vil fradraget knyttet til denne ansatte begrenses til andelen av tiden som er tilbrakt der. Det innebærer at en ansatt som eksempelvis bruker 30 prosent av arbeidstiden sin i jurisdiksjonen hvor arbeidsgiveren befinner seg, utløser et fradrag på 30 prosent av lønnskostnadene knyttet til denne ansatte. For fysiske eiendeler skal det gjelde et tilsvarende prinsipp. For eiendeler som er lokalisert i samme jurisdiksjon som konsernenheten mer enn 50 prosent av den relevante tiden, får konsernenheten medregne hele verdien. Er de lokalisert i jurisdiksjonen 50 prosent av tiden eller mindre, reduseres verdien tilsvarende forholdsmessig. Departementet vil innta dette i forskrift.

Denne avklaringen løser ikke fullt ut problematikken som *Norges Rederiforbund* peker på, med tanke på at enkelte eiendeler og ansatte regelmessig vil befinne seg utenfor jurisdiksjonen til konsernenheten de knytter seg til. De mener at fradraget bør omfatte fartøy og mannskap uavhengig av hvor de fysisk befinner seg. Departementet kan likevel ikke se at modellregelverket åpner for dette. I den administrative veiledningen fra juli 2023 ble det også fremhevet at å la enhver tilstedeværelse i en jurisdiksjon gi full uttelling ved beregning av fradraget, kan undergrave regelverket. Samtidig ble det også påpekt at Inclusive Framework vil vurdere en forenklet beregningsmekanisme for næringer som har en vesentlig andel av sine ansatte/eiendeler lokalisert utenfor jurisdiksjonen store deler av regnskapsåret. Skulle en slik beregningsmekanisme bli innført, vil departementet følge opp dette i det norske regelverket.

Etter modellreglene art. 5.3.3, skal det substansbaserte inntektsfradraget i utgangspunktet settes til fem prosent av lønnskostnadene, og fem prosent av den bokførte verdien av de fysiske eiendelene. Etter en overgangsregel i modellreglene art. 9.2, skal prosentandelen likevel være høyere de første årene suppleringskattreglene trer i kraft. For regnskapsår som begynner i 2024, skal prosentandelen være 9,8 for lønnskostnader og 7,8 for bokført verdi av fysiske eiendeler. Denne skal reduseres gradvis frem mot regnskapsår som begynner i 2033. Også disse satsene foreslår departementet å regulere i forskrift.

Et konsern kan velge å helt eller delvis ikke kreve dette fradraget. Det vil i så fall skje ved at den rapporterende konsernenheten unnlater å ta det med ved beregningen av det overskytende skattegrunnlaget for jurisdiksjonen i informasjonsmeldingen for suppleringskatt det enkelte regnskapsår. Dette kan være aktuelt i tilfeller hvor konsernet ser at det substansbaserte inntektsfradraget uansett vil bli så lavt at det ikke svarer seg å bruke ressurser på rapporteringen knyttet til det. Valget kan ikke gjøres om etter at informasjonsmeldingen er levert. Fradraget kan ikke frem- eller tilbakeføres til andre regnskapsår.

Modellregelverket gir videre regler om fordeling av fradraget til konsernenheter som er faste driftssteder og enheter med deltakerfastsetting. For faste driftssteder skal de to komponentene som inngår ved beregningen av fradraget tilsvare de verdiene som inngår i driftsstedets eget regnskap, jf. suppleringskatteloven § 5-3 andre ledd. Lønnskostnader og eiendeler som danner grunnlag for fradrag for driftsstedet, skal ikke medregnes dobbelt. De skal derfor ikke samtidig danne grunnlag for fradrag hos hovedforetaket. Dersom driftsstedet har hatt inntekter som er holdt utenfor ved beregningen av dets justerte overskudd, skal lønnskostnadene og verdien av fysiske eiendeler som inngår ved fradragsberegningen reduseres forholdsmessig med den delen av inntekten som er holdt utenfor.

For enheter med deltakerfastsetting skal fordelingen skje etter samme prinsipper som fordelingen av regnskapsmessig resultat etter lovforslaget § 3-4 jf. nærmere omtale under punkt 7.4.4. Dette er regulert i forslag til suppleringskatteloven § 5-3 tredje ledd. Fordeling etter denne bestemmelsen er kun aktuelt i den grad lønnskostnader og bokført verdi av fysiske eiendeler ikke allerede er fordelt etter § 5-3 andre ledd. For det som eventuelt måtte gjenstå av kostnader/bokført verdi, er det tre ulike fordelingsmåter avhengig av situasjonen. Dersom enheten med deltakerfastsetting også er en skattetransparent enhet for deltakerne (uten å være det øverste morselskapet), skal førstnevnte lønnskostnader og bokførte verdi av fysiske eiendeler, fordeles til den eiende konsernenheten. Dette forutsetter at de ansatte og eiendelene verdiene knytter seg til, er lokalisert i samme jurisdiksjon som den eiende konsernenheten. Fordelingen skjer forholdsmessig, slik at en prosentandel av lønnskostnadene og bokført verdi av fysiske eiendeler fordeles til den eiende konsernenheten. Prosentandelen skal tilsvare andelen enheten er tildelt av regnskapsmessig resultat, jf. forslag til § 5-3 tredje ledd bokstav a. Situasjonen hvor enheten med deltakerfastsetting er det øverste morselskapet, er regulert i tredje ledd bokstav b. I slike tilfeller fordeles lønnskostnadene og den bokførte verdien av de fysiske eiendelene til enheten i den grad de er inkludert i enhetens regnskap, og ikke holdt utenfor ved

beregningen av justert resultat. Lønnskostnader og bokført verdi av fysiske eiendeler som ikke er fordelt etter de foregående reglene, gir ikke grunnlag for fradrag, jf. § 5-3 tredje ledd bokstav c.

Trinn 4: Beregning av suppleringskatten for den enkelte jurisdiksjon

Før man kan beregne suppleringskatten for den enkelte konsernenhet, skal det beregnes en overordnet suppleringskatt samlet for den enkelte jurisdiksjonen. Suppleringskatten for den enkelte jurisdiksjon utgjør suppleringskattesatsen multiplisert med det overskytende skattegrunnlaget, tillagt eventuell etterberegnet suppleringskatt, og fratrasket eventuell kvalifisert nasjonal suppleringskatt. Kvalifisert nasjonal suppleringskatt kan maksimalt redusere suppleringskatten til null. I den grad den kvalifiserte nasjonale suppleringskatten overstiger den ordinære suppleringskatten, vil ikke dette medføre noen refusjon eller kunne krediteres i ordinær suppleringskatt etterfølgende regnskapsår.

Kvalifisert nasjonal suppleringskatt er nærmere omtalt under punkt 6.3. Som nevnt der, kommer det betalbare beløpet under en kvalifisert nasjonal suppleringskatt til fradrag ved beregningen av den ordinære suppleringskatten for jurisdiksjonen. Det innebærer at jurisdiksjonen hvor konsernenhetene er lokalisert bevarer førsteretten til å skattlegge aktiviteten der. Det er et krav at den kvalifiserte nasjonale suppleringskatten faktisk blir betalt for at den skal kunne fradras i suppleringskatten for jurisdiksjonen. Innholdet i dette kravet ble nærmere presisert i den administrative veiledningen fra juli 2023. En ilagt kvalifisert nasjonal suppleringskatt skal ikke fradras dersom konsernet direkte eller indirekte bestrider den nasjonale suppleringskatten i en rettslig eller administrativ prosess. Det samme gjelder hvor skatteadministrasjonen i den illeggende jurisdiksjonen fastslår at skatten ikke kan fastsettes eller innkreves basert på konstitusjonelle skranker, annet lovverk med forrang, eller basert på en avtale mellom myndighetene i jurisdiksjonen som begrenser konsernets skatteplikt, som for eksempel en investeringsavtale. En eventuell kvalifisert nasjonal suppleringskatt som ikke anses som betalbar, skal medregnes og fradras i det regnskapsåret den knytter seg til, når kravet er betalt og ikke lenger omstridt. Departementet vil gi forskriftsbestemmelser om dette.

Etterberegnet suppleringskatt er foreslått regulert i suppleringskatteloven § 5-4. Dette er noe som kan oppstå når den effektive skattesatsen for ett eller flere regnskapsår endres etter såkalte «ETR Adjustment Articles». Den effektive skattesatsen er én av flere komponenter som inngår i beregningen av suppleringskatt. Endringer i denne kan derfor også gi endringer i den beregnede suppleringskatten etter §§ 5-1 til 5-3 for de relevante foregående regnskapsårene. Leder dette til en økt suppleringskatt, skal denne behandles som etterberegnet suppleringskatt og fordeles på konsernenhetene i den aktuelle jurisdiksjonen, jf. suppleringskatteloven § 5-4 første ledd. Det skal ikke gjøres endringer i fastsettingen av suppleringskatten for de tidligere årene, eller leveres noen endret informasjonsmelding som følge av dette. I stedet belastes den etterberegnete suppleringskatten konsernenhetene i den aktuelle jurisdiksjonen i det regnskapsåret den nye beregningen skjer. Denne løsningen er valgt av administrative grunner og hensynet til enklere etterlevelse.

Fordi etterberegnet suppleringskatt skal henføres til det regnskapsåret hvor den nye beregningen gjøres, kan det oppstå tilfeller der den etterberegnete suppleringskatten belastes i et regnskapsår hvor konsernet ikke har noe samlet overskudd i den aktuelle jurisdiksjonen. Lovforslaget § 5-4 andre ledd regulerer denne situasjonen. I samsvar med modellregelverket skal det justerte overskuddet til konsernenhetene i jurisdiksjonen i så fall oppjusteres etter § 2-4 andre ledd tilsvarende den etterberegnete suppleringskatten delt på 15 prosent. Denne oppjusteringen etter § 2-4 andre ledd er nødvendig, fordi morselskapets andel av suppleringskatten knytter seg til morselskapets andel av konsernenhetens overskudd. Et eventuelt justert underskudd i regnskapsåret ses det bort ifra. På denne måten kan den etterberegnete suppleringskatten belastes et morselskap etter skatteinkluderingsregelen til tross for at det ikke er noe overskudd i jurisdiksjonen det aktuelle regnskapsåret.

Tredje ledd i § 5-4 regulerer situasjonen hvor etterberegnet suppleringskatt oppstår på grunn av særregelen i § 4-1 femte ledd. Dette vil typisk være situasjoner hvor det ikke er noe samlet overskudd i jurisdiksjonen i regnskapsåret, og en konsernenhet har en utsatt skattefordel som skyldes en permanent forskjell som har oppstått i samme regnskapsår. Slike fordeler som oppstår på grunn av permanente forskjeller nøytraliseres ved at det etterberegnes suppleringskatt samme regnskapsår. Plikten til å betale etterberegnet suppleringskatt i slike situasjoner følger av § 4-1 femte ledd, mens § 5-4 tredje ledd regulerer *hvilke konsernenheter* denne skal fordeles til. I samsvar med modellregelverket er dette konsernenheter med justerte skatter som er negative og mindre enn enhetens resultat multiplisert med 15 prosent. Beløpet (den etterberegnete suppleringskatten) som ilegges den enkelte konsernenhet, beregnes ved å først multiplisere den enkelte konsernenhetens justerte resultat med minimumsskattesatsen (15 prosent), og deretter trekke fra justerte skatter. Videre fastslår bestemmelsen at konsernenheter som ilegges etterberegnet suppleringskatt etter denne, skal anses for å ha et justert overskudd (positivt resultat) etter § 2-4 andre ledd som tilsvarer den ilagte suppleringskatten delt på 15 prosent. I likhet med det som gjelder etter § 5-4 andre ledd, er dette nødvendig for å bestemme fordelingen av suppleringskatt hos morselskapene.

Departementet vil bemerke at konsernenheter kan få økt sitt justerte overskudd knyttet til § 2-4 andre ledd etter både § 5-4 andre og tredje ledd. Det justerte overskuddet for konsernenhetene anses da for å utgjøre summen av det justerte overskuddet etter både andre og tredje ledd.

Til slutt fastslår § 5-4 fjerde ledd at konsernenheter som ilegges etterberegnet suppleringskatt, skal anses som underbeskattede konsernenheter etter reglene i §§ 2-1 til 2-5.

Trinn 5: Beregning av suppleringskatten for den enkelte konsernenhet

Etter at den totale suppleringskatten for den enkelte jurisdiksjonen er klarlagt, må denne fordeles på de enkelte konsernenhetene der. Departementet foreslår å regulere dette i suppleringskatteloven § 5-1 tredje ledd.

Suppleringskatten for jurisdiksjonen fordeles kun til konsernenheter med justert overskudd det aktuelle regnskapsåret. Fordelingen skjer ut fra disse konsernenhetens forholdsmessige andel av summen av alt justert overskudd i jurisdiksjonen. Eventuelle konsernenheter med justert underskudd i samme periode, får ikke suppleringskatt fordelt til seg.

Summen av alt justert overskudd i denne sammenhengen, er en annen størrelse enn samlet overskudd. Sistnevnte reflekterer både over- og underskudd. Summen av alt justert overskudd finnes ved å legge sammen det justerte overskuddet til hver enkelt konsernenhet i overskuddsposisjon.

Eventuell etterberegnet suppleringskatt vil allerede være medregnet i den samlede suppleringskatten for jurisdiksjonen, jf. § 5-1 andre ledd. Med unntak for suppleringskatt som oppstår etter § 4-1 femte ledd, og som istedenfor fordeles mellom konsernenhetene etter § 5-4 tredje ledd, vil etterberegnet suppleringskatt dermed inngå i beregningen av suppleringskatten for den enkelte konsernenhet etter § 5-1 tredje ledd. Det er imidlertid gitt en særregel for fordelingen av suppleringskatten i regnskapsår hvor det oppstår etterberegnet suppleringskatt etter § 5-4 første ledd, men hvor det ikke er noe samlet overskudd for jurisdiksjonen. I så fall skal suppleringskatten fordeles etter prinsippene i § 5-1 tredje ledd, men basert på konsernenhetenes justert overskudd i de tidligere regnskapsårene som den nye beregningen etter § 5-4 første ledd knytter seg til, jf. § 5-1 fjerde ledd. Det kan dermed oppstå etterberegnet suppleringskatt etter to ulike regler for samme regnskapsår, som fordeles mellom konsernenhetene etter ulike metoder.

Når suppleringskatten for den enkelte konsernenhet i jurisdiksjonen for det aktuelle regnskapsåret er beregnet, er det denne som til slutt belastes dets morselskap etter skatteinkluderingsregelen som omtalt i kapittel 6.

9.4.2 Unntak for bagatellmessig inntekt og resultat (lovforslaget § 5-5)

I samsvar med modellreglene åpner suppleringskatteloven § 5-5 for at suppleringskatten for en jurisdiksjon kan settes til null dersom konsernets samlede inntekt og resultat der er lav et regnskapsår. Dette innebærer at berørte konserner ikke trenger å bruke ressurser på å beregne suppleringskatt i jurisdiksjoner hvor suppleringskatten uansett ville blitt relativt lav.

Dette unntaket gjelder når et konserns gjennomsnittlige samlede inntekt i jurisdiksjonen er mindre enn 10 millioner euro, og gjennomsnittlig samlet resultat er mindre enn én million euro, jf. § 5-5 første ledd. Dette er terskelbeløp, og ikke bunnfradrag. Er omsetning og samlet overskudd så vidt over grenseverdiene, beregnes det dermed suppleringskatt på hele inntekten i jurisdiksjonen. Gjennomsnittet beregnes basert på det inneværende og de to foregående regnskapsårene.

Unntaksbestemmelsen i § 5-5 omfatter ikke statsløse konsernenheter eller investeringsenheter. Slike enheter får beregnet suppleringskatt separat, og ikke samlet med øvrige konsernenheter i en jurisdiksjon. Fordi det uansett måtte gjøres egne beregninger for disse enhetene, ville unntaksbestemmelsen ikke gitt en slik forenkling som er formålet med

bestemmelsen. Siden slike enheter ikke kan påberope seg unntaksbestemmelsen, skal omsetning og justert resultat for slike konsernenheter heller ikke medregnes ved beregningen av om terskelbeløpene er overskredet, jf. andre ledd.

Den rapporterende konsernenheten velger årlig om unntaket skal påberopes for en jurisdiksjon.

Departementet foreslår å gi utfyllende bestemmelser i forskrift, herunder om tilfeller hvor endringer i etterfølgende regnskapsår øker eller reduserer noen av størrelsene som inngår i terskelbeløpet. I likhet med den effektive skattesatsen og suppleringskatt, kan justert inntekt og overskudd for en jurisdiksjon for et tidligere regnskapsår endres senere etter enkelte bestemmelser. Dersom en slik endring for eksempel øker en konsernenhets inntekt for et tidligere regnskapsår, kan dette gjøre at den gjennomsnittlige samlede inntekten for jurisdiksjonen øker, slik at terskelbeløpet blir overskredet for ett eller flere tidligere regnskapsår. Modellreglene legger da opp til at unntaket faller bort for de tidligere regnskapsårene. I slike situasjoner må den rapporterende konsernenheten innberette nødvendig ny informasjon i informasjonsmeldingen for den relevante jurisdiksjonen. Modellreglene legger derimot opp til at etterfølgende reduksjoner av inntekt/resultat ikke medfører at unntaket får anvendelse for en jurisdiksjon bakover i tid. Det er med andre ord kun i situasjoner hvor det er til skattyters ugunst at unntakets anvendelse endres bakover i tid.

9.4.3 Særregler for minoritetseide konsernenheter (lovforslaget § 5-6)

Modellregelverket inneholder særregler for minoritetseide konsernenheter, det vil si konsernenheter hvor det øverste morselskapet har 30 prosent eller mindre av eierinteressen, men likevel har den kontrollerende eierinteressen. Departementet foreslår å innta disse reglene i suppleringskatteloven § 5-6.

Utgangspunktet i reglene om beregning av suppleringskatt, er at man først ser alle konsernenheter i en jurisdiksjon under ett, og finner total suppleringskatt for jurisdiksjonen. Suppleringskatten fordeles deretter til den enkelte konsernenhet. Reglene i § 5-6 fraviker dette ved å oppstille særskilte regler for konsernenheter hvor det øverste morselskapets eierinteresse er maksimalt 30 prosent, men hvor morselskapet likevel har kontroll. For disse konsernenhetene skal det gjennomføres en egen, separat beregning av suppleringskatten.

Både § 5-6 første og andre ledd fastslår at beregningen av effektiv skattesats og suppleringskatt for en jurisdiksjon etter suppleringskatteloven kapittel 3 til 7 (som tilsvarende modellreglene kapittel 3 til 7 og artikkel 8.2), skal gjøres på en særskilt måte for minoritetseide konsernenheter. Beregningen skal gjøres isolert for slike konsernenheter, og ikke samlet på jurisdiksjonsnivå. Videre presiseres det at slike konsernenheters justerte skatter og justerte resultater skal holdes utenfor ved beregningen av konsernets effektive skattesats og samlede overskudd for jurisdiksjonen. Forskjellen er at første og andre ledd regulerer noe ulike situasjoner. Mens første ledd regulerer situasjonen for et minoritetseid underkonsern, regulerer andre ledd situasjonen for minoritetseide konsernenheter som ikke er del av et minoritetseid underkonsern.

Departementet foreslår å definere minoritetseid konsernenheter og underkonserner i forskrift. Definisjonen er kompleks, og hviler på flere underdefinisjoner som til sammen er nødvendige for å fastslå når det foreligger et minoritetseid underkonsern.

9.4.4 Safe Harbour-regler (lovforslaget § 5-7)

Departementet foreslår en forskriftshjemmel i suppleringskatteloven § 5-7 som gir departementet myndighet til å fastsette såkalte Safe Harbour-regler som godkjennes av Inclusive Framework. Safe Harbour-reglene var i høringsnotatet omtalt som «regler om forenklet beregning». Departementet ser at dette kan være en noe upresis terminologi, og foreslår derfor å omtale disse som Safe Harbour-regler. Departementet antar at dette vil være mer gjenkjennelig og oversiktlig for brukerne av regelverket.

Forslaget har sammenheng med artikkel 8.2 i modellreglene, som åpner for at det i det videre arbeidet med modellregelverket kan gis Safe Harbour-regler som en del av suppleringskatteregelverket. Dette er regler som er ment å forenkle og redusere administrasjons- og etterlevelseskostnader for både skattyterne og skatteadministrasjonene. Hittil er det gitt tre Safe Harbour-regler gjennom Inclusive Framework, og det kan også komme flere.

Departementet foreslår å regulere dette i forskrift, slik at eventuelle nye Safe Harbour-regler kan implementeres i internretten raskere. Av hensyn til sammenhengen og oversikten i regelverket, og dersom det skulle være behov for endringer i de eksisterende Safe Harbour-reglene, foreslår departementet også de eksisterende reglene av denne typen inntas i forskrift. To av de tre eksisterende reglene blir omtalt under. Den tredje Safe Harbour-regelen gjelder skattefordelingsregelen, som ikke er en del av lovforslaget i denne proposisjonen. Regelen omtales derfor ikke nærmere.

Å benytte seg av en Safe Harbour-regel er valgfritt for konsernene, og i utgangspunktet et valg som gjøres årlig og for én og én jurisdiksjon. Konsekvensene av å velge å benytte seg av dem, varierer noe. Begge de eksisterende reglene innebærer imidlertid at konsernene, på nærmere vilkår, kan sette den ordinære suppleringskatten for jurisdiksjonen til null. I tillegg vil rapporteringsplikten forenkles, jf. nærmere omtale i kapittel 12.5.

Flere høringsinstanser fremhevet at det er viktig å legge til rette for å redusere etterlevelseskostnader. Departementet er enig i dette, men understreker at det må skje innenfor rammen av modellregelverket. Departementet vil samtidig bemerke at Safe Harbour-regler utvikles og godkjennes gjennom Inclusive Framework. Som nevnt i punkt 3.3, er ensartethet og lik praktisering av reglene i de ulike jurisdiksjonene som innfører dem, sentralt for at reglene skal fungere. Muligheten til å forenkle det materielle regelverket utover det som det oppnås enighet om i Inclusive Framework, er derfor begrenset. For rent nasjonale konserner, vil det også være EØS-rettslige skranker for hvor langt Norge kan gå i å gjøre forenklinger.

Advokatfirmaet Ernst & Young AS har pekt på at det i EU-direktivet om global minimumsbeskatning artikkel 49 er inntatt særregler som begrenser suppleringskattereglenes anvendelse for konserner som er i en innledende fase av en

utenlandsetablering, og som kan gi de berørte konsernene mer tid til å sikre etterlevelse av regelverket. De ber departementet vurdere å innføre tilsvarende regler i det norske regelverket. Departementet er enig i at det bør vurderes, men det har ikke vært mulig å gjøre en fullstendig vurdering av dette innenfor den tidsrammen departementet har hatt til rådighet. Departementet vil komme tilbake til dette spørsmålet.

Midlertidig Safe Harbour knyttet til land-for-land-rapportering

I desember 2022 publiserte Inclusive Framework dokumentet «*Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*», som introduserte den første Safe Harbour-regelen. Dette er en midlertidig regel som skal gjelde for regnskapsår som begynner senest 31. desember 2026, men ikke for regnskapsår som slutter etter 30. juni 2028. I praksis blir dette dermed en regel som skattyterne kan benytte seg av i om lag tre år etter at suppleringskatteregelverket trer i kraft. Formålet med regelen er å redusere rapporterings- og etterlevelseskostnadene for de berørte konsernene i de første årene suppleringskattereglene er i kraft. Konserner som ikke har anvendt den midlertidige Safe Harbour-regelen i et tidligere regnskapsår hvor det var undergitt suppleringskatteregler i en jurisdiksjon, heller ikke kan benytte seg av den i etterfølgende regnskapsår. Dette betyr at om konsernet først faller ut av regelen ett år, mister det også adgangen til å benytte seg av den for en jurisdiksjon for etterfølgende år.

Det er kan være vesentlige forskjeller i hvordan inntekt og overskudd beregnes etter land-for-land-rapporteringsregelverket, og hvordan dette beregnes etter suppleringskattereglene. Her har man likevel lagt større vekt på hensynet til forenkling, og risikoen for mindre pålitelige resultater avhjelpes også av at regelen er midlertidig og krever en noe høyere effektiv skattesats mot slutten av regelens levetid.

Regelen innebærer at man i denne perioden tillater at suppleringskatten for en jurisdiksjon det relevante regnskapsåret settes til null, dersom ett av de tre vilkårene under er oppfylt. Disse vilkårene er altså alternative, ikke kumulative.

Det første vilkåret er at konsernet i sin kvalifiserte land-for-land-rapport har rapportert en samlet inntekt på under 10 millioner euro, og et resultat før skattekostnad på mindre enn 1 million euro, for den relevante jurisdiksjonen.

Det andre vilkåret er at konsernet har en effektiv skattesats som er minst 15 prosent for regnskapsår som begynner i 2023 og 2024, minst 16 prosent i 2025 og minst 17 prosent i 2026. I denne sammenhengen beregnes den effektive skattesatsen etter en forenklet metode som avviker fra hvordan dette ellers gjøres under suppleringskattereglene. Den beregnes ved å dele skattekostnaden i konsernets kvalifiserte regnskap på resultat før skattekostnad som rapportert i land-for-land-rapporten. For denne beregningen må skattekostnaden fra konsernets kvalifiserte regnskap justeres for skatter som ikke anses som omfattede skatter etter suppleringskatteregelverket og usikre skatteposisjoner. Det stilles nærmere vilkår til regnskapet for at dette skal anses som kvalifisert, men en mulighet er at konsernet bruker det regnskapet som er brukt ved utarbeidelsen av konsernregnskapet til det øverste morselskapet.

Det tredje vilkåret er at konsernets resultat før skattekostnad i land-for-landrapporten før skatt i jurisdiksjonen er likt eller lavere enn det substansbaserte inntektsfradraget for konsernenhetene i jurisdiksjonen som beregnet etter suppleringskatteloven § 5-3.

Land-for-land-rapporten kan kun legges til grunn dersom den anses som kvalifisert. Dette vurderes utfra om rapporten er utarbeidet basert på et kvalifisert regnskap. Som et kvalifisert regnskap regnes for det første det samme regnskapet som er brukt ved utarbeidelsen av det øverste morselskapets konsernregnskap. For det andre omfattes regnskapene til den enkelte konsernenhet, forutsatt at dette er utarbeidet i samsvar med et akseptert eller autorisert regnskapsspråk, og at informasjonen i det er etterrettelig. For det tredje omfattes regnskapene til en konsernenhet som er brukt som grunnlag for utarbeidelse av konsernets land-for-land-rapport, men kun i tilfeller hvor denne konsernenheten ikke er inkludert i konsernregnskapet på grunn av materielle grunner eller konsernenhetens størrelse.

Dersom et konsern ikke oppfyller vilkårene for å bruke den midlertidige Safe Harbour-regelen knyttet til land-for-land-rapportering, må det isteden gjøre en full beregning etter de ordinære suppleringskattereglene, herunder av den effektive skattesatsen og suppleringskatten for den relevante jurisdiksjonen. I så fall gjøres beregningene etter suppleringskattereglene, slik at tall fra land-for-land-rapporten ikke kan brukes.

I sitt høringssvar ber *Ernst & Young Advokatfirma AS* departementet klargjøre hvordan disse reglene får anvendelse for rent nasjonale konserner, som på grunn av manglende tilstedeværelse i utlandet heller ikke har noen plikt til å utarbeide noen land-for-land-rapport. Departementet vil bemerke at denne Safe Harbour-regelen hviler på nettopp land-for-land-rapportering. I utgangspunktet tilsier det at konserner som ikke utarbeider slike rapporter, vil heller ikke kunne benytte seg av regelen, selv om den formelt sett er åpen for alle konserner. Departementet ser likevel at dette kan gi urimelige utslag, og vil derfor komme tilbake til dette spørsmålet. *Ernst & Young Advokatfirma AS* ber også departementet om å bekrefte at denne Safe Harbour-regelen også er ment å gjelde ved beregning av kvalifisert nasjonal suppleringskatt, slik at denne også kan settes til null når vilkårene er oppfylt. Departementet er enig i at reglene skal forstås slik. I det norske lovforslaget følger dette av at den nasjonale suppleringskatten beregnes på samme måte som ordinær suppleringskatt, med mindre annet er presisert.

Safe Harbour knyttet til kvalifisert nasjonal suppleringskatt

Den administrative veiledningen fra juli inneholdt en ny Safe Harbour. Dette er en permanent Safe Harbour-regel, som ikke er ment å falle bort etter en gitt tid.

Denne åpner for at de ulike jurisdiksjonene som ilegger en kvalifisert nasjonal suppleringskatt, som kommer til fradrag i den ordinære suppleringskatten morselskapene ellers kan måtte betale under regelverket, også kan få denne anerkjent som en Safe Harbour. Blir den det, vil konsernene kunne sette den ordinære suppleringskatten i en slik jurisdiksjon til null. Dette betyr at konsernet kun må gjennomføre én beregning, og da av den nasjonal suppleringskatten i jurisdiksjonen. De slipper dermed å beregne ordinær suppleringskatt i tillegg.

At konsernene kun må gjennomføre én beregning, innebærer en viss risiko for at minimumsbeskatningen kan bli lavere enn de tilsiktede 15 prosentene. Dette er fordi eventuelle avvik i den nasjonale suppleringskatten i så fall ikke vil utlignes av en økt ordinær suppleringskatt. Slike avvik kan skyldes at jurisdiksjonene har et større handlingsrom ved utformingen av den kvalifiserte nasjonale suppleringskatten, sammenlignet med de ordinære suppleringskattereglene. Eksempler på dette er at det ikke stilles krav om at den beregnes samlet for hver jurisdiksjon (men kan beregnes konsernenhet for konsernenhet), og at det åpnes for bruk av lokale regnskapsstandarder.

Derfor stilles det flere krav til en kvalifisert nasjonal suppleringskatt som søkes akseptert som en Safe Harbour. For det første kreves det at den kvalifiserte nasjonale suppleringskatten beregnes basert på det øverste morselskapets regnskapsspråk, eller et lokalt regnskapsspråk som oppfyller visse vilkår. For det andre må beregningen av den kvalifiserte nasjonale suppleringskatten skje på samme måte som beregningen av den ordinære suppleringskatten, med unntak av hvor modellregelverket eksplisitt krever eller tillater noe annet. Til slutt må jurisdiksjonen som ilegger den kvalifiserte nasjonale suppleringskatten tilfredsstille kravene i en løpende overvåkningsprosess som ligner den som vil gjelde for de ordinære suppleringskattereglene. Hvorvidt en kvalifisert nasjonal suppleringskatt oppfyller disse vilkårene, vil vurderes av Inclusive Framework gjennom en såkalt Peer Review-prosess.

I selve forskriften er det først og fremst aktuelt for Norge å gi regler som anerkjenner en slik Safe Harbour i samsvar med modellregelverket for morselskaper som blir suppleringskattepliktige her etter skatteinkluderingsregelen. I den administrative veiledningen fra juli, legges det opp til at jurisdiksjonene kan søke status som godkjent for sine respektive kvalifiserte nasjonale suppleringskatter gjennom Inclusive Framework. Departementet legger til grunn at norske skattemyndigheter kun behøver å forholde seg til en slik godkjenning for at et norsk konsern kan benytte seg av denne Safe Harbour-regelen for å unngå skatteinkludering for den norske konsernenhetens enheter i andre jurisdiksjoner. Det vil deretter være opp til den rapporterende konsernenheten påberope seg Safe Harbour-regelen.

Departementet vil også søke å oppnå slik status for den norske nasjonale suppleringskatten, slik at morselskaper med konsernenheter som betaler nasjonal suppleringskatt her, kan oppnå reduserte etterlevelseskostnader ved at de slipper å i tillegg gjøre beregninger knyttet til den ordinære suppleringskatten for Norge som jurisdiksjon.

10 Omorganiseringer og holdingstrukturer mv.

10.1 Oversikt

I dette kapittelet gjennomgås kapittel 6 *Omorganiseringer og holdingstrukturer mv.* i lovforslaget. Dette tilsvarer de delene av kapittel 6 i modellregelverket som gir særregler for tilfeller hvor det skjer selskapsrettslige omorganiseringer i et konsern, og hvor eiendeler og gjeld overføres mellom konsernenheter. Kapittel 6 i modellregelverket gir også særregler for holdingstrukturer og enkelte andre særskilte typer enheter. Også slike regler er medtatt i lovforslaget kapittel 6.

Kapittel 6 i modellregelverket inneholder i tillegg særregler for beregning av beløpsgrensen på 750 millioner euro i tilfeller hvor det skjer endringer i konsernet i et regnskapsår. Disse reglene er ikke med i lovforslaget kapittel 6, men foreslås inntatt i forskrift til bestemmelsen om beløpsgrense i lovforslaget § 1-2, jf. nærmere omtale i punkt 5.2.

10.2 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet var disse bestemmelsene foreslått inntatt i lovutkastet §§ 20-50 til 20-54, med utfyllende bestemmelser i forskrift.

10.3 Høringsinstansenes merknader

Ingen av høringsinstansene hadde merknader til departementets forslag på dette punktet.

10.4 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår i kapittel 6 i suppleringskatteloven bestemmelser som etter sitt innhold ligger nær opp til de tilsvarende bestemmelsene i høringsnotatet. På samme måte som i høringsnotatet legges det opp til at utfyllende bestemmelser gis i forskrift. Bestemmelsene er noe omarbeidet sammenliknet med forslaget i høringen.

Konsernenheter som blir en del av eller forlater et konsern (lovforslaget § 6-1)

Lovforslaget § 6-1 gjelder enheter hvor eierinteressene i dem direkte eller indirekte blir overført i løpet av et regnskapsår, slik at enheten blir eller opphører å være en konsernenhet i et konsern. I lovteksten omtales slike enheter som målselskaper, mens året hvor eierinteressene overføres omtales som transaksjonsåret. Bestemmelsens første ledd angir dette virkeområdet.

Andre ledd fastslår at et målselskap som blir del av eller forlater et konsern, eller blir det øverste morselskapet i et nytt konsern, skal behandles som et medlem av konsernet etter suppleringskattereglene i transaksjonsåret. Dette gjelder så fremt noen av målselskapets eiendeler, gjeld, inntekter, kostnader eller kontantstrømmer er konsolidert linje for linje i det øverste morselskapets konsernregnskap. Dette betyr at målselskapet behandles som en konsernenhet i både konsernet det blir en del av, og konsernet det forlater i regnskapsåret. Andre ledd fastslår videre at andelen av målselskapets regnskapsmessige resultat og justerte

skatter som skal medregnes for suppleringskatteformål hos de respektive konsernene, er den andelen som er medregnet i konsernregnskapet til det øverste morselskapet.

Lovforslaget § 6-1 tredje ledd regulerer hvordan målselskapets justerte resultat og justerte skatter skal beregnes i både transaksjonsåret og etterfølgende regnskapsår. Ved beregningen skal de bokførte verdiene av målselskapets eiendeler og gjeld før transaksjonen videreføres med kontinuitet. I praksis betyr dette at ingen konserneffekter ved bruk av oppkjøpsmetoden skal tas hensyn til for suppleringskatteformål, i samsvar med prinsippet om at det er selskapsregnskapene som skal legges til grunn. Dette gjelder uavhengig av om målselskapet ble kjøpt opp før eller etter at suppleringskattereglene trer i kraft. Det er likevel tillatt å benytte verdier fra konsernregnskapet i enkelte tilfeller. Dette gjelder når ervervet av konsernenheten skjedde før 1. desember 2021, og konsernet ikke har tilstrekkelige data til å fastslå målselskapets regnskapsmessige resultat med rimelig sikkerhet basert på eiendelenes bokførte verdier før transaksjonen. Dersom et konsern oppfyller disse vilkårene og velger å gjøre dette, må også konsernenheten medregne eventuell utsatt skattefordel og utsatte skatteforpliktelser som oppstår i forbindelse med oppkjøpet, ved beregningen av sitt regnskapsmessige resultat og sin justerte skatt.

Lovforslaget § 6-1 fjerde og femte ledd presiserer hvordan målselskapet skal beregne sitt substansbaserte inntektsfradrag etter § 5-3. Bestemmelsene fastslår at kvalifiserende lønnskostnader skal justeres til å kun omfatte lønnskostnader som er reflektert i det øverste morselskapets konsernregnskap. Den bokførte verdien av kvalifiserende fysiske eiendeler begrenses til beløpet som forholdsmessig svarer til tidsperioden målselskapet var del av konsernet i dette regnskapsåret (transaksjonsåret). Eventuell bruk av oppkjøpsmetoden får virkning ved beregningen av det substansbaserte inntektsfradraget i slike tilfeller, siden verdien av de kvalifiserende eiendelene kan oppjusteres i samsvar med verdsettelsen i konsernregnskapet. Dette gjelder selv om regnskapsføring etter oppkjøpsmetoden generelt ikke får anvendelse ved beregning av målselskapets justerte resultat.

Sjette ledd fastslår at eventuell utsatt skatt og utsatte skattefordeler hos en konsernenhet som overføres mellom konserner, skal medregnes av det overtakende konsernet på samme måte og i samme utstrekning som de ville blitt medregnet dersom dette konsernet kontrollerte konsernenheten når disse oppstod. Om utsatt skatt/utsatte skattefordeler har blitt overført, beror på behandlingen av disse under det regnskapsspråket som brukes. Bestemmelsen gjelder ikke for en eventuell utsatt skatt som har oppstått etter et valg som nevnt i lovforslaget § 4-4. Slik utsatt skatt har tilknytning til én bestemt jurisdiksjon og et valg foretatt av et bestemt konsern, og kan derfor ikke overføres mellom konserner.

Lovforslaget § 6-1 syvende ledd regulerer behandlingen av målselskapets utsatte skatteforpliktelser som det tidligere har medregnet i sin utsatte skatt etter § 4-2. Slik utsatt skatteforpliktelse skal behandles som reversert hos det overdragende konsernet ved bruk av § 4-2 syvende ledd. Hos det overtakende konsernet, skal den behandles som om den oppstod i transaksjonsåret, likevel slik at eventuell etterfølgende reduksjon av omfattede skatter etter § 4-2 syvende ledd først får virkning det året justeringen henføres til. Dette skyldes at reglene i § 5-4 første ledd (som krever ny beregning av den effektive skattesatsen og suppleringskatten for tidligere regnskapsår) ikke vil fungere som tilsiktet for et

overtakende konsern. I praksis innebærer bestemmelsen i syvende ledd at det overdragende konsernet slipper å tilbakeføre utsatt skatt som ikke reverseres innen fem år, og at det overtakende konsernet påbegynner en ny femårsperiode ved overtakelsen. Syvende ledd gjelder ikke for skatteforpliktelser som nevnt i § 4-2 åttende ledd. Utsatte skatteforpliktelser som ikke reverseres innen utløpet av det femte regnskapsåret etter transaksjonen, reduserer omfattede skatter for målselskapet dette regnskapsåret.

Åttende ledd regulerer situasjonen hvor målselskapet er et morselskap, og pålagt å anvende en skatteinkluderingsregel (jf. nærmere omtale under punkt 6.2) som et morselskap i ett eller flere konserner. I så fall skal målselskapet anvende skatteinkluderingsregelen separat for hvert konsern det har vært morselskap i. I et slikt tilfelle må det vurderes om målselskapet har en eierinteresse i en underbeskattet konsernenhet, og om det er pålagt å anvende skatteinkluderingsregelen, både som en del av det gamle og det nye konsernet. Fordi bedømmelsen av om en konsernenhet er en underbeskattet konsernenhet skjer på jurisdiksjonsnivå (og ikke kun basert på den enkelte konsernenhetens egne forhold), kan en konsernenhet som målselskapet har eierinteresser i, være en underbeskattet konsernenhet vurdert som en del av ett konsern, men ikke nødvendigvis vurdert som del av et annet konsern. Tilsvarende kan målselskapet være pålagt å anvende skatteinkluderingsregelen som del av ett konsern, men ikke et annet. Et eksempel på dette er om målselskapet er et deleid morselskap, hvor det øverste morselskapet i det ene konsernet ikke er underlagt en kvalifisert skatteinkluderingsregel, mens det øverste morselskapet i det andre konsernet er det.

Lovforslaget § 6-1 siste ledd gir et unntak fra samtlige av de foregående leddene i bestemmelsen i tilfeller hvor konsernenheten er lokalisert i en jurisdiksjon som behandler overdragelsen av enheten som en overdragelse av eiendeler og gjeld. I så fall medfører dette at overdragelsen også skal behandles som en overføring av eiendeler og gjeld (og ikke av den kontrollerende eierinteressen) for suppleringskatteformål. Bestemmelsen får anvendelse når jurisdiksjonen hvor konsernenheten er lokalisert (eller hvor dens eiendeler og gjeld befinner seg, dersom konsernenheten er en skattetransparent enhet) behandler avhendelsen av de kontrollerende eierinteressene på samme eller lignende måte som den behandler overdragelser av eiendeler og gjeld, og jurisdiksjonen illegger en omfattet skatt på avhenderen. Den omfattede skatten som ilegges, må beregnes ut fra differansen mellom eiendelene og gjeldens skattemessige verdi på den ene siden, og det faktiske vederlaget som ble ytt for dem eller deres virkelige verdi på den andre. Når denne bestemmelsen får anvendelse, blir det overdragende selskapet behandlet som om det har solgt eierinteresser, og gevinst eller tap fra salget holdes utenfor ved beregningen av fritatt egenkapitalgevinst eller -tap etter § 3-2 første ledd bokstav c. Målselskapet behandles som om det har gjennomført en transaksjon som regulert i lovforslaget § 6-2.

Overføringer av eiendeler og gjeld (lovforslaget § 6-2)

Lovforslaget § 6-2 regulerer situasjoner hvor eiendeler og gjeld overføres mellom konsernenheter, eller mellom en konsernenhet og en annen enhet. Skjer overføringen mellom to konsernenheter, behøver ikke disse å være del av det samme konsernet.

Første ledd regulerer beregningen av justert resultat etter en overføring av eiendeler eller gjeld. Behandlingen av slike overføringer er basert på den regnskapsmessige behandlingen av transaksjonen. En overdragende konsernenhet skal medregne eventuell gevinst eller tap ved beregningen av sitt justerte resultat. En overtakende konsernenhet skal legge til grunn sin egen bokførte verdi av eiendelene og gjelden i samsvar med regnskapsspråket til det øverste morselskapet som brukt ved utarbeidelsen av konsernregnskapet når denne beregner sitt justerte resultat.

Lovforslaget § 6-2 andre ledd fastslår at bestemmelsens første ledd ikke gjelder dersom overføringen av eiendeler/gjeld er del av en «omorganisering». Dette begrepet er gitt en nærmere definisjon i modellreglene for suppleringskatteformål, som departementet foreslår å innta i forskrift. Ved denne typen overføringer er suppleringskattereglene tilpasset kontinuitetsprinsippet som ligger til grunn for den skattemessige behandlingen i mange lands internrett. Bestemmelsen fastslår at den overdragende konsernenheten ikke skal medregne noen gevinst eller noe tap fra transaksjonen ved beregningen av sitt justerte resultat, mens den overtakende konsernenheten skal videreføre den overdragende konsernenhetens bokførte verdier ved beregningen av sitt justerte resultat.

Bestemmelsens tredje ledd fastslår at hverken første eller andre ledd får anvendelse hvor overføringen er ledd i en omorganisering hvor den overdragende konsernenheten får en ikke-kvalifiserende gevinst eller tap etter internretten i jurisdiksjonen hvor den er lokalisert, det vil si gevinst eller tap som utløser skatt i forbindelse med omorganiseringen. I slike tilfeller skal den overdragende konsernenheten medregne slik gevinst/tap ved beregningen av sitt justerte resultat for suppleringskatteformål i samme utstrekning som den er ikke-kvalifiserende. Den overtakende konsernenheten skal beregne sitt justerte resultat etter transaksjonen ut fra den overdragende enhetens bokførte verdi ved overdragelsen, justert i samsvar med de nasjonale skattereglene slik at den ikke-kvalifiserende gevinsten/tapet tas hensyn til.

Lovforslaget § 6-2 fjerde ledd åpner for at et konsern som etter internretten i en jurisdiksjon får rett eller mulighet til å oppjustere verdien av eiendeler og gjeld til virkelig verdi for skatteformål, også kan velge å gjøre justeringer for suppleringskatteformål. Slik internrettslig plikt kan for eksempel oppstå i forbindelse med utflytting og innflytting, og denne bestemmelsen tilpasser suppleringskattereglene til en praktisk situasjon som kan oppstå etter internretten i en jurisdiksjon. Et slikt valg treffes av den rapporterende konsernenheten. Konsekvensen av valget er at konsernenheten det gjelder skal medregne eventuell gevinst eller tap som oppstår ved justeringen ved beregningen av sitt justerte resultat. Gevinsten/tapet utgjør differansen mellom den bokførte verdien til eiendelen/gjelden, og den virkelige verdien etter justeringen, korrigert for eventuell ikke-kvalifiserende gevinst eller tap som oppstår i forbindelse med justeringen. Dette beløpet skal henføres til regnskapsåret hvor justeringen skjer, eller fordeles over dette og de fire etterfølgende regnskapsårene. Dersom konsernenheten fordeler beløpet over fem år, og konsernenheten forlater konsernet i løpet av denne perioden, skal hele det resterende beløpet medregnes dette regnskapsåret.

Felleskontrollert virksomhet (Joint Ventures) (lovforslaget § 6-3)

Lovforslaget § 6-3 regulerer suppleringsskattereglenes anvendelse for såkalt felleskontrollert virksomhet («Joint Ventures»). Etter modellregelverket er dette virksomhet som er kontrollert av to eller flere sammen, slik at ingen enhet alene har kontroll over den. I mangel av slik kontroll, er det heller ikke én eier som konsoliderer slike enheter linje for linje i sitt konsernregnskap. Dermed vil slik felleskontrollert virksomhet aldri kunne oppfylle vilkårene for å være en konsernenhet. I samsvar med modellregelverket utvider lovforslaget § 6-3 suppleringsskattereglenes virkeområde til å også omfatte slik virksomhet.

Bestemmelsen gjelder for felleskontrollert virksomhet og felleskontrollert virksomhets underenheter. Til sammen utgjør disse et felleskontrollert konsern. Departementet foreslår å innta det nærmere innholdet i disse begrepene i forskrift. Som felleskontrollert virksomhet regnes en enhet hvor det øverste morselskapet direkte eller indirekte har minst 50 prosent av eierinteressene, og denne enhetens resultat regnskapsføres etter egenkapitalmetoden i det øverste morselskapets konsernregnskap. Denne definisjonen for suppleringsskatteformål avviker noe fra hva som normalt anses som en felleskontrollert virksomhet regnskapsmessig.

Lovforslaget § 6-3 første ledd fastslår at reglene i suppleringsskatteloven kapittel 3 til 7 gjelder for felleskontrollert virksomhet og dens underenheter, og at det skal beregnes suppleringsskatt for slike. Beregningen gjøres som om de var konsernenheter i et eget, separat konsern, hvor den felleskontrollerte virksomheten anses som det øverste morselskapet. Dette innebærer blant annet at den felleskontrollerte virksomhetens regnskapsspråk legges til grunn ved utarbeidelsen av dette separate konsernets konsernregnskap. Det innebærer også at den felleskontrollerte virksomheten og dens underenheters justerte resultat og justerte skatter ikke blandes med øvrige konsernenheters resultat og skatt ved beregningen av den effektive skattesatsen for en jurisdiksjon.

Etter lovforslaget § 6-3 andre ledd skal et morselskap som har eierinteresser i den felleskontrollerte virksomheten eller en underenhet av en slik, anvende skatteinkluderingsregelen på sin andel av suppleringsskatten fra slike i samsvar med reglene i §§ 2-1 til 2-5.

Sammensluttede konserner (lovforslaget § 6-4)

Lovforslaget § 6-4 regulerer såkalte sammensluttede konserner («Multi-Parented MNE Groups»). Slike oppstår når flere konserner utarbeider konsernregnskaper hvor konsernene fremstilles som om de var én økonomisk enhet, på grunn av en dobbelnoteringsavtale («Dual-listed Agreement») eller en såkalt Stapled Structure-avtale. Etter det departementet erfarer, er dette avtaleformer som ikke er vanlige i norsk rett. Departementet antar derfor at bestemmelsen vil ha liten eller ingen betydning for norske konserner som omfattes av suppleringsskattereglene.

Bestemmelsens første ledd angir at den gjelder for sammensluttede konserner. Departementet foreslår å innta en utfyllende definisjon av slike i forskrift.

Lovforslaget § 6-4 andre ledd fastslår at enhetene og konsernenhetene i hvert konsern, skal behandles som medlemmer av ett konsern etter suppleringskattereglene. De etterfølgende leddene regulerer den nærmere behandlingen av dette sammensluttete konsernet.

Tredje ledd fastslår at en enhet skal anses som en konsernenhet dersom den er konsolidert linje for linje av det sammensluttete konsernet, eller om enheter i det sammensluttende konsernet har den kontrollerende eierinteressen i den. Unntatte enheter som angitt i lovforslaget § 1-3, anses ikke som konsernenheter (i likhet med hva som gjelder for øvrige konserner).

Bestemmelsens fjerde ledd regulerer hva som skal anses som det sammensluttete konsernets konsernregnskap. Etter modellregelverket er dette det konsernregnskapet det vises til i definisjonene av de to avtaletypene som kan danne grunnlag for et sammensluttet konsern. Det vil si konsernregnskapet som det ene (under en dobbeltnoteringsavtale) eller alle (under en Stapled Structure-avtale) de øverste morselskapene utarbeider, hvor alle enhetene i konsernene sine eiendeler, gjeld, inntekter, utgifter og kontantstrømmer presenteres samlet som om de utgjorde én økonomisk enhet, og som er underlagt krav om ekstern revisjon. Det stilles også krav til at dette konsernregnskapet er utarbeidet etter et akseptert regnskapsspråk, og dette regnskapsspråket anses som regnskapsspråket til det øverste morselskapet.

Bestemmelsens femte ledd presiserer at de øverste morselskapene i de konsernene som til sammen utgjør det sammensluttete konsernet, også skal anses som de øverste morselskapene i det sammensluttete konsernet. Hvor suppleringskattereglene ellers viser til «det øverste morselskapet», anses disse for å være det. Slike konserner kan dermed ha mer enn ett øverste morselskap.

Lovforslaget § 6-4 sjette ledd regulerer plikten til å anvende skatteinkluderingsregelen for morselskapene i det sammensluttete konsernet. Når slike morselskaper er lokalisert i Norge, skal de anvende skatteinkluderingsregelen i samsvar med lovforslaget §§ 2-1 til 2-5. Ved vurderingen av om en enhet er et deleid morselskap, skal alle de øverste morselskapenes eierinteresser i enheten hensyntas.

Til slutt fastslår lovforslaget § 6-4 syvende *ledd* at samtlige av de øverste morselskapene skal levere informasjonsmelding for suppleringskatt, med mindre det blir utpekt én enhet som får ansvaret for dette. Informasjonsmeldingen skal omfatte informasjon for hvert konsern som inngår i det sammensluttete konsernet.

11 Særregler for enheter med deltakerfastsetting, enheter med overskuddsbeskatning ved utdeling og investeringsenheter mv.

11.1 Oversikt

I dette kapitlet gjennomgås lovforslaget kapittel 11 Særregler for enheter med deltakerfastsetting, enheter med overskuddsbeskatning ved utdeling og investeringsenheter mv.

Særreglene i kapittel 11 gjelder for bestemte situasjoner og skattesystemer. Kapitlet regulerer tilfeller der det øverste morselskapet i konsernet er en enhet med deltakerfastsetting. Videre gis det i kapitlet særregler for skattesystemer med fradragsrett for utbytte og for skattesystemer med overskuddsbeskatning ved utdeling. Kapittel 11 inneholder i tillegg særregler for investeringsenheter.

Flere av bestemmelsene regulerer beregningen av konsernenhetens justerte resultat og justerte skatt.

De foreslåtte bestemmelsene bygger på kapittel 7 i modellreglene.

11.2 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet var tilsvarende bestemmelser tatt inn i lovutkastet §§ 20-60 til 20-65.

I lovutkastet i høringsnotatet sto disse bestemmelsene under overskriften «Regimer med skattemessig nøytralitet og skatt ved utdeling».

11.3 Høringsinstansenes merknader

Ingen av høringsinstansene hadde merknader til disse bestemmelsene.

11.4 Vurderinger og forslag

Lovforslaget § 7-1, jf. modellreglene artikkel 7.1, regulerer tilfeller der det øverste morselskapet er en enhet med deltakerfastsetting. Andelseierne i det øverste morselskapet er da ikke konsernenheter. I en slik situasjon skal regnskapsmessig resultat ikke fordeles til andelseierne, men til selskapet selv, jf. lovforslaget § 3-5 femte ledd. Skatten skal imidlertid ikke fordeles til selskapet, ettersom fordeling av skatt kun skjer mellom konsernenheter. For enheter med deltakerfastsetting som er øverste morselskap i konsernet, vil beregning av justert resultat og justert skatt etter de generelle reglene dermed ofte resultere i en lav effektiv skattesats.

Bestemmelsen i § 7-1 fastsetter at justert resultat, på visse vilkår, kan reduseres i slike tilfeller. Vilkårene er knyttet til den enkelte andelseieren, og reduksjonen av det øverste morselskapets justerte resultat må vurderes konkret for hver andelseier og gjøres pro rata.

Lovforslaget § 7-2, jf. modellreglene artikkel 7.2, regulerer tilfeller der det øverste morselskapet er underlagt regler om fradrag for utbytte. På en lignende måte som under § 7-1, kan øverste morselskap som er underlagt regler om fradrag for utbytte, på visse vilkår, redusere justert resultat i den utstrekning skatten på overskuddet er dekket av en aksjonær. Vilkårene er i hovedsak like de som gjelder når det øverste morselskapet er en enhet med deltakerfastsetting.

I lovforslaget § 7-3, jf. modellreglene artikkel 7.3, foreslås regler for konsernenheter som er underlagt et anerkjent system med skatt ved utdeling. Det vil si et system der enhetens overskudd først blir skattlagt når det deles ut til eierne. Bestemmelsen skal bare gjelde for slike skattesystemer som var innført før 1. juli 2021.

Denne skattleggingen skiller seg fra tilfellene regulert i §§ 7-1 og 7-2 ved at den endelige skatten blir ilagt selskapet, og ikke eierne. Etter § 7-3 kan en rapporterende konsernenhet velge at det skal kalkuleres en skatt, som skal tas med ved beregningen av konsernenhetens justerte skatt. Ved et slikt valg skal det etableres en konto, der det stipulerte utbyttet føres opp. Når konsernenhetens overskudd faktisk blir utdelt, og skatten dermed ilagt i henhold til det anerkjente systemet for skatt ved utdeling, nedskrives saldoen på kontoen. Hvis den ilagte skatten er et større beløp enn saldoen, legges det overskytende til justert skatt. Valget er et årlig valg som gjelder for alle konsernenhetene i jurisdiksjonen.

Lovforslaget § 7-4, jf. modellreglene art. 7.4, gjelder for konsernenheter som er investeringsenheter eller forsikringsinvesteringsenheter. Bestemmelsen gjelder likevel ikke for enheter med deltakerfastsetting eller enheter som er undergitt et valg etter lovforslaget §§ 7-5 eller 7-6, som omtalt under. Bestemmelsen gir regler for hvordan suppleringsskatten for slike enheter skal beregnes. Som ledd i det, regulerer bestemmelsen hvordan den effektive skattesatsen, justerte skatter, konsernets andel av enhetens inntekt, selve suppleringsskatten og det substansbaserte inntektsfradraget skal beregnes. Dette skjer i stor grad etter samme metodikk som ellers, men for investeringsenheter i jurisdiksjonen isolert sett fra de øvrige konsernenhetene.

Etter lovforslaget § 7-5, jf. modellreglene artikkel 7.5, kan konsern velge å behandle investeringsenheter eller forsikringsinvesteringsenheter som skattetransparente enheter dersom eieren medregner gevinst eller tap på eierandelen i henhold til regnskapsføring til virkelig verdi, og skattesatsen ved skattlegging av verdiendringene er minst 15 prosent. Valget gjelder for fem år.

Lovforslaget § 7-6, jf. modellreglene artikkel 7.6, regulerer tilfeller der en konsernenhet som er skattepliktig for mottatte utdelinger etter skattelovgivningen i hjemlandet, eier en konsernenhet som er en investeringsenhet. Bestemmelsen gir den rapporterende konsernenheten anledning til å velge at de to konsernenhetene skal behandles etter en metode for skattepliktig utdeling.

Valget etter § 7-6 gjelder for fem år, og forutsetter at det er rimelig å forvente at eieren vil bli skattlagt for utbytte fra investeringsenheten etter en sats som minst tilsvarer minimumsskattesatsen. Metoden innebærer at utdeling som eieren mottar fra investeringsenheten, skal tas med ved beregningen av eierens justerte resultat. Uten et slikt

valg ville utdelingen være fritatt fra beregningen av justert resultat etter lovforslaget § 3-2 første ledd b, jf. punkt 7.4.2. I tillegg skal eieren ved beregningen av justert resultat og justert skatt, legge til den skatten som investeringsenheten har betalt og som eieren etter intern skattelovgivning kan trekke fra ved beregningen av skatt på utdeling fra investeringsenheten.

Overskudd som ikke har blitt utdelt («akkumulert overskudd»), skal tas med ved beregningen av suppleringskatt for investeringsenheten. Suppleringskatten skal tilsvare det akkumulerte overskuddet multiplisert med minimumsskattesatsen.

Valget om å anvende en metode for skattepliktig utdeling, kan være egnet til å redusere suppleringskatten for investeringsenheter som deler ut utbytte. Dersom et slikt valg blir gjort, er det forutsatt at det blir etablert en konto for beregning av akkumulert overskudd, som tar utgangspunkt i investeringsenhetens justerte overskudd det tredje foregående året til regnskapsåret. Det akkumulerte overskuddet som føres på kontoen, skal blant annet reduseres for tap og utdelt utbytte i «testperioden», som dekker regnskapsåret og de tre foregående regnskapsårene.

Foreløpig utgave

12 Skatteforvaltning

12.1 Oversikt

Modellreglene forutsetter omfattende rapportering fra konsernene. Etter modellreglene skal hvert konsern levere en standardisert melding som inneholder nødvendige opplysninger for å fastsette og kontrollere suppleringskatten. Meldingen er utarbeidet av OECD og omtales som GloBE Information Return (GIR). Nasjonale myndigheter kan ikke gjøre endringer i GIR.

I utgangspunktet skal hver konsernenhet levere komplett GIR om eget konsern til sin jurisdiksjon. En konsernenhet kan imidlertid fritas fra denne opplysningsplikten dersom øverste morselskap eller annen konsernenhet har levert GIR i sin jurisdiksjon. GIR vil bli utvekslet mellom jurisdiksjoner gjennom informasjonsutvekslingsavtaler.

Departementet foreslår at skatteforvaltningsloven skal gjelde for fastsetting av suppleringskatt. Konsernenheter i Norge skal levere skattemelding for suppleringskatt, i tillegg til GIR. Skattemeldingen skal inneholde informasjon som ikke følger av GIR. Departementet foreslår at konsernenheter egenfastsetter suppleringskatten.

12.2 Virkeområde og skattemyndighet

Skatteforvaltningsloven gir saksbehandlingsregler for fastsettingen av skatte- og avgiftskrav. Skatteforvaltningsloven har regler om blant annet fastsetting, kontroll, endring og klage. På samme måte som i høringsnotatet, foreslår departementet at skatteforvaltningsloven skal gjelde for suppleringskatt. Departementet viser til forslag til skatteforvaltningsloven § 1-1 ny bokstav l.

Skattemyndigheter for suppleringskatt bør etter departementets syn være Skattekontoret, Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda og sekretariatet for Skatteklagenemnda. Departementet viser til forslag til endring av skatteforvaltningsloven § 2-1.

I høringsnotatet ble det foreslått at Skatteklagenemnda skal være klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av suppleringskatt. Departementet fastholder dette og viser til forslag til endring av skatteforvaltningsloven § 13-3 andre ledd.

12.3 Opplysningsplikt

12.3.1 Forslag i høringsnotatet

Modellreglene vil medføre omfattende opplysningsplikt for konsernenheter omfattet av regelverket. Utgangspunktet er at alle konsernenheter skal levere GIR til skattemyndighetene i sin jurisdiksjon, som så utveksler denne med jurisdiksjoner som deltar i samarbeidet. Det kan likevel gis fritak fra plikten til å levere dersom en annen konsernenhet oppfyller leveringsplikten.

Konsernene skal i GIR gi opplysninger om blant annet konsernstruktur, beregning og fordeling av suppleringskatt, valg som er gjort og andre nøkkelopplysninger. Formålet med GIR er å gi de enkelte jurisdiksjoners skattemyndigheter grunnlag for å kunne kontrollere suppleringskatteplikten.

I høringsnotatet ble det foreslått at GIR leveres til norske skattemyndigheter som melding for suppleringskatt. Det ble videre foreslått at norske konserneneheter også skal levere egen skattemelding for suppleringskatt, hvor det blant annet skal fremgå hvilke konserneneheter som skal betale suppleringskatt og hvor mye som skal betales i norske kroner.

Departementet foreslo å lovfeste en opplysningsplikt for alle konserneneheter som er skattepliktige for suppleringskatt i skatteforvaltningsloven § 8-14. Opplysningsplikten omfatter i utgangspunktet både skattemelding og melding for suppleringskatt.

12.3.2 Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har hovedsakelig trukket frem at opplysningsplikten bør være så enkel å praktisere som mulig. Flere høringsinstanser ber om at det gis fritak fra opplysningsplikten der det er mulig, særlig for rene nasjonale konsern siden disse ikke er omfattet av modellreglene.

Ernst & Young Advokatfirma AS mener leveringsfristen for skattemelding for suppleringskatt ikke bør være sammenfallende med leveringsfristen for GIR. I mange tilfeller vil det være forskjellige konserneneheter som utarbeider skattemelding og GIR. Dersom fristene for å levere er sammenfallende, er det ikke sikkert den norske konserneneheten som utarbeider skattemeldingen, får de nødvendige opplysningene fra GIR i tide. De påpeker også at det ikke er gitt noen leveringsfrist for notifikasjon om hvilken konsernenehet som leverer GIR.

Finans Norge ber om lettelser i rapporteringsplikten i tilfeller hvor det kan dokumenteres tilstrekkelig beskatning.

12.3.3 Vurderinger og forslag

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet om at konserneneheter som utgangspunkt skal levere både GIR og skattemelding for suppleringskatt.

For de fleste konsern som er omfattet av reglene om suppleringskatt, vil det være et omfattende arbeid å oppfylle opplysningsplikten som følger av GIR. Innholdet i opplysningsplikten er bestemt av Inclusive Framework og er likt for alle jurisdiksjoner. Norske myndigheter står derfor ikke fritt til å gjøre endringer i opplysningsplikten.

Departementet foreslår å gi en generell hjemmel for plikten til å gi opplysninger om suppleringskatt. GIR kan også måtte inneholde opplysninger om andre konserneneheter og suppleringskatt i andre jurisdiksjoner. Departementet foreslår at dette fremkommer særskilt av bestemmelsen. Beregningene i GIR gjøres i presentasjonsvalutaen til øverste morselskaps konsernregnskap. Opplysningsplikten er den samme for nasjonal suppleringskatt som for ordinær suppleringskatt.

GIR består av flere deler. Øverste morselskap i konsernet, eller enhet som rapporterer på konsernets vegne, skal levere komplett GIR med all nødvendig informasjon for alle jurisdiksjoner. I innledningen til GIR gis det føringer for hvordan GIR skal distribueres til andre jurisdiksjoner. Jurisdiksjonen som mottar denne fra konsernet, skal utveksle de delene av GIR som er relevant for den enkelte jurisdiksjon. Dersom de enkelte konsernenhetene selv leverer GIR til sin jurisdiksjon, vil ikke GIR utveksles med andre jurisdiksjoner. Opplysningsplikten er da begrenset til å omfatte de delene av GIR som konsernenhetens jurisdiksjon ville ha mottatt ved utveksling med annen jurisdiksjon. Det innebærer at rekkevidden av en norsk konsernenhets opplysningsplikt må vurderes konkret.

Det følger av modellreglene at det skal gis fritak fra leveringsplikten for GIR, dersom den leveres av øverste morselskap eller annen konsernenhet til en jurisdiksjon Norge har informasjonsutvekslingsavtale med. Konsernenheter som skal ha fritak fra leveringsplikten fordi opplysningene leveres av annen konsernenhet, skal gi notifikasjon til skattemyndighetene om hvilken konsernenhet som leverer og i hvilken jurisdiksjon. Flere norske konsernenheter kan avtale seg imellom hvem som skal gi notifikasjon. Slik avtale vil imidlertid ikke frita for sanksjoner dersom GIR ikke blir levert. Departementet tar sikte på å i forskrift sette leveringsfristen for notifikasjon til det samme som leveringsfristen for GIR.

Flere høringsinstanser uttaler at opplysningsplikten bør være så enkel å praktisere som mulig. Som nevnt, er innholdet i GIR fastsatt av OECD. For konserner omfattet av modellreglene, er det derfor ikke anledning til å gjøre forenklinger i opplysningsplikten knyttet til GIR. Skattemeldingen som fastsettes nasjonalt, bør imidlertid gjøres så enkel som mulig.

Departementet foreslår at det bare er selskaper som faktisk skal betale suppleringskatt etter suppleringskatteloven, som skal levere skattemelding. Konsernenheter som er omfattet av suppleringskattens virkeområde, men som ikke skal svare suppleringskatt, er etter forslaget ikke omfattet av plikten til å levere skattemelding for suppleringskatt.

Skattemeldingen skal inneholde opplysninger om beregning av skatten og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av denne. Skattemeldingen skal som utgangspunkt bare inneholde opplysninger som ikke fremkommer av GIR. Skattemeldingen må for eksempel inneholde opplysninger om suppleringskatten i norske kroner og fordelingen av suppleringskatten mellom norske konsernenheter.

Ernst & Young Advokatfirma AS mener det bør være unntak fra opplysningsplikten for konsernenheter som bruker Safe Harbour-regler. Departementet viser til at bruk av Safe Harbour-regler etter forskrift gitt i medhold av suppleringskatteloven § 5-7, i noen tilfeller innebærer at suppleringskatten settes til null, se punkt 9.4.4 og punkt **Feil! Fant ikke referanse-kilden..** Det skal da ikke svares suppleringskatt og det vil derfor heller ikke være plikt til å levere skattemelding for suppleringskatt. I tilfeller hvor bruk av Safe Harbour-regler ikke leder til null i suppleringskatt, vil det fortsatt måtte leveres skattemelding.

Rene nasjonale konsern er ikke omfattet av modellreglene. Av hensyn til likebehandling med utenlandske konsern, foreslås det likevel at rene nasjonale konsern også skal svare

suppleringskatt, se punkt 5.2. I høringsnotatet ble det foreslått at rene nasjonale konsern skulle ha samme opplysningsplikt som multinasjonale konsern. Når rene nasjonale konsern ikke er omfattet av modellreglene, innebærer det at GIR gitt av rene nasjonale konsern ikke skal utveksles med andre jurisdiksjoner. Dersom rene nasjonale konsern skal fritas fra plikten til å levere GIR, må informasjonen som skulle blitt gitt i GIR, istedenfor gis i skattemeldingen. Det er kun et fåtall rene nasjonale konsern som vil være omfattet av suppleringskatteloven. Etter departementets syn er det lite hensiktsmessig å lage en egen skattemelding for disse konsernene, når de i hovedsak må gi samme opplysninger i skattemeldingen som de uansett måtte gitt i GIR. Departementet opprettholder derfor forslaget fra høringen om at rene nasjonale konsern skal ha samme opplysningsplikt som multinasjonale konsern.

Det følger av modellreglene at leveringsfristen for GIR skal være 15 måneder fra utløpet av regnskapsåret for det øverste morselskapet i konsernet. Første regnskapsår innenfor anvendelsesområdet for regelverket, skal fristen likevel være 18 måneder. I høringsnotatet ble det foreslått at leveringsfrist for skattemeldingen skal være den samme som leveringsfristen for meldingen for suppleringskatt. *Ernst & Young Advokatfirma AS* mener dette er uheldig, ettersom konsernenheten som utarbeider skattemeldingen, ikke nødvendigvis vil ha all informasjon i tide. Departementet ser at det kan være praktiske utfordringer for et stort konsern å koordinere og fordele nødvendig informasjon fra GIR til alle konsernenheter før GIR er ferdig utarbeidet. Departementet legger derfor opp til i forskrift å sette leveringsfristen for skattemelding til én måned etter leveringsfristen for melding for suppleringskatt. Første leveringsfrist skal tidligst være 30. juni 2026.

Ernst & Young Advokatfirma AS viser til at det i høringsnotatet legges til grunn at meldingen (GIR) skal gis på engelsk, men at dette ikke fremkommer av forslaget til lov eller forskrift. Hovedregelen er at meldinger skal utarbeides på norsk. Departementet foreslår derfor en lovtekst hvor det fremgår at denne meldingen skal utarbeides på engelsk.

Departementet viser til forslag til skatteforvaltningsloven § 8-14.

Departementet foreslår at gjeldende skatteforvaltningslov § 8-14 og § 8-15 blir henholdsvis § 8-15 og ny § 8-16. Det er da nødvendig å gjøre enkelte opprettinger i skattebetalingsloven. Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-1 andre ledd, skattebetalingsloven §§ 10-12, 10-51 første ledd b og 10-60 femte ledd, og merverdiavgiftsloven § 11-6 første ledd.

12.4 Fastsetting

12.4.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet ble det foreslått at skattepliktige for suppleringskatt både skal fastsette grunnlaget for og beregne suppleringskatten. Videre ble det foreslått at skattepliktige skal kunne endre sin egen fastsetting av suppleringskatt, med unntak av begrensning for justering av underskudd. Det ble lagt til grunn at denne begrensningen implisitt følger av at valg om bruk av justert underskudd er ment å være bindende for konsernenheten.

12.4.2 Høringsinstansenes merknader

Ernst & Young Advokatfirma AS mener begrensningene i endringsadgangen for justering av underskudd er så vesentlige at de burde fremgå klart av regelverket.

12.4.3 Vurderinger og forslag

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet om at skattepliktige selv skal fastsette grunnlaget for og beregne suppleringskatten. Ettersom suppleringskatten skal reguleres i egen lov, må dette fremgå særskilt av skatteforvaltningsloven.

Departementet følger ikke opp forslaget om at skattepliktige skal kunne egenendre skattemeldingen for suppleringskatt. Endringer i skattemeldingen vil i mange tilfeller ha sammenheng med endring i GIR, noe som tilsier at skattemyndighetene bør kontrollere endringen. Det er foreløpig ikke avklart hvordan korreksjon av GIR skal gjennomføres. Departementet mener at det i første omgang er mer hensiktsmessig at endringer i skattemeldingen gjøres ved anmodning om endring.

Departementet viser til forslag til endring av skatteforvaltningsloven § 9-1 første ledd og § 9-2 første ledd.

12.5 Safe Harbour-regler

12.5.1 Forslag i høringsnotatet

Det er særskilte saksbehandlingsregler for bruk av Safe Harbour-regler i modellreglene art. 8.2. Skattemyndighetene i den enkelte jurisdiksjon kan innen 36 måneder bestride retten til å bruke Safe Harbour-regler overfor den opplysningspliktige i jurisdiksjonen. Det gjøres gjennom et forhåndsvarsel, hvor de faktiske forholdene og omstendighetene som ligger til grunn for å bestride retten, angis. Den opplysningspliktige skal innen seks måneder uttale seg om disse forholdene. I høringsnotatet foreslo departementet at dette lovfestes i forslag til skatteforvaltningsloven § 5-6 nytt fjerde ledd. Safe Harbour-reglene var omtalt som regler om «forenklet beregning» i høringsnotatet.

12.5.2 Høringsinstansenes merknader

Ernst & Young Advokatfirma AS viser til at det i høringsnotatet er uklart hvilke saksbehandlingsregler som skal gjelde dersom skattemyndighetene bestrider retten til å bruke Safe Harbour-regler. De mener en klagefrist på seks uker vil kunne være i korteste laget. De viser også til at konsernheter som mister retten til å bruke Safe Harbour-regler, da må gjøre en full beregning av suppleringskatten, og at dette bør hensyntas i fristen for å korrigere meldingen. De ber også departementet vurdere særskilte unntak eller lemping fra den generelle opplysningsplikten i forslag til skatteforvaltningsloven § 8-14.

12.5.3 Vurderinger og forslag

Safe Harbour-regler er nærmere beskrevet under punkt 9.4.4. Departementet viser til at konsernheter som bruker Safe Harbour-regler, ikke vil måtte svare skatt og dermed heller

ikke har plikt til å levere skattemelding etter § 8-14 første ledd, se punkt **Feil! Fant ikke referanse kilden..**

De alminnelige saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven kapittel 5 vil gjelde som vanlig, herunder den foreslåtte presiseringen i § 5-6 om seks måneders frist for å uttale seg ved forhåndsvarsel. Departementet viser til forslag til skatteforvaltningsloven § 5-6 første ledd nytt tredje punktum.

Etter skatteforvaltningslovens system, vil det å nekte bruk av Safe Harbour-regler skje gjennom myndighetsfastsetting. Vedtak om myndighetsfastsetting kan påklages etter reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 13. Etter departementets syn, er den alminnelige klagefristen på seks uker tilstrekkelig, ettersom den opplysningspliktige i forhåndsvarselet er gjort kjent med hvilke forhold vedtak skal bygges på.

Det følger av modellreglene artikkel 8.2.2 at fristen for å bestride rett til å bruke Safe Harbour-regler, er 36 måneder etter leveringsfristen for GIR. Etter departementets syn er fristen på 36 måneder for å gi forhåndsvarsel, i realiteten en frist for å ta saken opp til endring. Departementet foreslår derfor at fristen reguleres sammen med andre slike frister i skatteforvaltningsloven kapittel 12. Departementet viser til forslag til skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd femte punktum.

Ernst & Young Advokatfirma AS ber om at det for vurderingen av fristen for å korrigere meldingen, tas hensyn til at full beregning vil være komplisert. Departementet viser til at hensikten med Safe Harbour-reglene er å gjøre det enklere for enkelte konsern å oppfylle rapporteringskravene og gjennomføre nødvendige beregninger. Dersom det ikke gis en tilleggsfrist for å levere endret skattemelding, vil det være vanskelig for konsernet å gjøre full beregning innen forfallsfristen. Departementet legger opp til at det i forskrift gis en forlenget frist for å levere endret skattemelding når skattemyndighetene fatter vedtak om å nekte bruk av Safe Harbour-regler.

12.6 Andre saksbehandlingsregler

12.6.1 Endring uten klage

Fristen for å ta en sak opp til endring vil som hovedregel være fra utgangen av skattleggingsperioden, jf. skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd. Leveringsfristen for GIR er 15 eller 18 måneder etter utløpet av regnskapsåret til det øverste morselskapet i konsernet. I høringsnotatet foreslo departementet at fristen for å ta en sak opp til endring settes til fem år etter fristen for levering av GIR for suppleringskatt.

Ingen av høringsinstansene hadde merknader til dette forslaget.

Leveringsfristen for skattemelding for suppleringskatt skal være én måned etter leveringsfristen for GIR. Det innebærer at perioden skattemyndighetene har for å kontrollere grunnlaget for suppleringskatten er kortere enn ellers. Kompleksiteten i regelverket og det forhold at innhenting av ytterligere informasjon vil kunne være mer tidkrevende enn ellers, tilsier at endringsfristen ikke bør begynne å løpe før leveringsfristen

for skattemeldingen. Departementet opprettholder derfor forslaget fra høringsnotatet om at fristen for å ta en sak om suppleringskatt opp til endring settes til fem år etter fristen for levering av GIR.

Departementet viser til forslag til skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd fjerde punktum.

12.6.2 Bindende forhåndsuttalelser

I høringsnotatet foreslo departementet at det ikke skulle være anledning til å be om bindende forhåndsuttalelse om forhold regulert av reglene om suppleringskatt.

Flere høringsinstanser hadde merknader om bindende forhåndsuttalelser. Selv om mange var enige i at reglene om suppleringskatt ofte ikke vil være egnet til å avgi bindende forhåndsuttalelse, ble det påpekt at regelverket er komplisert og reiser vanskelige spørsmål som det vil være behov for å kunne få avklart gjennom bindende forhåndsuttalelse.

Departementet foreslår å opprettholde forslaget fra høringsnotatet. Reglene om suppleringskatt vil sjelden være egnet for bindende forhåndsuttalelser. Det er som hovedregel ikke anledning til å be om generell avklaring av om en konsernenhet faller innenfor reglene. Reglene om suppleringskatt har også et internasjonalt virkeområde hvor en bindende forhåndsuttalelse forutsetter samvirke med andre lands skatteadministrasjoner. På grunn av kompleksiteten i regelverket, kan det også være uforholdsmessig ressurs- og tidkrevende for skattemyndighetene å fastslå om en forespørsel faktisk er egnet for bindende forhåndsuttalelse. Departementet foreslår derfor at det ikke skal kunne bes om bindende forhåndsuttalelse om forhold knyttet til suppleringskatt.

12.6.3 Taushetsplikt

I kommentarene til modellreglene legges det til grunn at opplysningene som innhentes, skal underlegges samme taushetsplikt som andre opplysninger som skattemyndighetene innhenter. Opplysninger innhentet gjennom informasjonsutvekslingsavtaler vil også være underlagt bestemmelser om taushetsplikt i den aktuelle avtalen. I høringsnotatet ble det antatt at gjeldende regler om taushetsplikt er tilstrekkelige. Det ble derfor ikke foreslått endringer i reglene om taushetsplikt.

Ernst & Young Advokatfirma AS bemerker at taushetsplikten for opplysninger inntatt i GIR vil bero på om opplysningene er levert direkte til norske myndigheter eller om de er mottatt med hjemmel i en skatteavtale. De mener taushetsplikten bør være den samme uavhengig av hvordan opplysningene gis.

Departementet er av den oppfatning at informasjonsutveksling av opplysninger om suppleringskatt ikke reiser særskilte problemstillinger som nødvendiggjør endringer i dagens regelverk. Departementet fastholder derfor standpunktet i høringsnotatet om å ikke gjøre endringer i reglene om taushetsplikt.

12.7 Administrative reaksjoner

12.7.1 Forslag i høringsnotatet

Modellreglene åpner for at nasjonale sanksjoner kan omfatte manglende levering av GIR og uriktige eller ufullstendige opplysninger i GIR. I høringsnotatet ble det vist til at skatteforvaltningslovens regler om administrative sanksjoner og straff også vil omfatte plikter etter forslag til ny § 8-14. Det ble derfor ikke foreslått noen endringer i sanksjonsreglene.

12.7.2 Høringsinstansenes merknader

Deloitte Advokatfirma AS viser til at tilleggsskatt er en strafferettslig sanksjon som stiller strenge krav til ordlydsfortolkning. Det bør derfor vises særlig aktsomhet ved bruk av senere uttalelser og retningslinjer som grunnlag for tilleggsskatt, dersom disse strider mot en klar lovtekst.

NHO er enig i at reglene om tvangsmulkt er relevante for GIR. De mener derimot at reglene om tilleggsskatt ikke bør få anvendelse ved opplysningssvikt knyttet til levering av skattemelding for suppleringskatt. De viser til reglenes kompleksitet og manglende beløpsbegrensning.

12.7.3 Vurderinger og forslag

Det er nødvendig med effektive sanksjoner for å sikre at skattepliktige oppfyller opplysningsplikten. Skattemyndighetene kan ilegge tvangsmulkt for å fremtvinge levering av opplysninger og det kan ilegges tilleggsskatt når uriktige eller ufullstendige opplysninger kan føre til skattemessige fordeler.

Departementet ser ikke behov for egne sanksjonsregler for suppleringskatt og foreslår at det ikke gjøres unntak i gjeldende regler om tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven.

Reglene om suppleringskatt er kompliserte og stiller høye krav til opplysningene som gis. OECD ber skattemyndighetene være tilbakeholdne med å sanksjonere brudd på regelverket i innfasingsperioden. Departementet legger til grunn at skattemyndighetene vil holde seg til OECDs føringer for bruk av sanksjoner.

13 Skattebetaling

13.1 Oversikt

Skattebetalingsloven regulerer betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav. Departementet foreslår at skattebetalingsloven også skal gjelde for suppleringskatt, og viser til forslag til skattebetalingsloven § 1-1 andre ledd bokstav m.

Det er nødvendig med enkelte tilpasninger i skattebetalingslovens bestemmelser om forskuddsskatt og forfall.

13.2 Forskuddsskatt

Hovedregelen i skattebetalingsloven er at upersonlige skattepliktige skal svare forskuddsskatt. Forskuddsskatten settes til den fastsatte skatt ved siste skattefastsetting og skal betales i to terminer året etter inntektsåret.

Suppleringskatten fastsettes 16 måneder etter utløpet av øverste morselskaps regnskapsår. Dersom det skal betales forskuddsskatt etter skattebetalingslovens system, vil det gå ett til to år mellom betaling og avregning. Etter departementets syn innebærer dette at det er lite hensiktsmessig med forskuddsskatt.

Departementet foreslår derfor at det ikke skal utskrives forskuddsskatt for suppleringskatt. Det innebærer at suppleringskatten heller ikke inngår i avregningen etter kapittel 7. Departementet viser til forslag til skattebetalingsloven § 6-2 andre punktum.

13.3 Forfall

Skattebetalingslovens regler om forfall varierer mellom de ulike typene skatt og avgift. Noen skatter forfaller på bestemte datoer, andre forfaller et gitt tidspunkt etter fastsetting, og for noen er det en kombinasjon. Det er sammenheng mellom forfallsreglene og hvordan kravet er fastsatt. Der kravet fastsettes av den skattepliktige selv, er forfallstidspunktet som regel knyttet til tidspunktet for fastsettingen. Den skattepliktige er i slike tilfeller kjent med kravets størrelse på forhånd og har dermed tid til å innrette seg. Betalingsfristen i slike tilfeller er som regel tre uker etter fastsettingen.

Suppleringskatten skal egenfastsettes av konsernenhetene. Fristen for å levere skattemelding for suppleringskatt vil være avhengig av øverste morselskaps regnskapsår. Konsernenheter som er omfattet, vil dermed levere skattemeldingen på forskjellige tidspunkt. Det er da ikke naturlig å ha en fast dato for betaling av suppleringskatt. Departementet foreslår derfor at suppleringskatten skal forfalle til betaling tre uker etter leveringsfristen for skattemelding for suppleringskatt. Departementet viser til forslag til ny § 10-15 i skattebetalingsloven.

Ved økning av skatte- og avgiftskrav som følge av myndighetsfastsetting, er den alminnelige betalingsfristen tre uker etter at melding om vedtaket er sendt. Departementet foreslår at det samme skal gjelde for vedtak om endring av suppleringskatt. Departementet viser til forslag til endring i skattebetalingsloven § 10-53 første ledd første punktum.

Skattemyndighetene kan fatte vedtak om å nekte bruk av Safe Harbour-reglene etter suppleringskatteloven. I slike tilfeller vil ikke skattemyndighetene fastsette suppleringskatten i vedtaket. Den skattepliktige skal i stedet levere endret skattemelding uten bruk av Safe Harbour-regler. Departementet legger til grunn at en slik endret skattemelding er omfattet av skattebetalingsloven § 11-2 første ledd. Det foreslås at forfallstidspunktet for betaling av suppleringskatt i slike tilfeller skal være tre uker etter levering av endret skattemelding. Departementet viser til forslag til nytt fjerde ledd i skattebetalingsloven § 10-53.

Foreløpig utgave

14 Økonomiske og administrative konsekvenser

14.1 Flernasjonale konserner og underbeskattet inntekt

Formålet med reglene er å motvirke skadelig skattekonkurranse og overskuddsflytting. Dette gjøres gjennom å etablere et gulv for effektiv beskatning av overskudd i store flernasjonale konsern på 15 prosent. Ifølge OECD¹ er 14,5 prosent av det samlede overskuddet i verdens flernasjonale konsern beskattet med en effektiv skattesats under 5 prosent. Over 37 prosent, tilsvarende over 2 400 milliarder dollar, er skattlagt med en skattesats som er lavere enn 15 prosent. Underbeskattet inntekt eksisterer ikke bare i lavskatteland. Mer enn halvparten (56,8 prosent) befinner seg i høyskatteland.

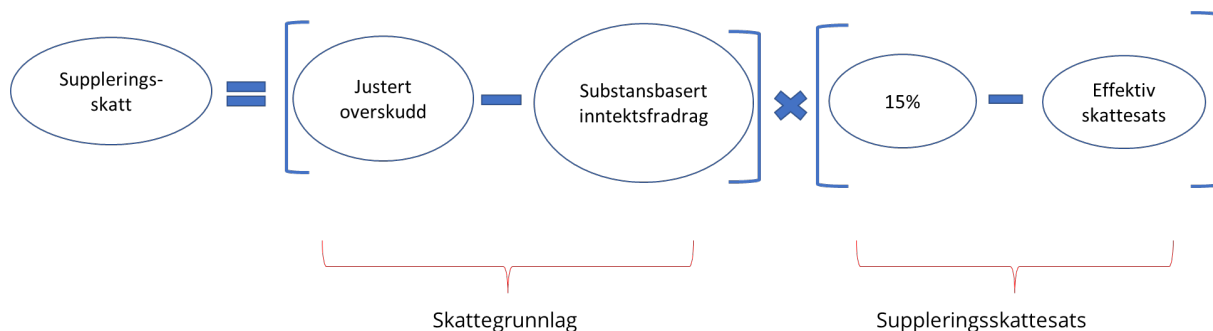
Store variasjoner i effektiv beskatning av overskudd er uheldig av flere grunner. Først og fremst reduseres skatteinntektene fra store flernasjonale konsern. Særlig gunstige skatteordninger i et land for å tiltrekke seg bestemte typer investeringer eller foretak gjør det vanskeligere for andre land å opprettholde et ønsket skattenivå uten å tape skattegrunnlag til andre land. Slike ordninger er utbredt også i høyskatteland og omtales gjerne som skadelig skattekonkurranse. Videre er det i mange tilfeller enkelt for flernasjonale konsern å flytte overskudd til lavskatteland. Slik overskuddsflytting bidrar ytterligere til reduserte skatteinntekter.

Studier viser at overskuddsflytting kjennetegnes av en klar ikke-linearitet, det vil si at overskuddsflytting primært skjer fra høy- eller normalskatteland til land med svært lav skatt (op. cit). En konsekvens av dette er at mindre justeringer for eksempel i skattesatsen i høyskatteland som Norge trolig har liten effekt på omfanget av overskuddsflytting. Overskuddsflytting bekjempes trolig best ved å forhindre mulighetene til å drive overskuddsflytting, eller å ved å øke skattesatsene i lavskatteland, slik den globale minimumsskatten indirekte gjør, gjennom å sikre at inntekt i lavskatteland undergis beskatning på et gitt minimumsnivå. Endelig er det slik at forskjeller i effektive skattesatser bidrar til en mindre effektiv allokering av kapital internasjonalt. Dette er en følge av at investeringer gjøres der skatten er lavest, og ikke nødvendigvis der avkastningen før skatt er høyest, noe som fører til et internasjonalt effektivitetstap i økonomien.

14.2 Beregning av suppleringskatt

Hovedregelen for beregning av suppleringskatt kan illustreres slik:

¹ OECD 2023: Effective tax rates of MNEs: New evidence on global low-taxed income, CTPA/CFA/NOE(2023)39.



Det første leddet på høyre side i ligningen uttrykker skattegrunnlaget i lavskattelandet som konsernspisslandet kan skattlegge etter suppleringskattereglene. Overskuddet i lavskattelandet skal nedjusteres med et fradrag som baseres på kvalifiserende lønnskostnader og enkelte fysiske eiendeler i lavskattelandet (det substansbaserte inntektsfradraget). Det andre leddet uttrykker suppleringskattesatsen som differansen mellom effektiv skattesats i lavskattelandet og minimumsskatten på 15 prosent. Den effektive skattesatsen er justerte skatter som andel av justert overskudd.

I utgangspunktet vil Norge kunne få økte skatteinntekter fra hovedregelen om skatteinkludering (IIR-regelen), ved at for eksempel et utenlandsk datterselskap av et norsk konsern blir ansett som en underbeskattet enhet uten at lavskattelandet illegger kvalifisert nasjonal suppleringskatt, og dermed får beregnet suppleringskatt. Grunnlaget for suppleringskatten vil være det samlede overskuddet i en jurisdiksjon, fradrett det substansbaserte inntektsfradraget (første parentes). Dette grunnlaget skattlegges med en skattesats tilsvarende differansen mellom den effektive skattesatsen i lavskattelandet (ETR) og 15 prosent (andre parentes). Den beregnede suppleringskatten må primært svares av konsernspissen i Norge.

14.3 Effekt på skatteinntektene

Skatteinkluderingsregelen baserer seg i utgangspunktet på et prinsipp om beskatning i øverste ledd i konsernstrukturen. I tillegg vil illeggelse av en kvalifisert nasjonal suppleringskatt påvirke hvorvidt andre land kan illegge en suppleringskatt etter skatteinkluderingsregler. Dette innebærer at andre lands implementering vil påvirke antall selskap med suppleringskatteplikt til Norge og eventuelle provenymessige effekter. Dette gjør også at vurdering av eventuell skatteplikt og provenyeffekt vanskelig kan estimeres presist. Eventuelle estimeringer basert på dagens situasjon vil endres avhengig av andre lands tilpasning og/eller implementering av regelverket. Analyser av konsernregnskapsdata og data fra land-for-land rapportering (LLR) for 2020 og 2021 viser at 80-100 norske konsern ville være omfattet av regelverket. Av disse er 15-20 rent norske konsern. Dette er konsern som omfattes av regelverket, men som ikke har aktivitet i andre land. Av konsernene som omfattes av regelverket vil potensielt 10-20 konsern kunne få en plikt til å svare suppleringskatt til Norge etter skatteinkluderingsregelen.

Tilsvarende ville om lag 1 300 utenlandske konserner som har tilstedeværelse i Norge omfattes av regelverket disse årene. Hvorvidt det vil foreligge en skatteplikt for enkelte av disse knyttet til regler om skatteinkludering er usikkert. Det er krevende å finne gode nok data til å analysere disse selskapene. På svært usikkert grunnlag kan det anslås at 2-4 konsern kan være i denne kategorien. Det må antas at kun et svært begrenset antall norske datterselskaper av utenlandske konsern vil ha skatteplikt til Norge etter regelen om skatteinkludering.

Konsern som omfattes av LLR-rapportering og dermed har inntekt over beløpsgrensen på 750 millioner euro, har om lag 8 000 datterselskaper i Norge. Av disse utgjør datterselskaper av norske konsern 3 450 selskap. Regelverket kan derfor potensielt ha en betydning for et stort antall selskaper, selv om antall selskaper med mulig skatteplikt under regelverket vil være mer begrenset.

En rent statisk estimering basert på data fra LLR for 2021 viser et samlet skatteproveny på om lag 9 milliarder kroner. Dette estimatet er kun beregnet for norske konsern med selskap/enheter i utlandet, og det er ikke hensyntatt at disse landene med stor sannsynlighet vil innføre en nasjonal suppleringskatt. Dette er derfor et svært lite sannsynlig scenario. Det er grunn til å tro at både de flernasjonale konsernene og andre lands myndigheter vil tilpasse seg suppleringskattereglene. Omfanget av underbeskattet inntekt vil reduseres vesentlig i forhold til i dag, som følge av innføring av nasjonale suppleringskatter. Dersom en legger til grunn at de landene som har varslet innføring av nasjonale suppleringskatter gjør det, vil provenyanslaget reduseres til om lag 1,8 milliarder kroner. På sikt er det grunn til å tro at myndighetene i stort sett alle land vil tilpasse seg regelverket enten ved endringer av eksisterende regelverk, eller ved å innføre regler om skatteinkludering og nasjonal suppleringskatt. I så fall vil det direkte provenyet fra suppleringskatten være tilnærmet null.

De flernasjonale konsernene kan også tilpasse seg. Disse konsernenhetene vil etter hvert stå overfor effektive skattesatser på 15 prosent (sett bort fra at det substansbaserte inntektsfradraget i mange tilfeller innebærer en lavere effektiv skattesats enn dette). Dette vil redusere incentivet til overskuddsflytting til lavskatteland. Redusert overskuddsflytting vil øke skatteinntektene i de landene hvor overskuddene flyttes fra, det vil si typisk høyskatteland som Norge. Dette er indirekte virkninger av regelverket som trolig vil komme på noe lengre sikt. Det er ikke gjort anslag for provenyvirkningene av slike adferdsendringer, og det er ikke mulig å si med sikkerhet hvordan denne effekten fordeler seg på land.

14.4 Nasjonal suppleringskatt

Det er flere årsaker til at konsern i Norge kan ha en effektiv skattesats som er lavere enn 15 prosent og dermed potensielt kunne få beregnet nasjonal suppleringskatt. For eksempel vil eierselskaper som eier mindre enn 10 prosent av et annet selskap og har en eiertid på mindre enn 12 måneder måtte inntektsføre utbytter og gevinster i beregning av justert resultat. Disse inntektene er skattefrie etter fritaksmetoden, og vil derfor bidra til høyere inntekt og lavere beregnet effektiv skattesats etter reglene for suppleringskatt. En annen

grunn kan være tilbakeføring av skatteposisjoner som ikke kommer til beskatning innen 5 år. Dette kan for eksempel gjelde lange tilvirkningskontrakter hvor utsatt skatteforpliktelse knyttet til bokført tap reverseres etter fem år. Det kan også forekomme andre utsatte skatteposisjoner som har en restverdi etter fem år og dermed påvirke beregningen av effektiv skattesats. Videre kan det være direkte utbetalinger av fradragsverdier, refusjoner og lignende som ikke omfattes av unntakene i suppleringskattereglene (for eksempel i form av refunderbare kvalifiserte skattekreditter) som påvirker beregningen.

Data fra næringsoppgavene for 2021 antyder at om lag 200 konsern i Norge kan få beregnet en effektiv skattesats under 15 prosent. Det er imidlertid stor usikkerhet knyttet til flere forhold som blant annet å skille ut virksomheter som er unntatt, estimere effektene av konsernbidrag og beregne det substansbaserte inntektsfradraget med videre som gjør at det er grunn til å tro at flere av disse selskapene likevel ikke vil få beregnet nasjonal suppleringskatt. Det er for stor usikkerhet i datamaterialet til at det er mulig å gi et presist anslag på provenyet fra den nasjonale suppleringskatten, men den vil trolig gi et positivt men beskjedent proveny.

14.5 Særskilt om tilfeller med utbetaling av skattefradrag

Suppleringskatt utløses etter hovedregelen når den effektive skattesatsen er lavere enn minimumsskattesatsen på 15 prosent. En helt bokstavtro tolkning av modellregelverket kan i noen tilfeller gi en svært lav beregnet effektiv skattesats, som følge av at skatteverdien av fradrag utbetales til skattyter. En helt bokstavtro tolkning av modellreglene kan i noen tilfeller gi en svært lav beregnet effektiv skattesats, som følge av at skatteverdien av fradrag utbetales til skattyter. Dette kan være tilfelle i grunnrenteskattene og særlig i særskatten for petroleumsvirksomhet.

Særskatten for petroleumsvirksomhet er innført for å beskatte grunnrenten ved utvinning av petroleumsressurser høyere enn ordinært selskapsoverskudd. Samlet beskattes inntekter i petroleumsvirksomhet med en marginalsattesats på 78 prosent. Det er et viktig hensyn at særskatten ikke skaper uheldige vridninger gjennom å påvirke selskapenes investeringsbeslutninger. Fra 2022 er den utformet som en nøytral kontantstrømskatt med umiddelbar fradragsføring av investeringskostnader. Kontantstrømskatten innebærer en symmetrisk skattemessig behandling av alle positive og negative kontantstrømmer. Dersom skattegrunnlaget er negativt, får selskapet utbetalt skatteverdien av det negative grunnlaget.

Utbetaling av skatteverdien av negativt skattegrunnlag vil redusere den justerte skatten ved utregning av effektiv skattesats. Reglene tar imidlertid hensyn til den utsatte skatten som oppstår som følge av midlertidige forskjeller mellom finansregnskapet og skatteregnskapet i slike tilfeller, men kun slik at endring i utsatt skatt inngår med en skattesats tilsvarende minimumsskattesatsen på 15 prosent. I den ordinære overskuddsbeskatningen er denne begrensningen av utsatt skatt uproblematisk. Der vil ikke midlertidige forskjeller, for eksempel knyttet til høyere skattemessige avskrivninger enn regnskapsmessige avskrivninger, føre til negativ betalbar skatt. Fradraget blir i så fall fremført til senere år. I et slikt tilfelle er det tilstrekkelig å regne inn endring i utsatt skatt med en skattesats på 15 prosent. Dette vil da ikke i seg selv føre til at den effektive skattesatsen blir lavere enn 15

prosent. På den andre siden har man ved utarbeiding av modellregelverket sett hen til at det kan være usikkerhet knyttet til hvorvidt utsatt skatt faktisk blir betalt. Derfor har man valgt en slik begrensning.

Kombinasjonen av at skatteverdien av negativt skattegrunnlag utbetales med en svært høy skattesats (71,8 prosent) og at utsatt skatt kun inngår i beregningen med maksimalt 15 prosent, kan i noen tilfeller føre til at den effektive skattesatsen blir lavere enn 15 prosent, noe som utløser suppleringskatt etter regelverket.

Reglene kan også gi et slikt utslag dersom det foreligger et samlet justert underskudd for konsernet i en jurisdiksjon. Da vil det beregnes suppleringskatt etter en spesialregel i modellreglene artikkel 4.1.5, tilsvarende forskjellen på justert skatt og en forventet justert skatt (Expected Adjusted Covered Taxes). Den forventede justerte skatten tilsvarer 15 prosent av samlet justert overskudd. Igjen vil suppleringskatt kunne utløses som følge av at endring i utsatt skatt knyttet til underskuddet inngår i justert skattekostnad med 15 prosent, mens den betalbare skatten reduseres med hele fradragverdien (71,8 prosent) på grunn av den direkte utbetalingen. Det betyr at det også i underskuddstilfeller kan bli beregnet suppleringskatt når skatteverdien av negativt skattegrunnlag blir utbetalt til skattyter. I begge tilfeller øker suppleringskatten med størrelsen på den faktiske skattesatsen.

Også andre nøytrale skattemodeller som innebærer direkte utbetalinger av negativt skattegrunnlag, vil rammes av en slik bokstavtro tolkning av modellregelverket. Også andre nøytrale skattemodeller som innebærer direkte utbetalinger av negativt skattegrunnlag, vil rammes av en slik bokstavtro tolkning av modellreglene.

Det er etter departementets skjønn åpenbart urimelig og formålsstridig at reglene utløser suppleringskatt i tilfeller der skattereglene er ment å gi en høy, men nøytral ekstrabeskatning av grunnrente, som i de norske grunnrenteskattene på petroleum, kraftproduksjon eller havbruk. Dette har ikke vært intensjonen ved fremforhandlingen av modellregelverket for pilar 2. Departementet legger følgelig til grunn at slike situasjoner ikke skal utløse nasjonal suppleringskatt. Departementet vil arbeide for at en slik forståelse blir klargjort i modellregelverket, slik at det heller ikke i andre land oppstår tvil om praktiseringen av skatteinkluderingsregelen i disse tilfellene.

14.6 Globale virkninger

Det er grunn til å tro at en bred innføring av regelverket globalt vil ha en betydelig effekt på internasjonal skattekonkurranse gjennom myndighetens atferdsendringer og på overskuddsflytting gjennom atferdsendringer i konsernene. Dette er i tråd med reglenes formål. OECD anslår at reglene vil innebære en samlet økning i skatteinntektene fra selskapsoverskudd på om lag 200 milliarder dollar globalt, noe som tilsvarer om lag 9 prosent av globale selskapsskatteinntekter.² På kort sikt anslår OECD at mellom 80 og 120

² Alle referanser til beregninger foretatt av OECD tar utgangspunkt i OECDs «*Tax Challenges Arising From Digitalisation - Economic Impact Assessment*» publisert på OECDs hjemmeside:

milliarder dollar av de økte skatteinntektene skyldes nasjonale suppleringskatter og at mellom 40 og 50 milliarder dollar skyldes skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen. Mellom 50 og 60 milliarder dollar skyldes redusert overskuddsflytting.

14.7 Effekt på investeringer

Innføring av en minimumsskattesats på 15 prosent vil øke de flernasjonale konsernenes kapitalkostnader, noe som vil kunne ha en negativ innvirkning på globale investeringer. Det er imidlertid flere grunner til at denne negative effekten trolig er liten. For det første vil veldig mye av overskuddet som omfattes av regelverket være renprofitt som er flyttet fra høyskatteland til lavskatteland. Renprofitt er avkastning utover det som går til avlønning av den investerte kapitalen, typisk risikofri rente pluss en risikopremie. Skatt på renprofitt har mye mindre effekt på investeringene enn skatt på normalavkastning. Som følge av at overskuddene i lavskattelandene ofte er resultat av overskuddsflytting fra høyskatteland, vil det være lite realinvesteringer knyttet til lokaliseringen i lavskattelandene. Dersom det likevel er slik at overskuddene stammer fra investeringer i realkapital og arbeidskraft i lavskattelandet, vil det substansbaserte inntektsfradraget motvirke at dette overskuddet blir skattlagt etter suppleringskatteregelverket. De direkte negative virkningene på globale investeringer vil derfor trolig mer enn oppveies av en mer effektiv fordeling av investeringer som følge av redusert skattekonkurranse og redusert overskuddsflytting.

14.8 Administrative effekter

Forslaget innebærer svært omfattende endringer i beskatningen av flernasjonale konsern som kommer inn under regelverket. Det vil ha betydelige administrative kostnader, både i form av økt ressursbruk i Skatteetaten og i form av økte etterlevelseskostnader for skattyterne.

Reglene som foreslås innført, er kompliserte. De krever detaljerte beregninger og opplysningskrav. Innføring av reglene vil innebære betydelige kostnader til implementering, rapportering og etterlevelse. Dette gjør seg særlig gjeldende siden skattegrunnlaget blir helt nytt og i større grad er basert på de skattepliktige konsernenes regnskap. Skattyterne, som må tilpasse sin informasjonsinnhenting og rapportering til det nye regelverket, vil få økte kostnader til å etterleve reglene og for å implementere dette i sine systemer. Det antas at kostnadene vil være særlig store den første perioden. Det gjelder særlig kostnader til å utvikle nye systemløsninger og opparbeide nødvendig kompetanse.

Innføring av suppleringskatten vil videre innebære økte kostnader i Skatteetaten til å utvikle nye systemløsninger, etablere nye fagmiljø, samt etablere løsningen for utveksling

<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment-0e3cc2d4-en.htm>. Disse beregningene oppdateres jevnlig og oppdateringene blir fortløpende publisert.

av informasjon med andre land. Skatteetaten vil ha varige kostnader til drift av systemløsninger, saksbehandling, veiledning, kontroll og klagebehandling.

Foreløpig utgave

15 Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser

Departementet foreslår at suppleringskatteloven skal tre i kraft straks, med virkning fra og med 2024.

Suppleringskatt er en inntektsskatt. Beregningsmetoden for suppleringskatt er i stor grad knyttet til regnskapsmessige størrelser. I tilfeller hvor regnskapsåret følger kalenderåret, vil loven første gang få virkning for regnskapsåret 2024.

Avvikende regnskapsår reiser særlige problemstillinger. Avvikende regnskapsår kan etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-2 andre ledd legges til grunn som inntektsår for skattefastsettingen. En særregel for avvikende regnskapsår er gitt i skatteloven § 14-1 tredje ledd. Etter denne bestemmelsen skal inntekten fastsettes til det beløpet den utgjorde siste regnskapsår som ble avsluttet før 1. januar i det året skatten fastsettes, se skatteloven § 14-1 tredje ledd.

Suppleringskatteloven med forskriftsbestemmelser er et omfattende regelverk, som medfører nye rapporteringsrutiner. Av hensyn til de rapporteringspliktige, bør reglene ikke gjøres gjeldende for avvikende regnskapsår som avsluttes i 2024. I stedet bør loven ved avvikende regnskapsår få anvendelse første gang for regnskapsår som påbegynnes i 2024. Flere andre land har signalisert at de vil benytte en slik løsning, og den samme løsningen følger av EUs direktiv om minimumsskatt.

På denne bakgrunn foreslår departementet at det blir presisert i ikrafttredelsesbestemmelsen at loven får virkning for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2023. Første leveringsfrist for GIR skal tidligst være 30. juni 2026.

I modellreglene er overgangsbestemmelser gitt i et eget kapittel, jf. modellreglene kapittel 9. Lovforslaget inneholder ikke et tilsvarende eget kapittel med overgangsbestemmelser. I stedet er nødvendige innfasingsregler gitt i direkte tilknytning til de ulike bestemmelsene i lovforslaget. Disse innfasingsbestemmelsene er omtalt i sammenheng med de aktuelle bestemmelsene foran i denne proposisjonen.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven).

Vi HARALD, Norges Konge,

stadfester:

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i skatteloven
- lov om endringer i skattebetalingsloven
- lov om endringer i merverdiavgiftsloven
- lov om endringer i skatteforvaltningsloven
- lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven)

og

- vedtak om endringer i stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024 (Stortingets skattevedtak)

i samsvar med et vedlagt forslag.

A – Forslag til lovvedtak
Forslag
til lov om endringer i skatteloven

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endring:

§ 4-1 andre ledd skal lyde:

(2) For skattyter med avvikende regnskapsår etter forskriftsbestemmelse vedtatt med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 8-16 skal formuesfastsettelsen omfatte formuen ved utløpet av siste regnskapsår før 1. januar i skattefastsettingsåret.

II

Loven trer i kraft 1. januar 2024.

Forslag
til lov om endringer i skattebetalingsloven

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 1-1 annet ledd ny bokstav m skal lyde:

m. suppleringskatt etter suppleringskatteloven

§ 6-2 skal lyde:

Upersonlige skattytere skal betale skatten i løpet av året etter inntektsåret. *Det skal ikke betales forskuddsskatt for suppleringskatt etter suppleringskatteloven.*

Kapittel 10 annen deloverskrift skal lyde:

Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, lønnstrekk til Svalbard, artistskatt, skattetrekk i aksjeutbytte og *suppleringskatt*

§ 10-12 skal lyde:

Artistskatt for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres melding over skatteplikten. Tidspunktet for innlevering av melding følger av bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-16, jf. § 8-8 annet ledd.

Ny § 10-15 skal lyde:

§ 10-15. Suppleringskatt

Suppleringskatt forfaller til betaling tre uker etter leveringsfrist for skattemelding for suppleringskatt.

§ 10-51 første ledd bokstav b skal lyde:

b. skatt fastsatt tidlig etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-16, jf. § 8-2

§ 10-53 første ledd første punktum skal lyde:

Treffer skatte- eller avgiftsmyndighetene vedtak om endring mv. som medfører økning av skatte- eller avgiftsplikten for krav som ordinært forfaller etter §§ 10-10 til 10-12, § 10-15, § 10-21, § 10-22 annet ledd eller §§ 10-30 til 10-41, skal økningen og renter etter § 11-2 betales senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt.

§ 10-53 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Treffes det vedtak om å nekte bruk av Safe Harbour-regler gitt i medhold av suppleringskatteloven § 5-7, skal suppleringskatt og renter etter § 11-2 betales senest tre uker etter at endret skattemelding for suppleringskatt er levert.

§ 10-60 femte ledd skal lyde:

(5) For krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift skal fristen regnes fra utløpet av fristen for å sende inn skattemelding etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-16, jf. § 8-7.

II

Loven trer i kraft 1. januar 2024.

Forslag

til lov om endringer i merverdiavgiftsloven

I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift gjøres følgende endring:

§ 11-6 første ledd skal lyde:

(1) Fiskere som skal levere skattemelding en gang i året etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-16, jf. § 8-3, kan etter forlis av fartøy, større redskapstap eller større skade på fartøy, fiskeredskap eller fartøyets varige driftsutstyr få utbetalt overskytende inngående merverdiavgift etter særskilt avregning før utløpet av vedkommende kalenderår.

II

Loven trer i kraft 1. januar 2024.

Forslag til lov om endringer i skatteforvaltningsloven

I

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 1-1 ny bokstav l skal lyde:

l. suppleringskatt etter suppleringskatteloven.

§ 2-1 skal lyde:

§ 2-1. Formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, merverdiavgift og suppleringskatt

Skattekontoret, Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda og sekretariatet for Skatteklagenemnda er myndigheter for formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, merverdiavgift og suppleringskatt.

§ 5-6 første ledd skal lyde:

(1) Før enkeltvedtak treffes, skal den vedtaket retter seg mot varsles med en passende frist for å uttale seg om saken. Den som har klagerett etter § 13-2, skal varsles om vedtak som nevnt i denne bestemmelsen. *Fristen for å uttale seg er seks måneder i saker om Safe Harbour-regler gitt i medhold av suppleringskatteloven § 5-7.*

Ny § 8-14 skal lyde:

§ 8-14 Skattemelding og melding for suppleringskatt

(1) Skattepliktig som skal svare skatt etter suppleringskatteloven skal levere skattemelding med opplysninger om beregning av skatten og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av denne etter § 9-1 første ledd og § 9-2 første ledd.

(2) Konsernheter som er lokalisert i Norge som er omfattet av suppleringskatteloven, skal levere melding med opplysninger om og beregning av suppleringskatt. Meldingen kan blant annet inneholde informasjon om samtlige enheter i konsernet og opplysninger som er nødvendige for å beregne suppleringskatt i andre jurisdiksjoner. Meldingen skal utarbeides på engelsk.

(3) Plikten etter annet ledd gjelder ikke hvis opplysningene er gitt av øverste morselskap i konsernet, eller en rapporterende konsernenhet, og det er lokalisert i en jurisdiksjon Norge har informasjonsutvekslingsavtale med for den aktuelle skattleggingsperioden.

(4) Konsernheter i Norge skal gi notifikasjon om hvilken konsernenhet som skal gi opplysningene som nevnt i tredje ledd og i hvilken jurisdiksjon enheten er lokalisert. Denne opplysningsplikten gjelder ikke hvis notifikasjon er gitt av annen norsk konsernenhet, dersom det i notifikasjonen også opplyses om hvilke konsernheter det gis notifikasjon på vegne av.

Gjeldende §§ 8-14 og 8-15 blir §§ 8-15 og 8-16.

§ 9-1 første ledd skal lyde:

(1) Skattepliktige fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter, svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2, *merverdiavgiftskompensasjon, og suppleringskatt* ved levering av skattemelding som nevnt i kapittel 8.

§ 9-2 første ledd skal lyde:

(1) Skattepliktige beregner merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, *særavgifter, merverdiavgiftskompensasjon og suppleringskatt* av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 første ledd.

§ 12-6 første ledd nytt fjerde og femte punktum skal lyde:

For endring av fastsetting av suppleringskatt er fristen fem år etter levering av skattemeldingen. Fristen for å bestride bruk av Safe Harbour-regler gitt i medhold av suppleringskatteloven § 5-7 er likevel tre år etter at melding for suppleringskatt er mottatt.

§ 13-3 annet ledd første punktum skal lyde:

Skatteklagenemnda er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift, petroleumsskatt som ikke er omfattet av fjerde ledd, finansskatt på *lønn, arbeidsgiveravgift og suppleringskatt*.

II

Loven trer i kraft 1. januar 2024. Leveringsfristen etter § 8-14 skal likevel tidligst være 30. juni 2026.

Forslag

til lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven)

I

Lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven)

Kapittel 1 Alminnelige bestemmelser

§ 1-1 Virkeområde

(1) Denne loven gjelder suppleringskatt.

(2) Suppleringskatt skal beregnes når et konsern som oppfyller vilkårene i § 1-2, driver virksomhet i en jurisdiksjon, og virksomheten blir skattlagt med en lavere effektiv

skattesats enn 15 prosent. Suppleringskatten fastsettes for å øke den effektive skattesatsen til 15 prosent.

(3) Regler om hvilke enheter i konsernet som er suppleringskattepliktige, er gitt i kapittel 2.

(4) Den effektive skattesatsen før suppleringskatt fastsettes til

- a. summen av justerte skatter for hver konsernenhet i jurisdiksjonen, beregnet etter kapittel 4, delt på
- b. samlet overskudd for konsernenhetene i jurisdiksjonen, beregnet etter kapittel 3.

(5) Suppleringskatten beregnes etter reglene i kapittel 5.

(6) Særregler om beregning av suppleringskatt ved omorganiseringer og i holdingstrukturer mv. er gitt i kapittel 6.

(7) Særregler om beregning av suppleringskatt for enheter med deltakerfastsetting, enheter med overskuddsbeskatning ved utdeling og investeringsenheter mv. er gitt i kapittel 7.

(8) Suppleringskatt svares til staten.

§ 1-2 Beløpsgrense

Denne loven gjelder enheter som er del av et konsern med en årlig samlet inntekt på minst 750 millioner euro, inkludert inntekt fra enheter som nevnt i § 1-3. Vilkåret i første punktum må være oppfylt i minst to av de fire foregående regnskapsårene. Det øverste morselskapets konsernregnskap legges til grunn for vurderingen. Er regnskapsåret kortere eller lengre enn tolv måneder, justeres beløpsgrensen på 750 millioner euro forholdsmessig.

§ 1-3 Unntatte enheter

(1) Som unntatte enheter regnes:

- a. Offentlige enheter,
- b. Internasjonale organisasjoner,
- c. Ideelle organisasjoner,
- d. Pensjonsfond,
- e. Hvis det er det øverste morselskapet, et investeringsfond,
- f. Hvis det er det øverste morselskapet, en investeringsenhet som investerer i fast eiendom.

(2) Som unntatte enheter regnes også følgende enheter, med mindre den rapporterende konsernenheten velger å behandle dem som ordinære konsernenheter:

- a. Enheter hvor minst 95 prosent av verdien eies direkte eller indirekte av én eller flere enheter som nevnt i første ledd og som ikke er en pensjonsforvaltningsenhet, forutsatt at enhetens aktivitet utelukkende eller nesten utelukkende er å eie eiendeler for, eller investere for, enheter som nevnt i første ledd, eller kun utfører aktivitet med tilknytning til eierens aktivitet, eller en kombinasjon av disse.
- b. Enheter hvor minst 85 prosent av verdien eies direkte eller indirekte av én eller flere enheter som nevnt i første ledd og som ikke er en pensjonsforvaltningsenhet, forutsatt at tilnærmet hele enhetens inntekt består av fritatt utbytte eller fritatt egenkapitalgevinst eller -tap som er unntatt ved beregningen av justert resultat, jf. § 3-2 første ledd bokstav b og c.

(3) Et valg etter andre ledd gjelder for fem regnskapsår. Valget kan ikke endres før utløpet av denne perioden.

§ 1-4 Valuta

(1) Beregningene i denne loven skal gjøres i presentasjonsvalutaen til konsernregnskapet til det øverste morselskapet.

(2) Dersom presentasjonsvalutaen etter første ledd er en annen enn euro, skal de relevante beløpsgrensene i denne loven omregnes til euro. Omregningen skal skje etter de gjennomsnittlige valutakursene for desember måned det foregående regnskapsåret.

(3) Skatt som skal betales etter denne loven, skal betales i norske kroner. En eventuell omregning skal skje etter valutakursen den siste dagen i regnskapsåret.

(4) Valutakursene i annet og tredje ledd hentes fra Den europeiske sentralbanken. Tilbys ikke kursene her, hentes de fra jurisdiksjonens sentralbank.

§ 1-5 Forskriftshjemmel

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i denne loven. Departementet kan fastsette nærmere definisjoner og gi bestemmelser om hvor enheter skal anses lokalisert. Departementet kan fastsette bestemmelser som fraviker bestemmelser i denne loven når det er nødvendig for å sikre lovens formål.

Kapittel 2 Hvilke enheter i konsernet som er suppleringskattpliktige

§ 2-1 Skatteplikt for øverste morselskap

En konsernenhet som er lokalisert i Norge og er det øverste morselskapet i et konsern, og som direkte eller indirekte har hatt en eierinteresse i en underbeskattet konsernenhet i løpet av regnskapsåret, er skattepliktig for sin andel av suppleringskatten fra denne. Et slikt morselskap skal også beregne suppleringskatt for seg selv, og er suppleringskattpliktig for denne.

§ 2-2 Skatteplikt for mellomliggende morselskaper

(1) En konsernenhet som er lokalisert i Norge og er et mellomliggende morselskap i et konsern, og som direkte eller indirekte har hatt en eierinteresse i en underbeskattet konsernenhet i løpet av regnskapsåret, er skattepliktig for sin andel av suppleringskatten fra den underbeskattede konsernenheten. Et slikt morselskap skal også beregne suppleringskatt for seg selv, og er suppleringskattpliktig for denne.

(2) Første ledd gjelder ikke hvis:

- a. det øverste morselskapet i konsernet er skattepliktig etter en kvalifisert regel om skatteinkludering i regnskapsåret, eller
- b. et annet mellomliggende morselskap som har en kontrollerende eierinteresse i det mellomliggende morselskapet, er skattepliktig etter en kvalifisert regel om skatteinkludering i regnskapsåret.

§ 2-3 Skatteplikt for deleid morselskap

(1) En konsernenhet som er lokalisert i Norge og som er et deleid morselskap, og som direkte eller indirekte har hatt en eierinteresse i en underbeskattet konsernenhet i løpet av regnskapsåret, er skattepliktig for sin andel av suppleringskatt fra den underbeskattede

konsernenheten. Et slikt morselskap skal også beregne suppleringskatt for seg selv, og er suppleringskattepliktig for denne.

(2) Første ledd gjelder ikke hvis det deleide morselskapet er direkte eller indirekte heleid av et annet deleid morselskap som er skattepliktig etter en kvalifisert regel om skatteinkludering i regnskapsåret.

§ 2-4 Fordeling av suppleringskatt

(1) Et morselskaps andel av suppleringskatten fra en underbeskattet konsernenhet utgjør den underbeskattede konsernenhetens suppleringskatt beregnet etter § 5-1, multiplisert med morselskapets forholdstall for regnskapsåret.

(2) Morselskapets forholdstall for regnskapsåret utgjør den underbeskattede konsernenhetens justerte overskudd for regnskapsåret fratrasket den delen av justert overskudd som skal fordeles til andre eiere, delt på den underbeskattede konsernenhetens justerte overskudd for regnskapsåret.

(3) Den delen av justert overskudd som skal fordeles til andre eiere av en underbeskattet konsernenhet, er det beløpet som ville blitt fordelt til andre eiere etter det aksepterte regnskapsspråket som ble brukt i det øverste morselskapets konsernregnskap, hvis den underbeskattede konsernenhetens regnskapsmessige resultat var lik dens justerte overskudd, og

- a. morselskapet hadde utarbeidet konsernregnskap i samsvar med dette regnskapsspråket (hypotetisk konsernregnskap),
- b. morselskapet hadde en kontrollerende eierinteresse i den underbeskattede konsernenheten, slik at alle inntekter og kostnader i den underbeskattede konsernenheten ble konsolidert linje for linje i morselskapets hypotetiske konsernregnskap,
- c. hele det justerte overskuddet til den underbeskattede konsernenheten kunne henføres til transaksjoner med noen som ikke er enheter i samme konsern, og
- d. de eierinteressene som ikke eies direkte eller indirekte av morselskapet, er eid av andre enheter utenfor konsernet.

(4) For enheter med deltakerfastsetting, skal justert overskudd etter denne paragrafen ikke inkludere inntekt som etter § 3-5 første ledd er fordelt til eiere som ikke er enheter i samme konsern.

§ 2-5 Reduksjon av suppleringskatt ved indirekte eie

Et morselskap som har en indirekte eierinteresse i en underbeskattet konsernenhet gjennom et mellomliggende morselskap eller deleid morselskap som skal svare suppleringskatt etter en kvalifisert regel om skatteinkludering, skal redusere sin andel av suppleringskatten for den underbeskattede konsernenheten. Reduksjonen skal tilsvare den delen av suppleringskatten som skal svares av det mellomliggende eller deleide morselskapet.

§ 2-6 Nasjonal suppleringskatt

(1) Konsernenheter som er lokalisert i Norge, skal svare nasjonal suppleringskatt dersom konsernets effektive skattesats i Norge beregnet etter § 5-2 er lavere enn 15 prosent.

Plikten til å svare nasjonal suppleringskatt gjelder også felleskontrollert virksomhet lokalisert i Norge.

(2) Nasjonal suppleringskatt beregnes på samme måte som suppleringskatt etter reglene i og gitt i medhold av denne loven, med mindre annet er presisert. Ved beregningen etter § 5-1 annet ledd skal beregnet nasjonal suppleringskatt ikke fradras.

(3) Ved beregningen av nasjonal suppleringskatt skal følgende omfattede skatter ikke medregnes ved beregningen av konsernenhetens effektive skattesats:

- a. skatt betalt av konsernenhetens eiende konsernenhet etter regler om beskatning av inntekt i kontrollerte utenlandske selskaper, for inntekt opptjent av konsernenheten,
- b. skatt betalt av en hovedenhet for inntekt opptjent av konsernenheten, dersom denne er et fast driftssted,
- c. skatt betalt av konsernenhetens eiende konsernenhet, dersom konsernenheten er en hybrid enhet lokalisert i Norge,
- d. skatt betalt av konsernenhetens eiende konsernenhet, unntatt kildeskatter ilagt i Norge, på utdelinger fra konsernenheten.

(4) Den enkelte konsernenheten skal svare sin andel av den nasjonale suppleringskatten for regnskapsåret beregnet etter § 5-1 tredje ledd.

Kapittel 3 Beregning av en konsernenhets inntekt

§ 3-1 Utgangspunkt for beregning av justert resultat

(1) En konsernenhets justerte resultat er regnskapsmessig resultat før konsolideringsjusteringer som skal eliminere konserninterne transaksjoner, beregnet etter det regnskapsspråket som benyttes ved utarbeidelsen av det øverste morselskapets konsernregnskap, justert i samsvar med §§ 3-2 til 3-5. Endringer i inntekt eller kostnad som skyldes oppkjøpsmetoden for en ervervet virksomhet og som fremgår i konsernregnskapet, skal ikke tas med ved beregningen av en konsernenhets regnskapsmessige resultat. Øvrige inntekter eller kostnader som fremgår i konsernregnskapet, skal kun tas med dersom de på en pålitelig og konsekvent måte kan føres tilbake til den bestemte konsernenheten.

(2) Er det ikke praktisk mulig å beregne konsernenhetens regnskapsmessige resultat på grunnlag av det regnskapsspråket som ble brukt ved utarbeidelsen av det øverste morselskapets konsernregnskap, kan det beregnes ved å benytte et annet akseptert eller autorisert regnskapsspråk, forutsatt at:

- a. konsernenhetens regnskap er ført i samsvar med dette regnskapsspråket,
- b. informasjonen i regnskapet er pålitelig, og
- c. regnskapsmessig resultat justeres for permanente avvik som overstiger én million euro og som skyldes anvendelse av et annet prinsipp eller regnskapsspråk på inntektsposter, kostnadsposter eller transaksjoner. Regnskapsmessig resultat skal justeres i samsvar med det regnskapsspråket som benyttes ved utarbeidelsen av konsernregnskapet.

(3) Har det øverste morselskapet ikke utarbeidet sitt konsernregnskap i samsvar med et akseptert regnskapsspråk, skal regnskapsmessig resultat justeres for å forhindre vesentlig konkurransevridning.

(4) Dersom det øverste morselskapet ikke utarbeider konsernregnskap, skal det øverste morselskapets konsernregnskap være det som ville ha blitt utarbeidet dersom det øverste morselskapet hadde vært pliktig til å utarbeide et slikt konsernregnskap i samsvar med:

- a. et akseptert regnskapsspråk, eller
- b. et autorisert regnskapsspråk, forutsatt at konsernregnskapet justeres for å forhindre vesentlig konkurransevridding.

(5) En konsernenhets resultat i henhold til en regel om en kvalifisert nasjonal suppleringskatt, kan fastsettes på grunnlag av et akseptert regnskapsspråk eller et autorisert regnskapsspråk som er ulikt det som ble brukt til å utarbeide det øverste morselskapets konsernregnskap, forutsatt at det regnskapsmessige resultatet justeres for å forhindre vesentlig konkurransevridding.

(6) Dersom det anvendes et spesielt prinsipp eller en spesiell fremgangsmåte under et sett med generelt anvendelige regnskapsprinsipper, som resulterer i en vesentlig konkurransevridding, skal den regnskapsmessige behandlingen av en post eller transaksjon som er gjenstand for det prinsippet eller den prosedyren, justeres til å bli i samsvar med behandlingen etter IFRS (IFRS eller IFRS som vedtatt av EU etter Europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-forordningen)).

§ 3-2 Beregning av justert resultat

(1) En konsernenhets regnskapsmessige resultat skal justeres for følgende forhold:

- a. netto skattekostnad,
- b. fritatt utbytte,
- c. fritatt egenkapitalgevinst eller -tap,
- d. gevinst eller tap i henhold til en verdireguleringsmodell,
- e. gevinst eller tap fra realisasjon av eiendeler eller forpliktelser som er fritatt etter § 6-2,
- f. asymmetrisk behandling av gevinst eller tap på utenlandsk valuta,
- g. ikke anerkjente kostnader,
- h. feil i tidligere periode og endring av regnskapsprinsipper,
- i. avsatt pensjonskostnad eller -inntekt for en pensjonsplan med pensjonsfond, og
- j. inntekt i form av gjeldsettergivelse.

(2) Rapporterende konsernenhet kan velge at fradrag for kostnader i forbindelse med aksjebaserte vederlag for konsernenhetene i en jurisdiksjon, skal settes til skattemessige kostnader. Valget om å benytte skattemessige kostnader gjelder for fem år.

(3) Transaksjoner mellom konsernenheter lokalisert i ulike jurisdiksjoner, som ikke er oppført med samme beløp i konsernenhetenes regnskaper, eller som ikke er i samsvar med armlengdeprinsippet, skal justeres slik at de inngår med samme beløp og er i samsvar med armlengdeprinsippet. Det skal ikke gjennomføres justering etter dette ledd dersom det vil føre til dobbeltbeskatning eller dobbel ikke-beskatning. Tap fra salg eller annen overføring av eiendel mellom to konsernenheter lokalisert i samme jurisdiksjon, som ikke er oppført i samsvar med armlengdeprinsippet, skal justeres i samsvar med armlengdeprinsippet, hvis tapet er tatt med ved beregningen av justert resultat.

(4) Kvalifiserte refunderbare skattefradrag og omsettelige skattefradrag skal behandles som inntekt ved beregningen av justert resultat for en konsernenhet. Ikke-kvalifiserte

refunderbare skattefradrag, ikke-omsettelige skattefradrag og andre skattefradrag skal ikke behandles som inntekt ved beregningen av justert resultat for en konsernenhet. Med kvalifisert refunderbart skattefradrag menes et refunderbart skattefradrag gitt som et offentlig insentiv, som skal utbetales i penger eller tilsvarende innen fire år etter at konsernenheten oppfylte vilkårene for skattefradraget. Et kvalifisert refunderbart skattefradrag skal ikke omfatte skatt som kan krediteres eller refunderes i henhold til en kvalifisert krediterbar selskapsskatt eller en diskvalifisert refunderbar selskapsskatt.

(5) For eiendeler og forpliktelser som regnskapsføres til virkelig verdi eller nedskrives i konsernregnskapet, kan en rapporterende konsernenhet velge å fastsette gevinst og tap etter realisasjonsprinsippet ved beregning av justert resultat. I slike tilfeller skal gevinst eller tap oppstått som følge av verdiendringer på eiendeler eller forpliktelser som omfattes av valget, ikke tas med ved beregning av justert resultat. Valget gjelder for fem år, med virkning for alle konsernenheter i jurisdiksjonen. Valget kan begrenses til å gjelde konsernenhetenes fysiske eiendeler. Valget kan også begrenses til å bare gjelde investeringsenheter.

(6) Den rapporterende konsernenheten kan velge at en konsernenhets netto gevinst fra avhendelse av fast eiendom i jurisdiksjonen til en tredjepart utenfor konsernet, skal regnes mot netto tap fra slik avhendelse som konsernenheter i jurisdiksjonen har hatt i det året valget er tatt og de fire foregående regnskapsårene.

(7) Det gis ikke fradrag for kostnader knyttet til en finansieringsstruktur der en eller flere konsernenheter gir lån til, eller på annen måte investerer i, en eller flere konsernenheter i det samme konsernet når:

- a. konsernenheten er lokalisert i en jurisdiksjon der den effektive skattesatsen for konsernet er under 15 prosent, eller ville ha vært under 15 prosent dersom kostnaden ikke hadde påløpt hos konsernenheten,
- b. det kan forventes at finansieringsstrukturen over dens forventede varighet, vil øke kostnadene som skal inngå i beregningen av konsernenhetens justert resultat, uten å medføre en tilsvarende økning i den skattepliktige inntekten til konsernenheten som gir lånet («motparten»), og
- c. motparten er lokalisert i en jurisdiksjon der den effektive skattesatsen for konsernet er minst 15 prosent, eller ville ha vært minst 15 prosent dersom motparten ikke hadde opptjent inntekten.

(8) Det øverste morselskapet kan velge å anvende sin regnskapsføring i samsvar med konsernregnskapet for å eliminere inntekter, kostnader, gevinster og tap ved transaksjoner mellom konsernenheter som er lokalisert i samme jurisdiksjon og som inngår i et konsern med konsolidert skattegrunnlag, ved beregning av konsernenhetenes justerte resultat. Valget gjelder for fem år. For det året valget tas eller opphører, skal det gjøres korreksjoner slik at inntekt eller underskudd i justert resultat ikke tas med mer enn én gang eller utelates som følge av valget eller opphør av valget.

(9) Ved beregningen av justert resultat skal forsikringsselskap ikke ta med beløp som er belastet forsikringstakerne for å dekke skatt selskapet har betalt på forsikringstakernes avkastning. Forsikringsselskap skal ta med avkastning til forsikringstakerne som ikke

inngår i resultatet, i den utstrekning selskapets korresponderende endring i forpliktelser til forsikringstakerne inngår i resultatet.

(10) Reduksjon av en konsernenhets egenkapital som skyldes forfalte eller gjennomførte utdelinger på annen godkjent kjernekapital eller på kapital med tilsvarende egenskaper for forsikringsforetak, skal behandles som en kostnad ved beregningen av justert resultat. Økning av en konsernenhets egenkapital som skyldes forfalte eller mottatte utdelinger på annen godkjent kjernekapital eller på kapital med tilsvarende egenskaper for forsikringsforetak, skal tas med ved beregningen av justert resultat.

§ 3-3 Unntak for internasjonal skipsfart

(1) Inntekt fra internasjonal skipsfart og tilknyttet virksomhet, skal holdes utenfor beregningen av en konsernenhets justerte resultat, dersom konsernenheten kan vise at den strategiske eller kommersielle ledelsen av alle de omfattede skipene utøves fra jurisdiksjonen der konsernenheten er lokalisert. Dersom beregningen av en konsernenhets inntekt fra internasjonal skipsfart og tilknyttet virksomhet viser et underskudd, skal underskuddet holdes utenfor beregningen av justert resultat.

(2) Samlet inntekt fra virksomhet tilknyttet internasjonal skipsfart for konsernenhetene som er lokalisert i samme jurisdiksjon, skal likevel tas med ved beregningen av samlet justert resultat for konsernet i jurisdiksjonen for så vidt den overstiger 50 prosent av konsernenhetenes samlede inntekt fra internasjonal skipsfart i jurisdiksjonen. Overskytende beløp fordeles forholdsmessig mellom konsernenhetene i jurisdiksjonen basert på andel av den samlede inntekten fra tilknyttet virksomhet.

(3) Kostnader som kan knyttes direkte til en konsernenhets internasjonale skipsfartaktiviteter eller tilknyttet virksomhet, skal trekkes fra konsernenhetens omsetning fra den respektive aktiviteten ved beregning av inntekt etter første ledd. Andre kostnader pådratt av en konsernenhet som indirekte kan knyttes til en konsernenhets internasjonale skipsfart eller tilknyttet virksomhet, fordeles til disse aktivitetene ved beregningen av konsernenhetens inntekt fra internasjonal skipsfart og tilknyttet virksomhet. En andel av kostnadene som følger indirekte av konsernenhetens aktivitet innen internasjonal skipsfart eller tilknyttet virksomhet, skal trekkes fra inntekten fra slik aktivitet. Andelen beregnes på grunnlag av konsernenhetens omsetning fra slike aktiviteter i forhold til dens samlede omsetning. Ingen kostnader som kan knyttes direkte eller indirekte til en konsernenhets internasjonale skipsfartaktiviteter eller tilknyttet virksomhet, skal tas med ved beregningen av justert resultat.

§ 3-4 Hovedenhet og fast driftssted

(1) Det skal beregnes et eget regnskapsmessig resultat for konsernenhet som er fast driftssted. Det faste driftsstedets regnskapsmessige resultat skal ikke tas med ved beregning av hovedenhetens justerte resultat.

(2) Et justert underskudd hos et fast driftssted skal likevel anses som en kostnad for hovedenheten ved beregningen av dennes justerte resultat. Dette gjelder i den utstrekning det faste driftsstedets underskudd er fradragsberettiget ved beregningen av hovedenhetens skattepliktige inntekt, og ikke fradras mot inntekt som er skattepliktig både etter

lovgivningen i jurisdiksjonen der hovedenheten er lokalisert og etter lovgivningen i jurisdiksjonen der det faste driftsstedet er lokalisert. Justert overskudd som det faste driftsstedet oppbeholder etter underskuddsåret, skal anses som inntekt for hovedenheten opp til et beløp som tilsvarer underskuddet som tidligere var behandlet som en kostnad for hovedenheten etter første punktum.

§ 3-5 Enhet med deltakerfastsetting

(1) For en konsernenhet som er en enhet med deltakerfastsetting, skal regnskapsmessig resultat reduseres med det beløpet som fordeles til eiere som ikke er enheter i konsernet og som eier andelene i enheten med deltakerfastsetting direkte eller gjennom en kjede av skattetransparente foretak, unntatt dersom:

- a. enheten med deltakerfastsetting er det øverste morselskapet, eller
- b. enheten med deltakerfastsetting direkte, eller gjennom en kjede av skattetransparente enheter, er eid av det øverste morselskapet.

(2) Det regnskapsmessige resultatet for en konsernenhet som er en enhet med deltakerfastsetting, skal reduseres med den delen av det regnskapsmessige resultatet som fordeles til en annen konsernenhet.

(3) Driver en enhet med deltakerfastsetting virksomhet gjennom et fast driftssted, skal det regnskapsmessige resultatet som gjenstår etter anvendelse av første ledd, fordeles til det faste driftsstedet i samsvar med § 3-4.

(4) For en skattetransparent enhet som ikke er det øverste morselskapet, skal det som gjenstår av regnskapsmessig resultat etter anvendelse av første og tredje ledd, fordeles til dens eiere som er konsernenheter, i samsvar med deres eierandeler.

(5) For en skattetransparent enhet som er det øverste morselskapet, eller en omvendt hybrid enhet, skal den delen av det regnskapsmessige resultatet som gjenstår etter anvendelse av tredje ledd, fordeles til det øverste morselskapet eller den omvendte hybride enheten.

(6) Tredje, fjerde og femte ledd skal anvendes hver for seg for hver eierandel i enheten med deltakerfastsetting.

Kapittel 4 Beregning av en konsernenhets skatt

§ 4-1 Justert skatt

(1) En konsernenhets justerte skatt settes til betalbar skatt som er medregnet i det regnskapsmessige resultatet, for så vidt den gjelder omfattede skatter for regnskapsåret, justert med:

- a. netto tillegg og reduksjoner for regnskapsåret etter annet og tredje ledd,
- b. utsatt skatt etter § 4-2, og
- c. økning eller nedgang i omfattede skatter ført mot egenkapital eller som andre inntekter og kostnader og som er relatert til beløp som er tatt med ved beregningen av justert resultat, og som vil være skattepliktig etter skattereglene i jurisdiksjonen der konsernenheten er lokalisert.

(2) Ved beregning av justert skatt skal følgende legges til:

- a. omfattet skatt som er ført som kostnad i resultatet før skatt i regnskapet,
- b. benyttet skattefordel i henhold til et valg om bruk av justert underskudd etter § 4-4,

- c. omfattet skatt som gjelder en usikker skatteposisjon som tidligere er utelatt etter tredje ledd bokstav d, som er betalt i regnskapsåret, og
 - d. fradrag eller refusjon for et kvalifisert refunderbart skattefradrag eller et omsettelig skattefradrag som er ført som en reduksjon av betalbar skatt.
- (3) Ved beregning av justert skatt skal følgende trekkes fra:
- a. betalbar skatt som gjelder inntekt som er fritatt fra beregningen av justert resultat etter §§ 3-1 til 3-4,
 - b. ikke-kvalifisert refunderbart skattefradrag, ikke-omsettelig skattefradrag og andre skattefradrag som ikke er ført som reduksjon av betalbar skatt,
 - c. omfattet skatt som er refundert eller kreditert en konsernenhet, og som ikke er ført som reduksjon av betalbar skatt i regnskapet, med mindre den er knyttet til et kvalifisert refunderbart skattefradrag eller et omsettelig skattefradrag,
 - d. betalbar skatt som gjelder en usikker skatteposisjon, og
 - e. betalbar skatt som ikke forventes å bli betalt innen tre år etter utløpet av regnskapsåret.
- (4) En omfattet skatt som faller inn under flere av bokstavene under første til tredje ledd, kan bare tas med én gang ved beregningen av justert skatt.
- (5) Dersom det er samlet underskudd for et regnskapsår i en jurisdiksjon, og justert skatt for jurisdiksjonen er negativ og lavere enn et beløp som tilsvarer 15 prosent av samlet justert underskudd, skal et beløp tilsvarende differansen mellom samlet justert skatt og 15 prosent av samlet justert underskudd, behandles som etterberegnet suppleringskatt for det regnskapsåret. Denne skatten skal fordeles til hver konsernenhet i jurisdiksjonen i samsvar med § 5-4 tredje ledd. Første punktum gjelder ikke dersom konsernet velger å benytte en fremgangsmåte for bruk av overskytende negativ skattekostnad. Ved et slikt valg skal konsernenhetene i jurisdiksjonen redusere samlet justert skatt i etterfølgende år med den overskytende negative skattekostnaden som ble beregnet for det året valget ble tatt. Den overskytende negative skattekostnaden må benyttes til å redusere samlet justert skatt hvert etterfølgende år og fremføres til senere år inntil den er brukt opp. Avhender konsernet en eller flere konsernenheter i den aktuelle jurisdiksjonen, beholdes den overskytende negative skattekostnaden, slik at den fortsatt skal benyttes fra og med det året konsernet igjen erverver konsernenheter i jurisdiksjonen. Den overskytende negative skattekostnaden skal settes til differansen beregnet etter første punktum, dersom konsernet ikke hadde justert overskudd i jurisdiksjonen det regnskapsåret valget ble tatt. I andre tilfeller skal den settes lik den negative justerte skatten for det regnskapsåret valget ble tatt.

§ 4-2 Utsatt skatt

(1) For denne paragrafen gjelder følgende definisjoner:

a. ikke anerkjent avsetning:

- 1. en endring i utsatt skattekostnad ført i regnskapet til en konsernenhet, som gjelder en usikker skatteposisjon, og
- 2. en endring i utsatt skattekostnad ført i regnskapet til en konsernenhet som gjelder utdelinger fra en konsernenhet,

b. ukrevd avsetning:

en økning i utsatt skatteforpliktelse ført i regnskapet til en konsernenhet for et regnskapsår, som ikke forventes å bli betalt i løpet av den perioden som fremgår

av syvende ledd og som den rapporterende konsernenheten velger å ikke ta med i justeringen for utsatt skatt dette regnskapsåret. Valget foretas årlig.

(2) Er skattesatsen som er brukt til å beregne den utsatte skattekostnaden 15 prosent eller lavere, skal justeringen for utsatt skatt som skal legges til en konsernenhets justerte skatter for et regnskapsår etter § 4-1 første ledd bokstav b, være den utsatte skattekostnaden som er medregnet i det regnskapsmessige resultatet og som gjelder omfattede skatter, med justeringer etter tredje til sjette ledd. Er skattesatsen som er brukt til å beregne den utsatte skattekostnaden, høyere enn 15 prosent, skal den samlede justeringen for utsatt skatt som skal legges til en konsernenhets justerte skatter for et regnskapsår etter § 4-1 første ledd bokstav b, være den utsatte skattekostnaden som er ført i regnskapet og som gjelder omfattede skatter, omregnet med en sats på 15 prosent, og med justeringer etter tredje til sjette ledd.

(3) Justeringen for utsatt skatt skal økes med:

- a. ikke anerkjent avsetning eller ukrevd avsetning som er betalt i regnskapsåret, og
- b. tilbakeført utsatt skatteforpliktelse fastsatt i et foregående regnskapsår som er betalt i løpet av regnskapsåret.

(4) Dersom en utsatt skattefordel som skyldes et underskudd i regnskapsåret, ikke balanseføres fordi vilkårene for slik balanseføring ikke er oppfylt, skal justeringen for utsatt skatt reduseres med det beløpet som ville ha redusert justeringen for utsatt skatt, dersom den utsatte skattefordelen hadde vært balanseført.

(5) Justeringen for utsatt skatt skal ikke inkludere:

- a. utsatt skattekostnad for poster som er unntatt fra beregningen av justert resultat etter kapittel 3,
- b. utsatt skattekostnad for ikke anerkjente avsetninger og ukrevde avsetninger,
- c. effekten av en verdijustering eller en justering for effekten av en ikke-bokført utsatt skattefordel,
- d. utsatt skattekostnad som skyldes en omberegning som følge av en endring av den nasjonale skattesatsen, og
- e. utsatt skattekostnad som gjelder opparbeiding og bruk av skattefradrag. Dette gjelder ikke når bruk av skattefradrag trer i stedet for fremføring av underskudd. Skattefradrag anses for å tre i stedet for fremføring av underskudd dersom:
 1. jurisdiksjonen krever at inntekt med kilde i utlandet føres mot innenlands underskudd før kreditfradrag for utenlandsk skatt kan benyttes,
 2. konsernenheten har et innenlands underskudd som helt eller delvis er ført til fradrag mot inntekt med kilde i utlandet, og
 3. de interne skattereglene tillater at kreditfradrag for utenlandsk skatt føres til fradrag mot en skatteplikt i et etterfølgende år for inntekt som skal være med i beregningen av konsernenhetens justerte resultat.

(6) Dersom en utsatt skattefordel for et regnskapsår er ført basert på en skattesats som er lavere enn 15 prosent, kan den regnes om med en sats på 15 prosent det regnskapsåret underskuddet blir et justert underskudd, forutsatt at den skattepliktige kan vise at den utsatte skattefordelen er knyttet til et justert underskudd. Økes en utsatt skattefordel i samsvar med første punktum, skal justeringen for utsatt skatt reduseres tilsvarende.

(7) En utsatt skatteforpliktelse som ikke er reversert og som ikke betales i løpet av de fem påfølgende regnskapsårene, skal tilbakeføres i den utstrekning den ble tatt hensyn til i justeringen for utsatt skatt for en konsernenhet. En tilbakeført utsatt skatteforpliktelse som er fastsatt for inneværende regnskapsår, skal regnes som en reduksjon av de omfattede skattene i det femte foregående året til det inneværende regnskapsåret, og den effektive skattesatsen og suppleringskatten for det året skal beregnes på nytt i samsvar med § 5-4 første ledd. Den tilbakeførte utsatte skatteforpliktelsen for inneværende regnskapsår skal tilsvare økningen i kategorien av utsatt skatteforpliktelse som var tatt med i justeringen for utsatt skatt i det femte foregående året som ikke er reversert innen utgangen av regnskapsåret.

(8) Skatteforpliktelse knyttet til poster som nevnt i a til i nedenfor, skal likevel ikke tilbakeføres:

- a. fradrag for kostpris på fysiske eiendeler,
- b. utgift til lisens eller lignende ordning fra en stat for bruk av fast eiendom eller utnyttelse av naturressurser, som innebærer betydelig investering i fysiske eiendeler,
- c. kostnader til forskning og utvikling,
- d. kostnader til dekommisjonering og utbedring,
- e. regnskapsføring til virkelig verdi ved urealisert netto gevinst,
- f. netto gevinst på veksling av utenlandsk valuta,
- g. utsatt anskaffelseskost på forsikringsreserver og forsikringspoliser,
- h. gevinst fra salg av fysisk eiendom som ligger i samme jurisdiksjon som konsernenheten, og som reinvesteres i fysiske eiendeler i jurisdiksjonen, og
- i. tilleggsbeløp oppstått som følge av endringer i regnskapsprinsipp for postene nevnt under a til h.

§ 4-3 Utsatt skatt i overgangsår

(1) Ved beregningen av effektiv skattesats i det første regnskapsåret et konsern omfattes av reglene om suppleringskatt i en jurisdiksjon, og påfølgende regnskapsår, skal konsernet ta hensyn til utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse som fremgår i regnskapene til alle konsernenhetene i jurisdiksjonen det første regnskapsåret. De utsatte skattefordelene og -forpliktelsene skal beregnes med en skattesats på 15 prosent eller skattesatsen i jurisdiksjonen hvis den er lavere. En utsatt skattefordel som er blitt beregnet med en lavere skattesats enn 15 prosent, kan beregnes med en skattesats på 15 prosent hvis konsernenheten kan vise at den utsatte skattefordelen er knyttet til et justert underskudd. Ved anvendelsen av denne paragrafen ses det bort fra virkningen av verdsettelsesjusteringer og korreksjon for regnskapsmessig godkjenning/anerkjennelse av en utsatt skattefordel.

(2) Utsatte skattefordeler som er oppstått på grunnlag av inntekt som er unntatt ved beregningen av justert resultat etter bestemmelsene i kapittel 3, skal ikke tas med ved beregningen etter første ledd hvis de utsatte skattefordelene er opparbeidet på grunnlag av en transaksjon som finner sted etter 30. november 2021.

(3) For eiendeler som er overført mellom konsernenheter mellom 30. november 2021 og det første regnskapsåret det beregnes suppleringskatt for den overdragende konsernenhet, skal grunnlaget for beregning av utsatt skattefordel og utsatt

skatteforpliktelse knyttet til disse eiendelene, med unntak av varelager, settes til den overdragende konsernhetens bokførte verdi.

§ 4-4 Valgadgang ved underskudd

En rapporterende konsernhet kan, for en jurisdiksjon med samlet underskudd, velge å foreta justeringer på grunnlag av det samlede underskuddet i stedet for å justere for utsatt skatt etter § 4-2.

Kapittel 5 Beregning av suppleringskatt

§ 5-1 Hovedregel om beregning av suppleringskatt

(1) Dersom et konserns effektive skattesats i en jurisdiksjon er lavere enn 15 prosent for et regnskapsår, skal konsernet beregne suppleringskatt for konsernhetene i jurisdiksjonen.

(2) Suppleringskatten beregnes samlet for hver jurisdiksjon. Denne utgjør suppleringskattesatsen multiplisert med det overskytende skattegrunnlaget, tillagt etterberegnet suppleringskatt og fratrasket nasjonal suppleringskatt. Ved denne beregningen utgjør:

- a. Suppleringskattesatsen: Differansen mellom 15 prosent og den effektive skattesatsen beregnet etter § 5-2 første ledd,
- b. Det overskytende skattegrunnlaget: Samlet overskudd for jurisdiksjonen, jf. § 5-2 annet ledd, fratrasket det substansbaserte inntektsfradraget etter § 5-3,
- c. Etterberegnet suppleringskatt: Beløp beregnet etter §§ 4-1 femte ledd og 5-4, og
- d. Nasjonal suppleringskatt: Skatten som skal betales etter en kvalifisert nasjonal suppleringskatt.

(3) Med unntak for tilfeller som nevnt i § 5-4 tredje ledd, skal suppleringskatten for den enkelte konsernhet settes til dennes forholdsmessige andel av suppleringskatten for jurisdiksjonen. Konsernhetens forholdsmessige andel utgjør dens justerte overskudd delt på summen av alle konsernhetenes justerte overskudd i jurisdiksjonen, multiplisert med suppleringskatten for jurisdiksjonen.

(4) Dersom det oppstår suppleringskatt på grunn av en ny beregning etter reglene i § 5-4 første ledd, og det ikke er samlet overskudd i jurisdiksjonen i inneværende regnskapsår, skal suppleringskatten fordeles mellom konsernhetene etter beregningsmetoden i tredje ledd, basert på konsernhetenes justerte overskudd i de tidligere regnskapsårene den nye beregningen knytter seg til.

§ 5-2 Effektiv skattesats

(1) Et konserns effektive skattesats beregnes for hvert regnskapsår og for hver jurisdiksjon hvor konsernet har én eller flere konsernheter og samlet overskudd. Effektiv skattesats settes til summen av justerte skatter for hver konsernhet delt på samlet overskudd i jurisdiksjonen, avrundet til fire desimaler.

(2) Samlet overskudd for en jurisdiksjon utgjør den positive summen av konsernhetenes justerte overskudd, fratrasket summen av konsernhetenes justerte underskudd.

(3) Investeringsenheters justerte skatt og justerte resultater inngår ikke ved beregningen etter første og annet ledd. For slike enheter er det gitt særregler i § 7-4.

(4) Hver statsløs konsernenhet behandles som en separat konsernenhet i en egen jurisdiksjon ved anvendelsen av dette kapittelet.

§ 5-3 Substansbasert inntektsfradrag

(1) Det substansbaserte inntektsfradraget utgjør en prosentandel av summen av kvalifiserende lønnskostnader og bokført verdi av kvalifiserende fysiske eiendeler til alle konsernenheter i jurisdiksjonen, unntatt investeringsenheter. Den rapporterende konsernenheten kan velge å ikke kreve fradraget for det enkelte regnskapsår. Fradraget kan ikke frem- eller tilbakeføres til andre regnskapsår.

(2) For en konsernenhet som er et fast driftssted, inngår kvalifiserende lønnskostnader og kvalifiserende fysiske eiendeler som er inkludert i driftsstedets regnskap, forutsatt at de ansatte og eiendelene er lokalisert i samme jurisdiksjon som driftsstedet. Lønnskostnader og eiendeler som danner grunnlag for fradrag i det faste driftsstedet, medregnes ikke ved beregning av fradrag hos hovedenheten. Har det faste driftsstedet inntekter som er holdt utenfor ved beregningen av dets justerte overskudd, skal fradraget reduseres forholdsmessig.

(3) Kvalifiserende lønnskostnader for og kvalifiserende fysiske eiendeler som tilhører en enhet med deltakerfastsetting og som ikke er fordelt etter annet ledd, fordeles slik:

- a. til konsernenheten som eier enheten med deltakerfastsetting, dersom denne har fått dens regnskapsmessige resultat fordelt til seg etter § 3-5 fjerde ledd. Lønnskostnader og fysiske eiendeler fordeles til konsernenheten i samme forhold som fordelingen av inntekt fra enheten med deltakerfastsetting, forutsatt at konsernenheten er lokalisert i jurisdiksjonen de ansatte og fysiske eiendelene er lokalisert,
- b. dersom enheten med deltakerfastsetting er det øverste morselskapet, fordeles lønnskostnadene og de fysiske eiendelene til dette, i samme forhold som inntekter er medregnet ved beregningen av justert overskudd, jf. § 7-1 første ledd, og
- c. øvrige lønnskostnader og fysiske eiendeler holdes utenfor ved beregningen av det substansbaserte inntektsfradraget for konsernet.

§ 5-4 Etterberegnet suppleringskatt

(1) Dersom den effektive skattesatsen og suppleringskatten for tidligere regnskapsår beregnes på ny, skal det gjøres ny beregning etter §§ 5-1 til 5-3. Resulterer dette i økt suppleringskatt for tidligere regnskapsår, skal denne anses som etterberegnet suppleringskatt. Etterberegnet suppleringskatt henføres til regnskapsåret hvor etterberegningen gjennomføres.

(2) Henføres etterberegnet suppleringskatt til et regnskapsår hvor det ikke er samlet overskudd i jurisdiksjonen, skal hver konsernenhets justerte overskudd ved anvendelse av § 2-4 annet ledd settes til samme sum som den etterberegnete suppleringskatten utgjør etter § 5-1 tredje og fjerde ledd, delt på en sats på 15 prosent.

(3) Dersom det blir etterberegnet suppleringskatt etter § 4-1 femte ledd, skal hver konsernenhets justerte overskudd i jurisdiksjonen etter § 2-4 annet ledd anses å tilsvare suppleringskatten fordelt til denne konsernenheten delt på en sats på 15 prosent.

Fordelingen skal gjøres pro-rata for hver enkelt konsernenhet, basert på produktet av konsernenhetens overskudd og en sats på 15 prosent, fratrukket justerte skatter. Den økte suppleringskatten skal bare fordeles til konsernenheter hvor justerte skatter er negative og mindre enn justert resultat multiplisert med 15 prosent.

(4) Dersom etterberegnet suppleringskatt fordeles til en konsernenhet etter denne paragrafen og § 5-1 tredje ledd, skal foretaket anses som en underbeskattet konsernenhet etter reglene i kapittel 2.

§ 5-5 Unntak for bagatellmessig inntekt og resultat

(1) Den rapporterende konsernenheten kan velge å sette suppleringskatten for konsernenhetene i en jurisdiksjon til null for det enkelte regnskapsår, dersom:

- a. den gjennomsnittlige samlede inntekten i jurisdiksjonen er mindre enn 10 millioner euro, og
- b. gjennomsnittlig samlet resultat i jurisdiksjonen er mindre enn 1 million euro.

Gjennomsnittet beregnes basert på det inneværende og de to foregående regnskapsårene.

(3) Denne paragrafen gjelder ikke for statsløse konsernenheter eller investeringsenheter. Inntekt eller justert resultat for slike konsernenheter skal ikke medregnes etter første ledd.

§ 5-6 Minoritetseide konsernenheter

(1) For konsernenheter som er del av et minoritetseid underkonsern, skal den effektive skattesatsen og suppleringskatten for en jurisdiksjon beregnes som om underkonsernet var et eget konsern i samsvar med reglene i kapittel 3 til 7. Slike konsernenheters justerte skatter og justerte resultat skal holdes utenfor ved beregningen av resten av konsernets effektive skattesats og samlede overskudd etter § 5-2 første og annet ledd.

(2) For en minoritetseid konsernenhet som ikke er del av et minoritetseid underkonsern og ikke er en investeringsenhet, skal den effektive skattesatsen og suppleringskatten beregnes isolert for konsernenheten i samsvar med reglene i kapittel 3 til 7. Konsernenhetens justerte skatter og justerte resultat skal holdes utenfor ved beregningen av resten av konsernets effektive skattesats og samlede overskudd etter § 5-2 første og annet ledd.

§ 5-7 Safe Harbour-regler

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring av Safe Harbour-regler som godkjennes av Inclusive Framework.

Kapittel 6 Omorganiseringer og holdingstrukturer mv.

§ 6-1 Konsernenheter som blir del av eller forlater et konsern

(1) Denne paragrafen gjelder for målselskaper i transaksjonsår. Som målselskaper regnes enheter hvor eierinteresser direkte eller indirekte overføres, slik at enheten blir eller opphører å være en konsernenhet i et konsern. Som transaksjonsår regnes regnskapsåret hvor eierinteressene overføres.

(2) Om målselskapet blir del av eller forlater et konsern, eller blir det øverste morselskapet i et nytt konsern, skal det i transaksjonsåret behandles som en del av alle

konserner hvor noen av dets eiendeler, gjeld, inntekter, kostnader eller kontantstrømmer er konsolidert linje for linje i det øverste morselskapets konsernregnskap. Hvert konsern skal kun medregne den delen av målselskapets regnskapsmessige resultat og justerte skatter som er medregnet i det øverste morselskapets konsernregnskap.

(3) Ved beregningen av målselskapets justerte resultat og justerte skatter, skal de bokførte verdiene av eiendeler og gjeld før transaksjonen videreføres. Dette gjelder både i transaksjonsåret og etterfølgende regnskapsår.

(4) Ved beregningen av målselskapets kvalifiserende lønnskostnader etter § 5-3, medregnes kun kostnader som inngår i det øverste morselskapets konsernregnskap.

(5) Ved beregningen av bokført verdi av målselskapets kvalifiserende fysiske eiendeler etter § 5-3, skal verdien nedjusteres slik at den forholdsmessig svarer til perioden av regnskapsåret hvor målselskapet inngikk i konsernet.

(6) En konsernenhets utsatte skattefordeler og utsatte skatteforpliktelser som overføres mellom konserner, skal medregnes av det overtakende konsernet. Dette gjelder i samme omfang og på den måten det overtakende konsernet ville medregnet dem da de oppstod om det kontrollerte konsernenheten på dette tidspunktet. Dette gjelder likevel ikke en eventuell utsatt skattefordel som har oppstått etter et valg som nevnt i § 4-4.

(7) Utsatte skatteforpliktelser som et målselskap tidligere har medregnet etter § 4-2, skal behandles som reversert av det overdragende konsernet ved anvendelse av § 4-2 syvende ledd. Hos det overtakende konsernet skal den utsatte skatten behandles som om den oppstod i transaksjonsåret, likevel slik at en eventuell etterfølgende reduksjon av omfattede skatter etter § 4-2 syvende ledd først får virkning det året justeringen henføres til. Utsatte skatteforpliktelser som ikke reverseres innen utløpet av det femte regnskapsåret etter transaksjonen, reduserer omfattede skatter dette regnskapsåret.

(8) Om målselskapet er et morselskap og en enhet i mer enn ett konsern i løpet av transaksjonsåret, skal det anvende reglene i §§ 2-1 til 2-5 separat for sine andeler av suppleringsskatt for underbeskattede enheter i hvert enkelt konsern.

(9) Uavhengig av de foregående leddene i denne paragrafen, skal erverv eller avhendelse av en kontrollerende eierinteresse i en konsernenhet anses som erverv eller avhendelse av konsernenhetens eiendeler og gjeld, dersom jurisdiksjonen hvor konsernenheten er lokalisert, eller jurisdiksjonen hvor konsernenhetens eiendeler befinner seg dersom den er en skattetransparent enhet:

- a. behandler avhendelsen eller ervervet av den kontrollerende eierinteressen på samme eller lignende måte som et erverv eller en avhendelse av enhetens eiendeler og gjeld, og
- b. ilegger en omfattet skatt på avhenderen som beregnes ut fra differansen mellom eiendelene og gjeldens skattemessige verdi på den ene siden, og vederlaget for eller virkelig verdi av eiendelene og gjelden på den andre.

§ 6-2 Overføringer av eiendeler og gjeld

(1) Ved overdragelse eller overtakelse av eiendeler og gjeld, skal en overdragende konsernenhet medregne eventuell gevinst eller tap ved beregningen av sitt justerte resultat. Ved beregningen av justert resultat hos en overtakende konsernenhet, skal denne legge til

grunn sin egen bokførte verdi av eiendelene og gjelden i samsvar med regnskapsspråket det øverste morselskapet bruker ved utarbeidelsen av konsernregnskapet.

(2) Første ledd gjelder ikke dersom overføringen er ledd i en omorganisering. Ved omorganiseringer skal den overdragende konsernenheten ikke medregne gevinst eller tap fra overdragelsen ved beregningen av sitt justerte resultat. Den overtakende konsernenheten skal videreføre den overdragende konsernenhetens bokførte verdier ved beregningen av sitt justerte resultat.

(3) Første og annet ledd gjelder ikke dersom overføringen er ledd i en omorganisering hvor den overdragende konsernenheten medregner ikke-kvalifiserende gevinst eller tap. I slike tilfeller skal den overdragende konsernenheten medregne gevinsten eller tapet ved beregningen av sitt justerte resultat tilsvarende størrelsen på den ikke-kvalifiserende gevinsten eller tapet. Den overtakende konsernenheten skal videreføre den overdragende konsernenhetens bokførte verdier av eiendeler og gjeld, justert i samsvar med lokale skatteregler for å ta hensyn til den ikke-kvalifiserende gevinsten eller tapet.

(4) Dersom den rapporterende konsernenheten velger det, skal konsernenheter som har internrettslig adgang eller plikt til å oppjustere verdien av eiendeler og gjeld til virkelig verdi for skatteformål, gjøre følgende justeringer:

- a. inkludere gevinsten eller tapet på hver eiendel eller gjeld i sitt justerte resultat. Gevinsten/tapet settes til differansen mellom bokført verdi umiddelbart før hendelsen som utløste justeringen, og virkelig verdi umiddelbart etter, tillagt eller fratrukket eventuell ikke-kvalifiserende gevinst eller tap som oppstod i forbindelse med den utløsende hendelsen. Dette beløpet medregnes i det justerte resultatet i sin helhet i samme regnskapsår, eller fordelt over dette og de fire påfølgende regnskapsårene,
- b. legge til grunn den regnskapsførte virkelige verdien av eiendelen eller gjelden ved beregningen av justert resultat i regnskapsår som avsluttes etter overføringen.

§ 6-3 Felleskontrollert virksomhet (*joint ventures*)

(1) Reglene i kapittel 3 til 7 gjelder for felleskontrollert virksomhet og dens underenheter. Det skal beregnes suppleringskatt for slike som om de var konsernenheter i et eget, separat konsern hvor den felleskontrollerte virksomheten er konsernets øverste morselskap.

(2) Et morselskap som direkte eller indirekte har eierinteresser i den felleskontrollerte virksomheten eller dens underenheter, skal anvende skatteinkluderingsregelen på sin andel av suppleringskatten for medlemmer av det felleskontrollerte konsernet i samsvar med §§ 2-1 til 2-5.

§ 6-4 Sammensluttete konserner

(1) Denne paragrafen gjelder for sammensluttete konserner.

(2) Enhetene og konsernenhetene i hvert konsern anses å utgjøre ett, samlet konsern etter suppleringskattereglene (det sammensluttete konsernet).

(3) En enhet anses som en konsernenhet når den er konsolidert linje for linje av det sammensluttete konsernet, eller dersom den kontrolleres av andre enheter i det sammensluttete konsernet. Dette gjelder likevel ikke unntatte enheter etter § 1-3.

(4) Som det sammensluttete konsernets konsernregnskap, regnes konsernregnskapet utarbeidet av det ene eller alle de øverste morselskapene. Dette skal presentere alle enhetene i konsernene sine eiendeler, gjeld, inntekter, kostnader og kontantstrømmer samlet som om konsernene utgjorde én økonomisk enhet. Det skal også være underlagt finansregulatoriske krav om ekstern revisjon, og være utarbeidet i samsvar med et akseptert regnskapsspråk. Dette aksepterte regnskapsspråket skal anses for å være regnskapsspråket til det øverste morselskapet.

(5) De øverste morselskapene til konsernene som sammen utgjør det sammensluttete konsernet, anses også som de øverste morselskapene til dette. Hvor det vises til det øverste morselskapet i denne loven, omfatter dette også de øverste morselskapene etter dette leddet.

(6) Morselskapene, herunder de øverste morselskapene, i det sammensluttete konsernet som er lokalisert i Norge, skal anvende skatteinkluderingsregelen i samsvar med §§ 2-1 til 2-5 på sin andel av suppleringskatten for underbeskattede enheter.

(7) De øverste morselskapene skal levere melding for suppleringskatt i samsvar med skatteforvaltningsloven § 8-14 annet ledd, med mindre meldingen leveres av rapporterende konsernenhet, jf. skatteforvaltningsloven § 8-14 tredje ledd. Meldingen skal inneholde informasjon om alle konsernene som inngår i det sammensluttete konsernet.

Kapittel 7 Særregler for enheter med deltakerfastsetting, enheter med overskuddsbeskatning ved utdeling og investeringsenheter mv.

§ 7-1 Øverste morselskap er en enhet med deltakerfastsetting

(1) Er øverste morselskap en enhet med deltakerfastsetting, skal justert overskudd for regnskapsåret reduseres med den delen av justert overskudd som tilordnes den enkelte eierandel, dersom:

- a. eieren skattlegges for sin andel av overskuddet i en skattleggingsperiode som avsluttes senest tolv måneder etter utløpet av det regnskapsåret og,
 1. eieren skattlegges for hele sin andel med en nominell sats på minst 15 prosent, der det ved bruk av graderte satser skal sees hen til den høyeste satsen som ville bli brukt på andelen dersom andelen var den eneste inntekten, eller
 2. det kan forventes at summen av omfattede skatter betalt av det øverste morselskapet og andre enheter som er del av den skattetransparente strukturen, og den skatten eieren må svare på andelen av overskuddet er lik eller høyere enn 15 prosent av andelen av overskuddet, eller
- b. eieren er en fysisk person som
 1. er skattemessig bosatt i samme jurisdiksjon som det øverste morselskapet, og
 2. har en direkte eierandel som gir rett til maksimalt fem prosent av fortjenesten og eiendelene til det øverste morselskapet, eller
- c. eieren er en offentlig enhet, en internasjonal organisasjon, en ideell organisasjon eller et pensjonsfond som,
 1. er skattemessig hjemmehørende i samme jurisdiksjon som det øverste morselskapet, og
 2. har en eierandel som gir rett til maksimalt fem prosent av fortjenesten og eiendelene til det øverste morselskapet.

(2) En enhet som nevnt i første ledd, skal redusere justert underskudd for regnskapsåret med den delen av underskuddet som tilordnes den enkelte eier. Forrige punktum gjelder ikke for så vidt eieren ikke har rett til å utnytte underskuddet ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt.

(3) Enheter som nevnt i første ledd, skal redusere omfattede skatter forholdsmessig etter reduksjonen av justert overskudd etter første ledd.

(4) Første til tredje ledd skal også gjelde for et fast driftssted, når en enhet som nevnt i første ledd, helt eller delvis driver sin virksomhet gjennom det faste driftsstedet, eller når en skattetransparent enhet driver sin virksomhet gjennom det faste driftsstedet, forutsatt at enheten som nevnt i første ledd, eier den skattetransparente enheten direkte eller gjennom en kjede av skattetransparente enheter.

§ 7-2 Øverste morselskap er underlagt regler om fradrag for utbytte

(1) Er det øverste morselskapet i et konsern underlagt regler om fradrag for utbytte, skal det for regnskapsåret redusere justert overskudd, inntil null, med fradragsberettiget utbytte som er utdelt innen tolv måneder etter regnskapsårets slutt, dersom:

- a. utbyttet skattlegges hos mottaker med en nominell sats på minst 15 prosent i en skattleggingsperiode som ender senest tolv måneder etter utløpet av det øverste morselskapets regnskapsår,
- b. det kan forventes at summen av omfattede skatter betalt av det øverste morselskapet og skatter betalt av mottakeren av utbyttet utgjør minst 15 prosent av den utdelte inntekten,
- c. mottakeren er en fysisk person, og utbyttet er etterbetaling fra et innkjøpssamvirke,
- d. mottakeren er en fysisk person som er skattemessig bosatt i den jurisdiksjonen som det øverste morselskapet er lokalisert i, og har en eierandel som gir rett til maksimalt fem prosent av fortjenesten og eiendelene til det øverste morselskapet, eller
- e. mottakeren er en offentlig enhet, en internasjonal organisasjon, en ideell organisasjon eller et pensjonsfond som ikke er en pensjonsenhet, som er skattemessig hjemmehørende i samme jurisdiksjon som det øverste morselskapet.

(2) Det øverste morselskapet skal redusere omfattede skatter, med unntak av skatter knyttet til det fradragte utbyttet, forholdsmessig tilsvarende reduksjonen av justert overskudd i henhold til første ledd, og skal redusere sitt justerte resultat med samme beløp. Skatt betalt på ikke-utdelt overskudd i henhold til reglene om fradrag for utdelt utbytte, herunder skatt basert på egenkapital eller beholdt fortjeneste, skal ikke fratrekkes.

(3) Eier det øverste morselskapet en eierandel i en annen konsernenhet som er underlagt regler om fradrag for utbytte, direkte eller gjennom en kjede av slike konsernenheter, skal første og annet ledd gjelde for alle andre konsernenheter som er lokalisert i den samme jurisdiksjonen som det øverste morselskapet og som er underlagt reglene om fradrag for utbytte i den grad konsernenhetens justerte overskudd utdeles videre fra det øverste morselskapet til mottakere som oppfyller vilkårene i første ledd.

(4) Under første ledd d og e, skal en etterbetaling utdelt av et innkjøpssamvirke behandles som skattepliktig for mottakere som ikke er fysiske personer, i den grad den reduserer en kostnad eller utgift som er fradragsberettiget ved fastsettingen av mottakerens skattepliktige resultat.

§ 7-3 Regler om skatt ved utdeling

(1) Rapporterende konsernenhet kan velge at det skal tas med en kalkulert skatt, beregnet i samsvar med annet ledd, ved beregningen av justert skatt for regnskapsåret for en konsernenhet som er underlagt et anerkjent system med skatt ved utdeling. Valget tas årlig og gjelder for alle konsernenhetene som er lokalisert i jurisdiksjonen.

(2) Den kalkulte skatten skal tilsvare det minste av:

- a. den økningen som er nødvendig for å øke den effektive skattesatsen for regnskapsåret, beregnet for jurisdiksjonen etter § 5-2 første ledd, til en sats på 15 prosent, eller
- b. den skatten som ville ha påløpt i henhold til det anerkjente systemet for skatt ved utdeling, dersom konsernenhetene som er lokalisert i jurisdiksjonen, i løpet av regnskapsåret hadde delt ut all inntekten som er underlagt det anerkjente systemet med skatt ved utdeling.

(3) Det skal etableres en konto for tilbakeføring av kalkulert skatt for hvert regnskapsår det er foretatt valg etter første ledd. Kalkulert skatt for jurisdiksjonen skal legges til tilbakeføringskontoen for det regnskapsåret den ble etablert. Ved slutten av hvert etterfølgende regnskapsår, skal utestående balanser på tilbakeføringskontoene etablert for tidligere regnskapsår reduseres i kronologisk rekkefølge, inntil null:

- a. først med skatt konsernenhetene har betalt i regnskapsåret i forbindelse med faktiske utdelinger eller disposisjoner som skal behandles som utdelinger,
- b. deretter med 15 prosent av eventuelt samlet justert underskudd for jurisdiksjonen, og
- c. til slutt med fremførbart beløp som kan anvendes for regnskapsåret etter fjerde ledd.

(4) Det skal etableres en konto for restbeløp av samlet justert underskudd når beløpet nevnt i tredje ledd b, overstiger utestående balanse på kontoene for tilbakeføring av kalkulert skatt. Det fremførbare beløpet nevnt i tredje ledd bokstav c, skal tilsvare det overskytende beløpet etter første punktum og skal hensyntas som reduksjon av tilbakeføringskontoene i etterfølgende regnskapsår. Kontoen for restbeløp av samlet justert underskudd skal reduseres med beløp som er benyttet i samsvar med forrige punktum.

(5) Utestående balanse på tilbakeføringskontoen på den siste dagen av det fjerde regnskapsåret etter det regnskapsåret da kontoen ble etablert, skal behandles som en reduksjon av justert skatt beregnet for regnskapsåret kontoen ble etablert. Den effektive skattesatsen og suppleringskatten for dette regnskapsåret skal beregnes på nytt, i samsvar med § 5-4 første ledd.

(6) Skatter som er betalt i løpet av regnskapsåret i forbindelse med faktiske utdelinger eller disposisjoner som skal behandles som utdelinger, skal ikke tas med i justert skatt i den grad de reduserer en tilbakeføringskonto i samsvar med tredje og fjerde ledd.

(7) Dersom en konsernenhet som er omfattet av et valg etter første ledd, forlater konsernet, eller det vesentlige av dets aktiva overføres til andre enn en konsernenhet i samme jurisdiksjon, skal utestående balanse på tilbakeføringskontoene i regnskapsår da kontoene ble etablert, behandles som en reduksjon av justert omfattet skatt for hvert av regnskapsårene i samsvar med § 5-4 første ledd. Etterberegnet suppleringskatt for konsernenheten som forlater konsernet, skal multipliseres med konsernenhetens justerte overskudd dividert med samlet justert overskudd for jurisdiksjonen, for å finne jurisdiksjonens etterberegnete suppleringskatt, hvor:

- a. konsernenhetens justerte overskudd er beregnet i samsvar med kapittel 3 for hvert regnskapsår tilbakeføringskontoene i jurisdiksjonen har en utestående balanse, og
- b. samlet overskudd for jurisdiksjonen er beregnet i samsvar med § 5-2 annet ledd for hvert regnskapsår tilbakeføringskontoene i jurisdiksjonen har en utestående balanse.

§ 7-4 Beregning av den effektive skattesatsen for investeringsenheter og forsikringsinvesteringer

(1) Denne paragrafen gjelder for konsernenheter som er investeringsenheter eller forsikringsinvesteringer (heretter omtalt som enheter i denne paragrafen), med mindre de er skattetransparente enheter eller undergitt et valg etter §§ 7-5 eller 7-6.

(2) Den effektive skattesatsen skal beregnes isolert fra den effektive skattesatsen for jurisdiksjonen for øvrig. Den effektive skattesatsen for hver enhet er lik enhetens justerte skatt delt på konsernets andel av enhetenes justerte resultat som beregnet etter kapittel 3. Er det mer enn en enhet lokalisert i jurisdiksjonen, skal justert skatt og konsernets andel av hver enhets justerte resultat legges sammen for å beregne den effektive skattesatsen til alle enhetene.

(3) Justert skatt utgjør summen beregnet etter § 4-1 som kan knyttes til konsernets andel av enhetens justerte overskudd og omfattede skatter fordelt til den etter reglene om fordeling av skatt mellom konsernenheter. Enhets justerte skatt inkluderer ikke omfattede skatter påløpt hos enheten som kan knyttes til inntekt som ikke medregnes i konsernets andel av dens justerte overskudd.

(4) Konsernets andel av enhetens justerte overskudd utgjør andelen av dens justerte resultat som ville vært beregnet for det øverste morselskapet etter § 2-5 annet ledd, begrenset til interesser som ikke er undergitt et valg etter §§ 7-5 eller 7-6.

(5) Suppleringskatten skal utgjøre enhetens suppleringskatteprosent multiplisert med dens justerte overskudd, i den grad dette overstiger enhetens substansbaserte inntektsfradrag. Suppleringskatteprosenten utgjør 15 prosent, minus den effektive skattesatsen for jurisdiksjonen. Dersom det er flere enheter i jurisdiksjonen, skal justerte overskudd og substansbaserte inntektsfradrag slås sammen ved beregningen av suppleringskatteprosenten for alle enhetene.

(6) Det substansbaserte inntektsfradraget beregnes i samsvar med reglene i § 5-3, som om bestemmelsen omfattet enhetene, basert på disse enhetenes egne fysiske eiendeler og lønnskostnader.

§ 7-5 Adgang til å behandle investeringsenheter som skattetransparente enheter

(1) Rapporterende konsernenhet kan velge å behandle en konsernenhet som er en investeringsenhet eller en forsikringsinvestering, som en skattetransparent enhet dersom eieren medregner gevinst eller tap på eierandelen i henhold til regnskapsføring til virkelig verdi, og skattesatsen ved skattleggingen av verdiendringene er minst 15 prosent.

(2) Eier en konsernenhet en eierandel i en investeringsenhet eller en forsikringsinvestering indirekte gjennom en eierandel i en annen investeringsenhet eller forsikringsinvestering, anses skattleggingen av den indirekte eierandelen å skje i henhold til regnskapsføring til virkelig verdi dersom eierandelen i den direkte eide investeringsenheten eller forsikringsinvesteringen skattlegges etter en slik modell.

(3) Valget etter første ledd gjøres for fem år. Hvis valget opphører, skal inngangsverdien ved gevinst- eller tapsberegningen ved realisasjon av eiendel eller forpliktelse eid av investeringsenheten settes til virkelig verdi av eiendelen eller forpliktelsen den første dagen i det regnskapsåret valget opphører.

§ 7-6 Adgang til å anvende en metode for skattepliktig utdeling

(1) Rapporterende konsernenhet kan velge at en konsernenhet som har en eierandel i en konsernenhet som er en investeringsenhet eller forsikringsinvesteringsenhet, anvender en metode for skattepliktig utdeling. Valget kan bare foretas dersom det er rimelig å forvente at konsernenheten skattlegges for utdelinger fra investeringsenheten eller forsikringsinvesteringsenheten med en skattesats som er lik eller høyere enn 15 prosent, og konsernenheten ikke selv er en investeringsenhet eller forsikringsinvesteringsenhet.

(2) Under metoden nevnt i første punktum skal:

- a. utdelinger, herunder det som skal anses som utdeling etter lokale skatteregler, tas med ved beregningen av det justerte overskuddet til konsernenheten som mottar utdelingen,
- b. omfattede skatter som påløper hos investeringsenheten eller forsikringsinvesteringsenheten og som kan krediteres mot den mottakende konsernenhetens skatt på utdelingen fra investeringsenheten eller forsikringsinvesteringsenheten, tas med ved beregningen av justert overskudd og justert skatt for konsernenheten som mottar utdelingen,
- c. konsernenhetens forholdsmessige andel av investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringsenhetens akkumulerte overskudd fra teståret, jf. tredje ledd, skal regnes som justert overskudd for investeringsenheten eller forsikringsinvesteringsenheten for regnskapsåret. Et beløp tilsvarende 15 prosent av det justerte overskuddet, skal utgjøre suppleringskatt for en underbeskattet konsernenhet for regnskapsåret ved anvendelse av bestemmelsene i kapittel 2, og
- d. en investeringsenhets eller forsikringsinvesteringsenhets justerte resultat for regnskapsåret og justerte skatt knyttet til det justerte resultatet skal, med unntak av justeringen nevnt i bokstav b, holdes utenfor beregning av effektiv skattesats etter bestemmelsene i kapittel 5 og § 7-4 andre til femte ledd.

(3) Med «akkumulert overskudd» menes i denne paragrafen et beløp tilsvarende investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringsenhetens justerte overskudd for det tredje foregående året til regnskapsåret («teståret») redusert, inntil null, med:

- a. investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringsenhetens omfattede skatter,
- b. utdelinger og fikserte utdelinger til andelseiere som ikke er investeringsenheter eller forsikringsinvesteringsenheter, i løpet av perioden som starter med den første dagen i det tredje foregående regnskapsåret og ender med den siste dagen i det regnskapsåret det rapporteres for hvor andelen ble eid («testperioden»),
- c. justerte underskudd oppstått i testperioden, og
- d. gjenstående justert underskudd som ikke allerede har redusert investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringsenhetens akkumulerte overskudd for et tidligere testår, kalt det fremførbare investeringsunderskuddet.

(4) Det akkumulerte overskuddet til en investeringsenhet eller forsikringsinvesteringsenhet skal ikke reduseres med utdelinger eller fikserte utdelinger,

som allerede har redusert investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringens akkumulerte overskudd for et tidligere testår ved anvendelse av første punktum bokstav b. Akkumulert overskudd skal ikke reduseres med justert underskudd som allerede har redusert investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringens akkumulerte overskudd for et tidligere testår ved anvendelse av første punktum bokstav c.

(5) Under denne paragrafen skal det anses å oppstå et fiksert utbytte når en direkte eller indirekte eierandel i investeringsenheten eller forsikringsinvesteringens enhet overføres til en enhet utenfor konsernet. Det fikserte utbyttet skal tilsvare andelen av akkumulert overskudd som kan tilordnes eierandelen på overføringsdatoen, beregnet uten hensyn til det fikserte utbyttet.

(6) Valget i første ledd gjelder for fem år. Dersom valget opphører, skal eierens andel av investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringens akkumulerte overskudd for teståret, ved utgangen av regnskapsåret før det året valget opphører, behandles som justert overskudd for investeringsenheten eller forsikringsinvesteringens enhet for regnskapsåret. Et beløp tilsvarende 15 prosent av denne inntekten skal behandles som suppleringskatt for en underbeskattet konsernenhet for regnskapsåret ved anvendelse av bestemmelsene om skatteplikt i kapittel 2.

II

Loven trer i kraft straks. Loven får virkning fra og med inntektsåret 2024, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2023.

B – Forslag til stortingsvedtak

Forslag

til vedtak om endringer i stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024 (Stortingets skattevedtak)

I stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024 (Stortingets skattevedtak) gjøres følgende endring:

§ 3-3 nytt tredje ledd skal lyde:

Enheter som er del av et konsern, svarer suppleringskatt til staten etter reglene i suppleringskatteloven.

Foreløpig utgave

Bestilling av publikasjoner

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

publikasjoner.dep.no

Telefon: 22 24 00 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på

www.regjeringen.no

Trykk: Departementenes sikkerhets- og

serviceorganisasjon – 11/2023



Foreløpig utgave