

24/2164
19.06.2024

Høringsnotat

Suppleringskatt etter skattefordelingsregelen

Innhold

1	Innledning	3
2	Skattefordelingsregelen i modellregelverket	7
2.1	Oversikt	7
2.2	Beskatningsmekanisme	8
2.3	Konsernets skattefordelingsbeløp	9
2.4	Fordeling av konsernets skattefordelingsbeløp mellom jurisdiksjoner.....	10
2.5	Fordeling av konsernets skattefordelingsbeløp i jurisdiksjonen.....	13
2.6	Unntak for konsern i startfasen av internasjonal aktivitet.....	13
2.7	Safe Harbour knyttet til skattefordelingsregelen	16
2.8	Skattefordelingsregelen og felleskontrollert virksomhet.....	17
3	Vurderinger og forslag	18
3.1	Innføring av skattefordelingsregelen i suppleringskatteloven.....	18
3.1.1	Utgangspunkt	18
3.1.2	Beskatningsmekanismen (lovutkastet § 2-10 andre ledd)	20
3.1.3	Skattefordeling mellom konsernenheter i Norge (lovutkastet § 2-13)	21
3.1.4	Unntak for konsern i startfasen av internasjonal aktivitet (lovutkastet § 2-14 og § 2-20 andre ledd siste punktum)	23
3.2	Endringer i skatteloven.....	25
3.3	Skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven	26
4	administrative og økonomiske konsekvenser.....	27
5	Ikrafttredelse	29
6	Lov- og forskriftsendringer	29

1 INNLEDNING

Dette høringsnotatet gjelder forslag til innføring av skattefordelingsregelen i norsk rett.

Skattefordelingsregelen er den sekundære beskatningshjemmelen i regelverket om global minimumsbeskatning av store konsern (pilar 2). Skattefordelingsregelen fungerer som en sikringsmekanisme. Den fanger opp underbeskattet inntekt i konsernet i tilfeller som hovedregelen om skatteinkludering ikke dekker. Med innføringen av skattefordelingsregelen vil vi ha et komplett regelverk for suppleringskatt i Norge. Det foreslås at skattefordelingsregelen skal få virkning fra og med inntektsåret 2025.

Skattefordelingsregelen foreslås regulert i suppleringskatteloven kapittel 2.

I notatet foreslås også endringer i skatteloven §§ 6-15, 16-20 og 16-30. Endringene vil klargjøre at det ikke gis fradrag i alminnelig inntekt eller kreditfradrag i skatt for suppleringskatt ilagt etter et annet lands skatteinkluderings- eller skattefordelingsregel. Det foreslås at disse endringene skal få virkning fra og med inntektsåret 2024.

Høringsnotatet inneholder utkast til både lov- og forskriftsendringer.

Bakgrunn

Globalisering og digitalisering har gitt nye utfordringer for landenes skattesystemer. Utviklingen har økt problemene knyttet til internasjonale skattetilpasninger og skadelig skattekonkurranse. 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, inkludert Norge. I oktober 2021 oppnådde medlemslandene i Inclusive Framework politisk enighet om endringer i rammeverket for skattlegging av store flernasjonale konsern. Tiltakene skal motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. Løsningen består av to

hoveddeler, omtalt som «pilarer». Pilar 1 gjelder fordeling av beskatningsrett til selskapsoverskudd mellom land. Forhandlingene knyttet til Pilar 1 pågår fortsatt. Pilar 2 gjelder innføring av en global minimumsbeskatning. Disse reglene skal sikre at store flernasjonale konsern skattlegges med en effektiv skattesats på minst 15 prosent i alle land der de er etablert.

For å sikre ensartede regler for global minimumsskatt er det utformet modellregler som skal danne utgangspunkt for implementering av regelverket i de enkelte landene. Modellreglene ble ferdigstilt og offentliggjort i desember 2021. I tiden etter har det vært arbeidet med utfyllende innhold og tekniske løsninger. De er nedfelt i kommentarer til modellreglene og i administrative veiledninger som supplerer og videreutvikler kommentarene. Med begrepet «modellregelverket» menes i dette notatet modellreglene med tillegg av kommentarer og veiledning fra Inclusive Framework.

I modellreglene er det to beskatningsregler som skal virke sammen for å sikre minimumsbeskatning på 15 prosent. Den første er skatteinkluderingsregelen («Income Inclusion Rule» (IIR)). Dette er hovedregelen som innebærer at morselskaper blir skattepliktige for suppleringskatt beregnet for deres datterselskap i hver jurisdiksjon. Beregningen av suppleringskatt tar utgangspunkt i differansen mellom en effektiv skattesats på 15 prosent og den faktiske beskatningen. Skatteinkluderingsregelen er innført i norsk rett med virkning for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2023. Den andre beskatningsregelen er skattefordelingsregelen («Undertaxed Profits Rule» (UTPR)). Denne regelen har en sekundær karakter. Den fungerer som en sikringsmekanisme og benyttes bare når beregnet suppleringskatt ikke fanges opp av skatteinkluderingsregelen. Skattefordelingsregelen har dermed en viktig funksjon ved at den motvirker tilpasninger med sikte på å unngå skattlegging etter skatteinkluderingsregelen.

Det er særlig i følgende tilfeller at suppleringskatt som er beregnet for en underbeskattet konsernenhet, ikke fanges opp av skatteinkluderingsregelen:

- morselskapet er lokalisert i land som ikke har innført skatteinkluderingsregelen
- morselskapet er en unntatt enhet
- den underbeskattede konsernenheten er morselskapet selv.

Modellregelverket åpner også for at landene kan innføre og ilegge nasjonal suppleringskatt. Nasjonal suppleringskatt er en skatt som myndighetene ilegger sine egne skattesubjekter. Denne beregnes hovedsakelig på samme måte som suppleringskatten som beregnes for skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen. Ved å innføre en nasjonal suppleringskatt kan et land selv skattlegge sine underbeskattede enheter, og hindre at provenyet tilfaller ett eller flere andre land etter en skatteinkluderingsregel eller en skattefordelingsregel. Kvalifisert nasjonal suppleringskatt skal komme til fradrag ved beregningen av den suppleringskatten som skal ilegges etter skatteinkluderingsregelen eller skattefordelingsregelen.

Samvirket mellom reglene om skatteinkludering, skattefordeling og nasjonal suppleringskatt forutsetter at reglene anses som kvalifiserte. Et lands regel vil være å anse som kvalifisert dersom den er i samsvar med modellregelverket og er godkjent av Inclusive Framework, basert på en gjennomgang (Peer Review). OECD vil publisere hvilke lands regler som er kvalifiserte.

Rekkefølgen for ileggelse av ulike former for suppleringskatt for en konsernenhets underbeskattede inntekt vil være som følger:

Først ilegges eventuell kvalifisert nasjonal suppleringskatt. Deretter ilegges suppleringskatt etter en kvalifisert skatteinkluderingsregel. Ettersom kvalifisert nasjonal suppleringskatt skal trekkes fra ved beregningen av suppleringskatt etter skatteinkluderingsregelen, og beregningsreglene i hovedsak er likt utformet, vil det i mange tilfeller ikke bli ilagt annet enn nasjonal suppleringskatt. Suppleringskatt etter skatteinkluderingsregelen vil først og fremst være aktuelt der det ikke er ilagt nasjonal

suppleringskatt. Det kan imidlertid forekomme at det blir suppleringskatt etter skatteinkluderingsregelen selv om det er ilagt nasjonal suppleringskatt. Det kan skje dersom den nasjonale suppleringskatten er mindre enn suppleringskatt beregnet etter skatteinkluderingsregelen, og det derfor oppstår et restbeløp etter fradrag for nasjonal suppleringskatt. Restbeløpet vil da fanges opp av skatteinkluderingsregelen. En slik situasjon kan eksempelvis oppstå som følge av at det er brukt ulike regnskapsspråk som grunnlag for nasjonal suppleringskatt og suppleringskatt etter skatteinkluderingsregelen, jf. at reglene for beregning av nasjonal suppleringskatt åpner for at land kan velge å bruke et lokalt regnskapsspråk. Til slutt ilegges suppleringskatt etter skattefordelingsregelen, i tilfeller hvor nasjonal suppleringskatt eller skatteinkluderingsregelen ikke har fanget opp hele det underbeskattede beløpet.

Modellregelverket omfatter også en Safe-Harbour-regel knyttet til skattefordelingsregelen. Safe Harbour er regler som skal forenkle administrasjonen og etterlevelsen av suppleringskatt og som, på visse vilkår, innebærer at suppleringskatten kan settes til null for et regnskapsår. Safe Harbour-regelen knyttet til skattefordelingsregelen er midlertidig og gjelder kun for konsernenhetene i den jurisdiksjonen som det øverste morselskapet er lokalisert i.

Medlemslandene i Inclusive Frameworks er ikke forpliktet til å innføre verken skatteinkluderingsregelen eller skattefordelingsregelen. De kan avstå fra å innføre reglene, eller innføre én av reglene eller begge reglene. Dersom de velger å innføre reglene, må de innføres i samsvar med modellregelverket.

I Inclusive Frameworks erklæring fra oktober 2021 ble det lagt til grunn at skatteinkluderingsregelen kunne innføres i det enkelte land fra 2023, mens skattefordelingsregelen kunne innføres fra 2024. Modellreglene er et stort og komplisert regelverk som må tilpasses nasjonal lovgivning. Landene har derfor hatt behov for mer tid til å innføre reglene enn det erklæringen fra oktober 2021 la opp til. Flere land, inkludert Norge, har innført skatteinkluderingsregelen med virkning fra og

med inntektsåret 2024. For land som innførte skatteinkluderingsregelen i 2024, er det forutsatt at skattefordelingsregelen tidligst innføres ett år etter. Det kan derfor forventes at flere lands skattefordelingsregler får virkning fra og med inntektsåret 2025.

Hoveddelen av modellregelverket er innført i Norge ved lov 12. januar 2024 nr. 1 om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven). Loven har virkning fra og med inntektsåret 2024 for regnskapsår som starter etter 31. desember 2023. Forarbeider er Prop. 29 LS (2023-2024), og Innst. 159 L (2023-2024). I proposisjonen er det uttalt at departementet tar sikte på å komme tilbake med forslag om implementering av skattefordelingsregelen på et senere tidspunkt.

Suppleringskatteloven omfatter skatteinkluderingsregelen og en regel om nasjonal suppleringskatt. Finansdepartementet fastsatte forskrift til suppleringskatteloven 26. mars 2024. Verken suppleringskatteloven eller forskriften til denne har bestemmelser om skattefordelingsregelen.

2 SKATTEFORDELINGSREGELEN I MODELLREGELVERKET

2.1 Oversikt

Bestemmelsene i Inclusive Framework sine modellregler for global minimumsbeskatning er beskrevet i Prop. 29 LS (2023-2024), særlig i kapitlene 5 til 11. Proposisjonen inneholder imidlertid ingen utførlig beskrivelse av skattefordelingsregelen.

Skattefordelingsregelen er regulert i modellreglene artikkel 2.4 til 2.6. Den er en sekundær beskatningshjemmel som bidrar til å sikre en effektiv minimumsbeskatning. Skattefordelingsregelen anvendes så langt det er beregnet suppleringskatt for en underbeskattet enhet, og denne ikke fanges opp av en kvalifisert regel om skatteinkludering. Dette kan skje der det ikke anvendes en skatteinkluderingsregel

overhodet. Det kan også skje der det anvendes en skatteinkluderingsregel, men denne ikke fanger opp hele suppleringskatten.

Suppleringskatt beregnes i utgangspunktet på samme måte etter skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen. Konsernets skatteplikt etter skattefordelingsregelen fremkommer ved å legge sammen suppleringskatten som er beregnet for alle underbeskattede konsernenheter, og trekke fra suppleringskatt som allerede er ilagt etter en kvalifisert skatteinkluderingsregel. Dette restbeløpet (skattefordelingsbeløpet) fordeles mellom de jurisdiksjonene som har innført kvalifiserte regler om skattefordeling.

Fordelingen skjer etter en substansbasert fordelingsnøkkel basert på antall ansatte og verdien av fysiske eiendeler i jurisdiksjonen.

Etter skattefordelingsregelen vil enhver konsernenhet i en jurisdiksjon som har innført en kvalifisert skattefordelingsregel, kunne bli skattepliktig. Dette i motsetning til skatteinkluderingsregelen, der skatteplikten kun ilegges morselskap. På denne måten vil skattefordelingsregelen sikre at reglene om global minimumsbeskatning fungerer effektivt.

Det følger av modellreglene at investeringsenheter ikke kan ilegges suppleringskatt etter skattefordelingsregelen.

2.2 Beskatningsmekanisme

Modellreglene gir jurisdiksjonene en viss valgfrihet med hensyn til hvordan skattlegging etter skattefordelingsregelen skal skje, jf. artikkel 2.4. Bestemmelsen åpner for at skattleggingen kan skje ved å nekte fradrag ved beregningen av inntekt under den «ordinære» beskatningen. Fradragsnektelsen må i så fall medføre at konsernenhetene ilegges en skattekostnad tilsvarende skattepliktig beløp etter skattefordelingsregelen. Alternativt kan jurisdiksjonene velge å utforme regelen som en

bestemmelse som iligger en separat skatteplikt tilsvarende andelen av skattefordelingsbeløpet.

2.3 Konsernets skattefordelingsbeløp

Beregningen av suppleringskatt etter skattefordelingsregelen tar utgangspunkt i de samme beregningene av suppleringskatt for underbeskattede konsernenheter som skatteinkluderingsregelen. Den beregnede suppleringskatten for hver underbeskattet konsernenhet legges sammen til ett beløp, og deretter trekkes det fra et beløp tilsvarende den suppleringskatten som er ilagt etter skatteinkluderingsregelen. Det beløpet som gjenstår etter dette fradraget, utgjør «konsernets skattefordelingsbeløp». Dette er et sentralt begrep som kun har betydning ved bruk av skattefordelingsregelen. Konsernets skattefordelingsbeløp skal fordeles mellom de jurisdiksjonene som har en kvalifisert skattefordelingsregel.

Det fremgår av modellreglene artikkel 2.5.1, jf. artikkel 2.5.3, at konsernets skattefordelingsbeløp for et regnskapsår skal tilsvare summen av suppleringskatt beregnet for alle underbeskattede konsernenheter i konsernet som ikke allerede er skattlagt etter en kvalifisert regel om skatteinkludering. Etter skattefordelingsregelen skal det også beregnes suppleringskatt for det øverste morselskapet i konsernet, og også denne suppleringskatten skal inngå i konsernets skattefordelingsbeløp.

Det følger uttrykkelig av modellreglene artikkel 2.5.2 at suppleringskatt beregnet for en underbeskattet konsernenhet, reduseres til null dersom alle eierinteressene det øverste morselskapet har i den underbeskattede konsernenheten, direkte eller indirekte innehas av ett eller flere mellomliggende selskap som er underlagt en kvalifisert regel om skatteinkludering. I slike tilfeller vil suppleringskatten fullt ut være ilagt etter skatteinkluderingsregelen. I andre tilfeller skal suppleringskatt beregnet for en underbeskattet konsernenhet, reduseres med et morselskaps andel av suppleringskatten til den underbeskattede konsernenheten som er skattepliktig etter en kvalifisert regel om skatteinkludering.

2.4 Fordeling av konsernets skattefordelingsbeløp mellom jurisdiksjoner

Modellreglene artikkel 2.6.1 til 2.6.4 fastsetter fordelingen av konsernets skattefordelingsbeløp mellom jurisdiksjonene. Beløpet skal fordeles forholdsmessig mellom de jurisdiksjonene som benytter en kvalifisert skattefordelingsregel.

Fordelingen baseres på substans, slik at den enkelte jurisdiksjonens andel gjenspeiler jurisdiksjonens prosentandel av antall ansatte og netto bokført verdi av fysiske eiendeler. Det er uttalt i kommentaren til artikkel 2.6.1 at det forventes at jurisdiksjoner der konsernet har mye substans, vil være jurisdiksjonene der konsernet har best evne til å betale suppleringskatt ilagt etter skattefordelingsreglen.

Den enkelte jurisdiksjonens prosentandel skal utgjøre gjennomsnittet av

- forholdet mellom antall ansatte i jurisdiksjonen og det samlede antallet ansatte i alle jurisdiksjoner som har en kvalifisert regel om skattefordeling, og
- forholdet mellom verdien av fysiske eiendeler i jurisdiksjonen og den samlede verdien av fysiske eiendeler i alle jurisdiksjoner som har en kvalifisert regel om skattefordeling.

Dette uttrykkes slik i modellreglene:

$$50\% \times \frac{\text{Number of Employees in the jurisdiction}}{\text{Number of Employees in all UTPR jurisdictions}} + 50\% \times \frac{\text{Total value of Tangible Assets in the jurisdiction}}{\text{Total value of Tangible Assets in all UTPR jurisdictions}}$$

Antall ansatte i jurisdiksjonen utgjør det samlede antallet ansatte for alle konsernenhetene i jurisdiksjonen. Antall ansatte i alle jurisdiksjoner som har regler om skattefordeling, utgjør det samlede antallet ansatte til alle konsernenhetene som er lokalisert i jurisdiksjoner som har kvalifiserte regler om skattefordeling i det aktuelle regnskapsåret.

Samlet verdi av fysiske eiendeler i jurisdiksjonen utgjør summen av netto bokført verdi av fysiske eiendeler til alle konsernenhetene i jurisdiksjonen. Samlet verdi av fysiske eiendeler i alle jurisdiksjonene som har en skattefordelingsregel, er summen av netto

bokført verdi av fysiske eiendeler til alle konsernenhetene som er lokalisert i jurisdiksjoner som har kvalifiserte regler om skattefordeling i det aktuelle regnskapsåret.

Antall ansatte hos investeringsenheter og netto bokført verdi av fysiske eiendeler i investeringsenheter, skal holdes utenfor beregningen. Antall ansatte og netto bokført verdi av fysiske eiendeler i enhet med deltakerfastsetting som ikke tilordnes faste driftssteder, tilordnes konsernenheten lokalisert i jurisdiksjonen der enheten med deltakerfastsetting ble opprettet. Antall ansatte og netto bokført verdi av fysiske eiendeler i enheter med deltakerfastsetting som verken tilordnes faste driftssteder eller jurisdiksjonen der enheten ble opprettet, holdes utenfor beregningen.

I visse tilfeller skal en jurisdiksjons prosentandel settes til null. Etter artikkel 2.6.3 gjelder dette dersom skattefordelingsbeløp fordelt til jurisdiksjonen et tidligere regnskapsår, ikke har gjort at konsernenheter lokalisert i jurisdiksjonen er ilagt en skatt som i sum tilsvarer skattefordelingsbeløpet. Antall ansatte og fysiske eiendeler til konsernenhet lokalisert i en jurisdiksjon der prosentandelen er null for et regnskapsår, skal holdes utenfor formelen det aktuelle regnskapsåret. Dette gjelder likevel ikke dersom alle jurisdiksjoner med en kvalifisert regel om skattefordeling har prosentandel som er null i regnskapsåret, jf. artikkel 2.6.4.

Nærmere om antall ansatte og fysiske eiendeler

Etter modellreglene artikkel 2.6.1 bokstav a utgjør antall ansatte i en jurisdiksjon det samlede antallet ansatte i alle konsernenhetene som er lokalisert i jurisdiksjonen. Antall ansatte er definert i modellreglene artikkel 10.1. Som ansatte regnes ansatte i fulltidsstillinger som anses skattemessig bosatt i den relevante jurisdiksjonen. I denne sammenheng skal også uavhengige tjenesteytere som utfører arbeid knyttet til konsernets ordinære virksomhet, regnes som ansatte. Definisjonen av antall ansatte

ligner den tilsvarende definisjonen i land-for-land regelverket, men er ikke helt sammenfallende.

Når det gjelder fast driftssted, skal ansatte inkluderes i jurisdiksjonen der det faste driftsstedet er lokalisert dersom lønnskostnadene til disse ansatte er inkludert i det faste driftsstedets eget regnskap. Ansatte som henføres til jurisdiksjonen til det faste driftsstedet, skal ikke regnes med som ansatte i hovedenhetens jurisdiksjon. De ansatte skal regnes med i den jurisdiksjonen der konsernenheten eller det faste driftsstedet som bærer lønnskostnaden er lokalisert, uten å se hen til hvor den ansatte utøver sin aktivitet.

Netto bokført verdi av fysiske eiendeler er definert i modellreglene artikkel 10.1. Som fysiske eiendeler regnes de fysiske eiendelene til alle konsernenheter som er skattemessig hjemmehørende i den aktuelle jurisdiksjonen. Netto bokført verdi av fysiske eiendeler beregnes som gjennomsnittet av inngående og utgående balanse av verdiene av fysiske eiendeler lokalisert i jurisdiksjonen i regnskapsåret. Fysiske eiendeler inkluderer ikke kontanter eller eiendeler tilsvarende kontanter, immaterielle eiendeler eller finansielle eiendeler. For faste driftssteder skal fysiske eiendeler som er inkludert i et fast driftsstedets eget regnskap, tas med i den jurisdiksjonen der det faste driftsstedet er lokalisert. Fysiske eiendeler som regnes med i den jurisdiksjonen det faste driftsstedet er lokalisert, skal ikke tas med som fysiske eiendeler i hovedenhetens jurisdiksjon.

Netto bokført verdi av fysiske eiendeler skal beregnes per jurisdiksjon for alle konsernenheter som er lokalisert i jurisdiksjonen. Det fremgår av kommentarene til modellreglene at begrepet fysiske eiendeler skal forstås på samme måte som det tilsvarende begrepet etter land-for-land regelverket. Det fremgår også at begrepet ikke er sammenfallende med begrepet kvalifiserte fysiske eiendeler knyttet til det substansbaserte inntektsfradraget. Det påpekes i kommentarene blant annet at det ikke er noe krav at de fysiske eiendelene er lokalisert i konsernenhetens jurisdiksjon for å

medregnes under skattefordelingsregelen, i motsetning til hva som er tilfelle under reglene om substansbasert inntektsfradrag. Det vises også til at det er noen fysiske eiendeler som skal medregnes under skattefordelingsregelen, som ikke skal medtas under regelen om substansbasert inntektsfradrag. Dette gjelder for eksempel eiendom med tomt og bygninger som holdes for salg, utleie eller investeringsformål, og fysiske eiendeler benyttet til å generere inntekt fra skipsfart eller tilknyttet virksomhet som er unntatt etter artikkel 3.3.

2.5 Fordeling av konsernets skattefordelingsbeløp i jurisdiksjonen

Modellregelverket regulerer ikke hvordan skattefordelingsbeløpet skal fordeles mellom konsernenheter i samme i jurisdiksjon. Denne fordelingen er overlatt til de enkelte jurisdiksjonene. Det fremgår av kommentarene til modellreglene at plikten til å svare suppleringskatt etter skattefordelingsregelen kan pålegges én eller flere konsernenheter, og jurisdiksjonene kan tilpasse utformingen ut fra sitt eget skattesystem.

2.6 Unntak for konsern i startfasen av internasjonal aktivitet

Modellreglene artikkel 9.3 innebærer at det skal gis et midlertidig unntak fra beskatning etter skattefordelingsregelen for flernasjonale konsern som er i startfasen av sin internasjonale aktivitet. Startfasen er fastsatt til fem år. Regelen gjelder der det flernasjonale konsernet har konsernenheter i få jurisdiksjoner, og verdien av enhetenes fysiske eiendeler er begrenset (ikke overstiger 50 millioner euro). Hvorvidt vilkårene er oppfylt, må vurderes for hvert enkelt regnskapsår i femårsperioden.

Startfasen på fem år regnes fra første gang det flernasjonale konsernet omfattes av anvendelsesområdet for suppleringskatt. For et flernasjonalt konsern som omfattes av suppleringskattereglene når loven trer i kraft, regnes femårsperioden fra tidspunktet skattefordelingsreglen trer i kraft. Femårsperioden fortsetter å løpe selv om det flernasjonale konsernet for enkelte regnskapsår i perioden kommer under beløpsgrensen på 750 millioner euro.

Ut over den tidsmessige avgrensningen må følgende to vilkår være oppfylt:

1. det flernasjonale konsernet kan ikke ha konsernenheter i mer enn seks jurisdiksjoner i regnskapsåret, inkludert en referansejurisdiksjon, og
2. summen av netto bokført verdi av fysiske eiendeler i de andre jurisdiksjonene enn referansejurisdiksjonen, kan ikke overstige 50 millioner euro i regnskapsåret.

Begrepet «referansejurisdiksjon» er definert i modellreglene artikkel 9.3.3.

Referansejurisdiksjonen er den jurisdiksjonen der det flernasjonale konsernet har den høyeste totale verdien av fysiske eiendeler i det første regnskapsåret konsernet omfattes av suppleringskattereglene. Hvilken jurisdiksjon som skal anses som referansejurisdiksjonen, fastslås det første regnskapsåret og endres ikke i løpet av femårsperioden.

Total verdi av fysiske eiendeler i en jurisdiksjon er summen av netto bokført verdi av slike eiendeler for alle konsernenheter lokalisert i jurisdiksjonen. Netto bokført verdi av fysiske eiendeler beregnes som gjennomsnittet av inngående og utgående verdi inkludert avskrivninger og nedskrivninger i regnskapet.

Når det gjelder de øvrige jurisdiksjonene der det flernasjonale konsernet kan ha konsernenheter, er det ikke noe krav om at disse må være de samme gjennom femårsperioden.

Eventuelle statsløse konsernenheter anses ikke lokalisert i noen jurisdiksjon og inngår derfor ikke ved vurderingen. Investeringsenhet, som ikke er en unntatt enhet, holdes utenfor. Jurisdiksjonen hvor denne er lokalisert, inngår ikke ved vurderingen. Det samme gjelder jurisdiksjoner der felleskontrollert enhet eller dens underenheter er lokalisert. Derimot skal jurisdiksjoner der minoritetseide enheter er lokalisert, inngå i vurderingen av antallet jurisdiksjoner.

Summen av netto bokført verdi av fysiske eiendeler i de andre jurisdiksjonene enn referansejurisdiksjonen, kan ikke overstige 50 millioner euro i regnskapsåret. Netto bokført verdi av fysiske eiendeler er definert i modellreglene kapittel 10.1. Det vises til omtalen av fysiske eiendeler ovenfor. Statsløse konsernenheters fysiske eiendeler skal anses å tilhøre andre konsernenheter i andre jurisdiksjoner enn referansejurisdiksjonen når det gjelder vurderingen av grensen på 50 millioner euro, med mindre det kan sannsynliggjøres at disse fysisk befinner seg i referansejurisdiksjonen.

Investeringsenheter som ikke er unntatte enheter, omfattes ikke av bestemmelsen, og deres fysiske eiendeler skal ikke inkluderes i vurderingen. Felleskontrollerte enheter og deres underenheters fysiske eiendeler skal heller ikke inkluderes i beregningen. På den annen side skal fysiske eiendeler til minoritetside enheter inkluderes.

Det bemerkes at unntaket bare gjelder suppleringskatt etter skattefordelingsregelen, og ikke etter skatteinkluderingsregelen.

Modellreglene artikkel 9.3.5 inneholder en valgfri bestemmelse. Bestemmelsen gir landene anledning til å innføre et unntak fra unntaket for konsern i startfasen. Artikkel 9.3 gjelder kun for konsern der det aktuelle landet er referansejurisdiksjonen.

Bakgrunnen for denne muligheten er en bekymring for at konsern kan komme til å tilpasse seg reglene om minimumsbeskatning ved å etablere en konsernspiss i et land som ikke har innført skatteinkluderingsregelen, samtidig som konsernet er skjermet for suppleringskatt etter skattefordelingsregelen gjennom unntaket i artikkel 9.3.

Modellreglene artikkel 9.3 har også betydning for reglene om nasjonal suppleringskatt. I den administrative veiledningen fra juli 2023 kapittel 4 og 5, fremgår det at jurisdiksjonene som innfører regler om nasjonal suppleringskatt, har en valgadgang med hensyn til om bestemmelsene i modellreglene artikkel 9.3 skal gis anvendelse eller ikke. Jurisdiksjonene kan velge mellom tre løsninger. Den første løsningen som skisseres, er at artikkel 9.3 ikke gis anvendelse for nasjonal suppleringskatt. Løsning 2 innebærer at jurisdiksjonen lar artikkel 9.3 få anvendelse,

men at jurisdiksjonen begrenser artikkel 9.3 til tilfeller der ingen eierinteresser i konsernenheten lokalisert i jurisdiksjonen der nasjonal suppleringskatt skal ilegges, innehas av morselskap som omfattes av en kvalifisert regel om skatteinkludering. Løsning 3 innebærer at unntaket i artikkel 9.3 gjelder fullt ut, uten begrensningen i løsning 2. Hvis jurisdiksjonen velger løsning 3, får dette konsekvenser i form av at nasjonal suppleringskatt Safe Harbour i slike tilfeller ikke kan brukes (såkalte «Switch-off Rules»). Eventuell nasjonal suppleringskatt kommer da i stedet til fradrag ved beregningen etter modellreglene kapittel 5.

2.7 Safe Harbour knyttet til skattefordelingsregelen

I tilknytning til skattefordelingsregelen vedtok Inclusive Framework i administrativ veiledning fra juli 2023 en midlertidig Safe Harbour-regel. Safe Harbour-regler er regler som er ment å forenkle og redusere administrasjons- og etterlevelseskostnader både for skattyterne og skatteadministrasjonene. Slike regler innebærer at suppleringskatten i en jurisdiksjon, på visse vilkår, settes til null for et regnskapsår.

Safe Harbour-regelen knyttet til skattefordelingsregelen er begrunnet med at jurisdiksjonene der øverste morselskap er lokalisert, skal gis nødvendig tid til selv å innføre hovedregelen om skatteinkludering før den sekundære bestemmelsen (skattefordelingsregelen) kan brukes. Regelen er midlertidig og gjelder for regnskapsår som ikke er lengre enn tolv måneder og som begynner senest 31. desember 2025 og avsluttes senest 31. desember 2026. Regelen er begrenset til å gjelde skattefordelingsbeløp beregnet for det øverste morselskapets jurisdiksjon.

Safe Harbour-regelen knyttet til skattefordelingsregelen går ut på at beløpet settes til null dersom den nominelle selskapsskattesatsen i den aktuelle øverste morselskapsjurisdiksjonen er minst 20 prosent. Med selskapsskattesatsen menes her de nominelle, lovfestede skattesatsene som generelt gjelder for flernasjonale konsern som omfattes av suppleringskatteregler og som gjelder et skattegrunnlag som må være tilstrekkelig omfattende («comprehensive measure of income»). Ved vurderingen

av om vilkåret er oppfylt, kan det ses hen til OECDs tabell for Statutory Corporate Income Tax Rates for det aktuelle regnskapsåret. Kravene sikrer at bare flernasjonale konsern der det øverste morselskapet er lokalisert i en jurisdiksjon med et selskapsskattesystem og med en tilstrekkelig høy nominell selskapsskattesats, blir omfattet av Safe Harbour-regelen.

Et flernasjonalt konsern kan bare bruke én midlertidig Safe Harbour-regel for en jurisdiksjon for ett regnskapsår. Et flernasjonalt konsern som for en jurisdiksjon kvalifiserer for mer enn én midlertidig Safe Harbour-regel, kan velge hvilken regel de vil bruke. Siden den midlertidige Safe Harbour regelen knyttet til land-for-land rapportering har en bestemmelse om at konsern som ikke har anvendt den midlertidige regelen et tidligere regnskapsår, ikke kan påberope seg regelen et senere regnskapsår i overgangsperioden, vil det flernasjonale konsernet kunne foretrekke å bruke denne regelen for den aktuelle jurisdiksjonen.

2.8 Skattefordelingsregelen og felleskontrollert virksomhet

Felleskontrollerte virksomheter anses ikke som konsernenheter. Slik virksomhet er regulert i modellreglene artikkel 6.4. Det følger av artikkelens bokstav a at det beregnes suppleringskatt av felleskontrollert virksomhet og dens underenheter som om de var konsernenheter i et eget, separat konsern, hvor den felleskontrollerte virksomheten er konsernets øverste morselskap. Videre følger det av bokstav b at 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 artikkel 2.1 til 2.3. Artikkel 6.4 bokstav a og b er innført i suppleringskatteloven § 6-3, henholdsvis første og andre ledd.

Modellreglene artikkel 6-4 bokstav c regulerer hvordan skattefordelingsregelen skal virke for felleskontrollert virksomhet. Det fremgår av bestemmelsen at suppleringskatten som er beregnet for den felleskontrollerte virksomheten [og dens

underenheter], skal reduseres med suppleringskatt som er fordelt til morselskap etter en kvalifisert regel om skatteinkludering, jf. artikkel 6.4 bokstav b. Videre fremgår det at dersom det er et restbeløp igjen, skal dette skattlegges etter skattefordelingsregelen ved at restbeløpet legges til konsernets skattefordelingsbeløp. Artikkel 6.4 bokstav c er kun relevant for skattefordelingsregelen og er per i dag ikke tatt inn i suppleringskatteloven.

3 VURDERINGER OG FORSLAG

3.1 Innføring av skattefordelingsregelen i suppleringskatteloven

3.1.1 Utgangspunkt

Reglene om suppleringskatt er et viktig verktøy i arbeidet for å løse problemene med internasjonale skattetilpasninger og skadelig skattekonkurranse. For at reglene om suppleringskatt skal virke mest mulig effektivt, må begge hovedelementene i systemet fungere sammen. Det ene hovedelementet – skatteinkluderingsregelen – er allerede innført i norsk rett gjennom suppleringskatteloven. Det andre hovedelementet – skattefordelingsregelen – er for land som innførte skatteinkluderingsregelen i 2024, forutsatt innført tidligst ett år etter. Skattefordelingsregelen er derfor så langt ikke innført i Norge.

Departementet foreslår nå at skattefordelingsregelen innføres. Innføringen skjer ved at det blir tilføyet nye bestemmelser i suppleringskatteloven kapittel 2 med utfyllende forskriftsbestemmelser.

Som det fremgår av kapittel 2, er skattefordelingsregelen langt på vei fullstendig beskrevet i modellregelverket. På enkelte punkter åpner modellregelverket for at de enkelte landene står fritt til å velge løsninger. Ellers er utgangspunktet at det ikke foreligger mulighet for individuelle valg. På de områdene hvor det ikke er noen valgadgang, må det norske regelverket ha samme materielle innhold som modellregelverket. Det foreliggende utkastet til lov- og forskriftsregler tar derfor utgangspunkt i modellregelverket.

Følgende bestemmelser i utkastet til endringer i suppleringskatteloven bygger direkte på modellregelverket:

- § 2-10 første ledd om virkeområdet for skattefordelingsregelen, jf. modellreglene artikkel 2.5
- § 2-10 tredje ledd om at skattefordelingsregelen ikke gjelder for investeringsenheter, jf. modellreglene artikkel 2.4.3
- § 2-11 om skattefordelingsbeløpet i skattefordelingsregelen, jf. modellreglene artikkel 2.5
- § 2-12 om skattefordeling mellom Norge og andre jurisdiksjoner, jf. modellreglene artikkel 2.6
- § 2-14 om unntak fra suppleringskatt etter skattefordelingsregelen i startfasen av internasjonal aktivitet, jf. modellreglene artikkel 9.3
- § 6-3 tredje ledd om felleskontrollert virksomhet, jf. modellreglene artikkel 6.4 bokstav c.

Bestemmelsene som er nevnt foran, vil ikke bli nærmere omtalt i dette kapitlet. Det vises i stedet til omtalen av skattefordelingsregelen i modellregelverket i kapittel 2.

I punkt 3.1.2 til 3.1.4 gjennomgås bestemmelser i lovtkastet som regulerer områder hvor modellregelverket åpner for valg av løsning eller ikke gir anvisning på noen bestemt løsning. Dette gjelder følgende bestemmelser i utkastet til endringer i suppleringskatteloven:

- § 2-10 andre ledd om beskatningsmekanismen i skattefordelingsregelen, jf. punkt 3.1.2
- § 2-13 om fordeling av skattefordelingsbeløp mellom norske konsernheter, jf. punkt 3.1.3

- § 2-20 andre ledd siste punktum om hvilken virkning unntaksbestemmelsen i § 2-14 skal ha for nasjonal suppleringskatt, jf. punkt 3.1.4.

Departementet foreslår også en redaksjonell endring av kapittel 2 i suppleringskatteloven, ved at

- det innføres nye deloverskrifter i kapittelet
- § 2-4 får ny overskrift
- nåværende § 2-6 flyttes og blir ny § 2-20.

I praksis vil den norske skattefordelingsregelen bare gjelde for norske konsernheter i flernasjonale konsern, ettersom konsernheterne i et rent norske konsern vil være omfattet av både regler om nasjonal suppleringskatt og skatteinkludering.

Det vises til utkast til endringer i suppleringskatteloven kapittel 2.

3.1.2 Beskatningsmekanismen (lovutkastet § 2-10 andre ledd)

Lovutkastet § 2-10 andre ledd regulerer beskatningsmekanismen i skattefordelingsregelen. Modellreglene gir jurisdiksjonene en viss valgfrihet med hensyn til hvordan de utformer beskatningsmekanismen, jf. artikkel 2.4. Bestemmelsen åpner for at skattleggingen kan skje ved å nekte fradrag ved beregningen av inntekt under den «ordinære» foretaksbeskatningen. Fradragsnektelsen må i så fall medføre at konsernheterne påføres en skattekostnad tilsvarende skattepliktig beløp etter skattefordelingsregelen. Alternativt kan jurisdiksjonene velge å innføre en tilsvarende beskatningsmekanisme, for eksempel å utforme regelen som en bestemmelse som iligger en separat skatteplikt for skattefordelingsbeløpet.

Etter departementets vurdering vil en løsning med separat skatteplikt for skattefordelingsbeløpet være mer hensiktsmessig enn en fradragsløsning. Denne måten å gjennomføre skattleggingen på vil være enklere å etterleve og administrere.

Det mest tungtveiende argumentet for å velge dette alternativet er at man da kan holde suppleringskattesystemet separat, adskilt fra den øvrige selskapsbeskatningen.

Metoden med å nekte fradrag vil innebære at allerede levert skattemelding der fradrag er krevet, må endres. Eventuelle endringer av inntekt og fradrag ut fra skattelovens bestemmelser får innvirkning på ileggelsen av suppleringskatt. Etter departementets vurdering fremstår denne metoden som mer ressurskrevende og mindre hensiktsmessig både for konsernene og skattemyndighetene. Den vil også medføre et ekstra steg i beregningen siden det må kalkuleres hvor stort beløp det må nektes fradrag for, for at skattepliktige blir ilagt et skattebeløp som tilsvarer skattefordelingsbeløpet. I tillegg vil en metode med fradragsnektelse innebære at beskatningen ikke kan gjennomføres i tilfeller der skattepliktige har et negativt skattegrunnlag i det aktuelle året. Modellreglene skisserer at det da vil være behov for en fremføringsmekanisme, noe som vil innebære ytterligere komplikasjoner. Det fremgår også av kommentarene at det bør legges vekt på at ileggelse av skatten skjer så raskt som mulig og med fullt beløp. Dette vil etter departementets vurdering best oppnås ved å utforme regelen som en bestemmelse som ilegger en separat skatteplikt for skattefordelingsbeløpet. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det innføres en separat skatteplikt for suppleringskattebeløpet etter skattefordelingsregelen.

Etter departementets vurdering bør plikten pålegges konsernenhetene som er lokalisert i Norge det aktuelle regnskapsåret skatteplikten etter skattefordelingsregelen gjelder for. Dette innebærer at også faste driftssteder lokalisert i Norge omfattes.

Det vises til utkast til annet ledd i ny § 2-10 i suppleringskatteloven.

3.1.3 Skattefordeling mellom konsernenheter i Norge (lovutkastet § 2-13)

Modellreglene er utformet slik at de har regler om fordeling av skattefordelingsbeløp mellom jurisdiksjoner, men de har ingen regler for fordelingen innad i en jurisdiksjon dersom det er flere konsernenheter i jurisdiksjonen. Det fremgår av kommentarene til

modellreglene at plikten til å svare skatten kan pålegges en eller flere konsernheter, og jurisdiksjonene kan tilpasse utformingen ut fra sitt eget skattesystem.

Ved utformingen bør det legges vekt på at reglene skal være enkle å bruke og etterleve, og at skatten effektivt kan innkreves. Også hensynet til å minimere muligheten for skatteplanlegging bør vektlegges.

Det finnes flere mulige måter å fordele skatteplikten på. En mulighet kan være å fordele på tilsvarende måte som etter skatteinkluderingsregelen. Dette er regulert i modellreglene artikkel 5.2.4, som er lovfestet i suppleringskatteloven § 5-1 tredje ledd. Etter denne regelen fordeles suppleringskatten bare til konsernheter med justert overskudd og fordelingen skjer forholdsmessig ut fra disse konsernhetenes forholdsmessige andel av summen av alt justert overskudd i jurisdiksjonen. En annen mulighet kan være å fordele skatteplikten innad i Norge etter en regel tilsvarende den som fordeler skattefordelingsbeløpet mellom jurisdiksjoner. Det vil si ut fra konsernhetens andel av antall ansatte og netto bokført verdi av fysiske eiendeler sett opp mot totalt antall ansatte for alle konsernheter i jurisdiksjonen og netto bokført verdi av fysiske eiendeler for alle konsernheter i jurisdiksjonen.

Departementet har undersøkt hvordan enkelte andre jurisdiksjoner har valgt å fordele skatteplikten dersom det er flere konsernheter i jurisdiksjonen. EU-direktivet lar, på samme måte som modellreglene, spørsmålet være opp til jurisdiksjonene selv å bestemme. Sverige, Finland, Danmark, Tyskland, Frankrike og Storbritannia har alle valgt å fordele skatteplikten mellom konsernheter etter samme fordelingsmetode som modellreglenes metode for fordeling mellom jurisdiksjoner. Nederland legger skatteplikten på det øverste morselskap i konsernet, mens Belgia legger skatteplikten på konsernheten med størst justert overskudd.

Departementet foreslår at fordelingen mellom norske konsernheter i utgangspunktet skal skje på tilsvarende måte som fordelingen mellom jurisdiksjoner. Det vil si at

fordelingen skjer etter konsernenhetens andel av antall ansatte og netto bokført verdi av fysiske eiendeler. Departementets forslag innebærer en regel som er enkel å bruke, både for de skattepliktige og for skattemyndighetene. Den bygger på tall som allerede er tilgjengelig for konsernene. Departementet viser til at flere andre jurisdiksjoner har innført tilsvarende fordelingsregel. Det å velge en tilsvarende løsning som andre jurisdiksjoner har valgt, bidrar også til forenkling, ved at skattepliktige ikke må sette seg inn i en særnorsk løsning.

Det er ikke gitt at en fordeling av beløpet basert på substans vil gi den mest hensiktsmessige fordelingen av skatteplikten i alle tilfeller. Departementet foreslår at konsernet i stedet skal kunne velge at skatteplikten for beløpet som er fordelt til Norge, legges på én norsk konsernenhet. For å motvirke uønskede tilpasninger, foreslår departementet at dersom den utpekte konsernenheten ikke betaler den fastsatte skatten, hefter de andre konsernenhetene solidarisk for det ubetalte beløpet. Det vil si at skattemyndighetene skal kunne reise ansvarskrav mot én eller flere av de andre norske konsernenhetene for å få dekning for det ubetalte skattekravet. Det foreslås at skattebetalingsloven §§ 10-52 og 16-1 skal gjelde tilsvarende for slike krav.

Et slikt valg gjøres ved at den utpekte konsernenheten fastsetter hele beløpet i skattemeldingen for suppleringskatt. Etersom en konsernenhet kan holdes solidarisk ansvarlig for hele beløpet ved mislighold, må samtlige konsernenheter lokalisert i Norge samtykke. Departementet legger opp til at nærmere bestemmelser om samtykket vil bli gitt i forskrift.

Det vises til utkast til ny § 2-13 i suppleringskatteloven.

3.1.4 Unntak for konsern i startfasen av internasjonal aktivitet (lovutkastet § 2-14 og § 2-20 andre ledd siste punktum)

Artikkel 9.3 i modellreglene fastsetter et unntak fra skattefordelingsregelen for konsern som er i en startfase når det gjelder internasjonal aktivitet. Unntaksregelen må innføres for at den norske skattefordelingsregelen skal være i samsvar med modellreglene. Det

vises til utkast til suppleringskatteloven ny § 2-14 som implementerer artiklene 9.3.1 til 9.3.4. Definisjoner foreslås inntatt i forskrift og det vises til utkast til forskrift til suppleringskatteloven ny § 2-12-1 og ny § 2-14-1.

Artikkel 9.3.5 er valgfri for jurisdiksjonene å implementere. I henhold til denne regelen kan en jurisdiksjon velge å innføre et unntak fra unntaket som skal gjelde i de tilfellene hvor jurisdiksjonen er referansejurisdiksjonen, se nærmere omtale av referansejurisdiksjonen i punkt 2.6. I denne omgang foreslår ikke departementet å implementere denne valgfrie reglen, og har særlig sett hen til at sammenlignbare jurisdiksjoner i EU ikke har innført en slik regel.

Som det fremgår av punkt 2.6, har jurisdiksjonene tre valgmuligheter når det gjelder om unntakene i modellreglene artikkel 9.3 skal gjelde for nasjonal suppleringskatt. Departementet ber høringsinstansene om innspill og deres vurderinger knyttet til de tre mulige løsningene. De tre løsningene kan beskrives slik:

Løsning 1 innebærer at artikkel 9.3 ikke gis anvendelse for nasjonal suppleringskatt. Denne løsningen er enkel å administrere og etterleve for konsernene. Samtidig kan den gi høyere suppleringskatt for konsernene, sammenlignet med løsning 2 og 3. Det må da fremgå av ny § 2-20 andre ledd at suppleringskatteloven § 2-14 ikke gjelder for nasjonal suppleringskatt.

Løsning 2 innebærer at jurisdiksjonen lar unntaket i artikkel 9.3 få anvendelse, men begrenser artikkel 9.3 til tilfeller der ingen eierinteresser i konsernenhetene lokalisert i Norge, innehas av morselskap som omfattes av en kvalifisert regel om skatteinkludering. Denne begrensningen må fremgå av ordlyden i ny § 2-20 andre ledd. Denne løsningen gjenspeiler at unntaket i artikkel 9.3 kun gjelder skattefordelingsregelen, ikke skatteinkluderingsregelen. Løsning 2 kan gi et mer fordelaktig resultat for konsernene enn løsning 1, samtidig som det ikke vil ha noen innvirkning på Safe Harbour-status.

Løsning 3 innebærer at unntaket i artikkel 9.3 gjelder fullt ut ved nasjonal suppleringskatt, uten begrensningen i løsning 2. Dette kan gi et mer fordelaktig resultat når det gjelder nasjonal suppleringskatt, men innebærer en integritetsrisiko. På grunn av integritetsrisikoen må land som velger denne løsningen, melde fra til OECD at de har et slikt unntak i sin nasjonale lovgivning. Konsekvensen er at landets Safe Harbour-regler ikke gjelder i disse situasjonene, dette omtales som «Switch-off Rules». Eventuell suppleringskatt vil da i stedet kunne bli ilagt i en annen jurisdiksjon, dersom skatteinkluderingsregelen gir hjemmel for dette. Etter departementets vurdering er løsning 3 mer komplisert å anvende, både for konsernet og skattemyndighetene.

Det vises til utkast til ny § 2-20 andre ledd siste punktum i suppleringskatteloven, som skisseres i tre ulike varianter.

3.2 Endringer i skatteloven

Skatteloven § 16-20 gir på visse vilkår rett til å kreve fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat. Bestemmelsen gjelder 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».

Skatteloven § 16-30 med forskrift gir på visse vilkår rett til fradrag i norsk skatt for skatt som er betalt i utlandet av utbytte og tilhørende underliggende selskapsskatt i utenlandsk datterselskap. Fradraget er begrenset til den norske skatten som faller på det mottatte utbyttet og beløpet som inntektsføres etter § 16-30 femte ledd. Bestemmelsens praktiske betydning er begrenset som følge av fritaksmetoden, som medfører at det ofte ikke er noen norsk utbytteskatt å gjøre fradrag i.

Med innføring av regler om global minimumsbeskatning i en rekke land med virkning fra 2024 oppstår spørsmålet om bestemmelsene i skatteloven § 16-20 og § 16-30 kan gi

rett til fradrag i norsk skatt for suppleringskatt som en utenlandsk skattemyndighet har ilagt en utenlandsk konsernenhet.

I kommentaren til modellreglene artikkel 4.3.2, er det i punkt 45 uttalt at det ikke skal gis kreditfradrag i selskapskatt for suppleringskatt som er ilagt etter skatteinkluderingsregelen eller skattefordelingsregelen. Begrunnelsen er at et slikt fradrag ville undergrave formålet med den globale minimumsbeskatningen.

Departementet foreslår derfor at skatteloven § 16-20 og § 16-30 endres slik at det fremgår uttrykkelig at retten til kreditfradrag ikke gjelder suppleringskatt ilagt etter en utenlandsk skatteinkluderingsregel eller skattefordelingsregel. De foreslåtte endringene vil klargjøre skatteloven § 16-20 og § 16-30.

Etter skatteloven § 6-15 første punktum kan det gis fradrag for «skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke» ved beregningen av skattepliktig inntekt. Det følger av rettspraksis og uttalelser knyttet til bestemmelsen at det etter omstendighetene kan gis fradrag for skatt betalt i utlandet. De samme hensynene som tilsier at §§ 16-20 og 16-30 ikke kan anvendes på suppleringskatt ilagt etter en utenlandsk skatteinkluderingsregel eller skattefordelingsregel, gjør seg gjeldende her. Det bør også fremgå klart av skatteloven § 6-15 at bestemmelsen ikke gir hjemmel for fradrag for slik skatt. Departementet foreslår derfor at også denne bestemmelsen endres.

Det vises til utkast til endring av skatteloven §§ 6-15, 16-20 og 16-30.

3.3 Skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven

Konsernheter lokalisert i Norge skal etter skatteforvaltningsloven § 8-14 andre ledd 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). I tillegg til meldingen, skal også konsernenhet som er skattepliktig for suppleringskatt, levere skattemelding for

suppleringskatt, jf. § 8-14 første ledd. Denne skal som utgangspunkt bare inneholde opplysninger som ikke fremkommer av GIR, jf. Prop. 29 LS (2023–2024) punkt 12.3.3.

Konsernets skattefordelingsbeløp fremgår av GIR. Ettersom jurisdiksjonene selv bestemmer hvordan de vil utforme reglene for fordeling av skattefordelingsbeløpet mellom flere konsernenheter i samme jurisdiksjon, inneholder ikke GIR denne informasjonen. Skattemyndighetene vil derfor ha behov for flere opplysninger av konsernenhetene enn det som følger av GIR. Slike opplysninger gis i skattemeldingen for suppleringskatt.

Departementet legger til grunn at det ikke er behov for å gjøre endringer i skatteforvaltningsloven eller skattebetalingsloven ved innføring av skattefordelingsregelen.

4 ADMINISTRATIVE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER

Reglene for global minimumsbeskatning innføres nå i en rekke land for å motvirke internasjonal overskuddsflytting i store konsern. Samlet anslår OECD at om lag to tredjedeler av overskudd i store konsern som i dag beskattes under 15 prosent, vil bli beskattet med 15 prosent med disse reglene. Den resterende tredjedelen skyldes det såkalte substansbaserte inntektsfradraget og vil ikke bli beskattet med minimumssatsen. Dette gir økte skatteinntekter globalt på anslagsvis opp mot 200 milliarder USD. De økonomiske virkningene av reglene anslås å bli betydelige.

Forskjellen i effektive skattesatser mellom normalskatteland og lavskatteland anslås redusert med 50 prosent. Dette svekker insentivene til overskuddsflytting og gir en bedre allokering av globale investeringer fordi skatt får mindre betydning for hvor selskaper velger å investere.

Som redegjort for i avsnitt 2.4, er det i hovedsak tre regelsett som gir beskatningsrett etter reglene om global minimumsbeskatning. Først anvendes regelen for nasjonal

suppleringskatt for de landene som har innført denne. Dersom det fortsatt er underbeskattet inntekt igjen som ikke fanges opp av den nasjonale suppleringskatteregelen, vil dette skattlegges i det landet konsernspissen, eller eventuelle mellomliggende morselskap er lokalisert etter skatteinkluderingsregelen. Skattefordelingsregelen som dette høringsnotatet omhandler, får kun anvendelse dersom de to foregående reglene ikke fanger opp all den underbeskattede inntekten. Skattefordelingsregelen er dermed en regel som sikrer at alt som etter reglene er definert som underbeskattet inntekt, faktisk blir skattlagt. Det er lite sannsynlig at skattefordelingsregelen vil gi vesentlige skatteinntekter direkte, men regelen er avgjørende for at den globale minimumsskatten skal fungere etter hensikten.

De administrative kostnadene ved å innføre regler om global minimumsbeskatning er omtalt i Prop. 29 LS (2023-2024) punkt 14.8. Der uttales det at forslaget innebærer betydelige administrative kostnader, både i form av økt ressursbruk i Skatteetaten og i form av økte etterlevelseskostnader for skattyterne.

Skattefordelingsregelen vil ikke få virkning, verken materielt eller administrativt, for alle konsern, ettersom den er en sekundær regel.

En innføring av skattefordelingsregelen i Norge vil medføre at noen flere konsernenheter får suppleringskatteplikt til Norge, og dermed plikt til å levere skattemelding for suppleringskatt. Beregningen av suppleringskatt for den enkelte underbeskattede konsernenheten vil imidlertid være den samme som for skatteinkluderingsregelen, men det vil kunne være nødvendig å beregne suppleringskatt for flere konsernenheter enn det som er nødvendig for skatteinkluderingsregelen. Skattefordelingsregelen vil også kunne medføre noe mer administrativt arbeid på konsernnivå, da norske konsernenheter samlet vil inngå i en eventuell beregning for fordeling av konsernets skattefordelingsbeløp mellom landene.

5 IKRAFTTREDELSE

Endringene i suppleringskatteloven som er foreslått i dette høringsnotatet, foreslås å få virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024. Siden modellregelverket forutsetter at det ikke gis kreditfradrag for suppleringskatt ilagt etter en skatteinkluderingsregel eller skattefordelingsregel, foreslår departementet at presiseringene i skatteloven får virkning fra og med inntektsåret 2024.

6 LOV- OG FORSKRIFTSENDRINGER

6.1 Utkast til lovendringer

Utkast

til lov om endringer i skatteloven

I

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

§ 6-15 skal lyde:

(1) Det gis fradrag for skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke.

(2) Det gis ikke fradrag

a. ved skattefri bruk av egen bolig eller fritidsbolig, jf. kapittel 7,

b. for avgift til statskassen etter Stortingets vedtak om avgift på kraftproduksjon, og

c. for suppleringskatt ilagt av utenlandsk skattemyndighet etter en skatteinkluderingsregel eller en skattefordelingsregel basert på Inclusive Framework sitt modellregelverk, jf. suppleringskatteloven.

§ 16-20 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Første ledd gjelder ikke suppleringskatt ilagt av utenlandsk skattemyndighet etter en skatteinkluderingsregel eller en skattefordelingsregel basert på Inclusive Framework sitt modellregelverk, jf. suppleringskatteloven.

§ 16-30 andre ledd bokstav b nytt tredje punktum skal lyde:

Det gis ikke fradrag for suppleringskatt ilagt av utenlandsk skattemyndighet etter en skatteinkluderingsregel eller en skattefordelingsregel basert på Inclusive Framework sitt modellregelverk, jf. suppleringskatteloven.

II Ikrafttredelse

Endringene under I trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2024.

Utkast
til lov om endringer i suppleringskatteloven

I

I lov 12. januar 2024 nr. 1 om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern gjøres følgende endringer:

Ny deloverskrift til §§ 2-1 til 2-5 skal lyde:

Skatteinkluderingsregelen

Overskriften til § 2-4 skal lyde:

Fordeling av suppleringskatt etter skatteinkluderingsregelen

§ 2-6 oppheves.

Ny deloverskrift til nye §§ 2-10 til 2-14 skal lyde:

Skattefordelingsregelen

Ny § 2-10 skal lyde:

§ 2-10 Skatteplikt etter skattefordelingsregelen

(1) Skattefordelingsregelen får anvendelse så langt det skal beregnes suppleringskatt for en underbeskattet konsernenhet, og suppleringskatten ikke er omfattet av en kvalifisert regel om skatteinkludering.

(2) Etter skattefordelingsregelen er konsernenheter som er lokalisert i Norge, skattepliktige for en andel av konsernets skattefordelingsbeløp beregnet etter § 2-11. Fordelingen av denne andelen mellom konsernenhetene som er lokalisert i Norge, er regulert i § 2-13.

(3) Skatteplikten gjelder ikke for investeringsenheter.

Ny § 2-11 skal lyde:

§ 2-11 Skattefordelingsbeløpet

(1) Konsernets skattefordelingsbeløp utgjør

- a. summen av suppleringskatt for alle underbeskattede konsernenheter i konsernet for regnskapsåret, beregnet i samsvar med regler tilsvarende § 5-1, fradrett*
- b. summen av suppleringskatt ilagt etter en kvalifisert regel om skatteinkludering.*

(2) For fradraget etter første ledd bokstav b gjelder:

- a. Suppleringskatt beregnet for en underbeskattet konsernenhet, og som ellers ville inngått i beløpet etter første ledd bokstav a, skal reduseres til null dersom hele det øverste morselskapets eierinteresse i den underbeskattede konsernenheten direkte eller indirekte innehas av ett eller flere mellomliggende morselskap som må anvende en kvalifisert regel om skatteinkludering i den jurisdiksjonen de er lokalisert i, på suppleringskatten beregnet for den underbeskattede konsernenheten for regnskapsåret.*
- b. Der bokstav b ikke får anvendelse, skal suppleringskatt som er beregnet for en underbeskattet konsernenhet, og som ellers ville inngått i beløpet etter første ledd, reduseres med et morselskaps andel av suppleringskatten som er beregnet for den underbeskattede konsernenheten og som ilegges etter en kvalifisert regel om skatteinkludering.*

Ny § 2-12 skal lyde:

§ 2-12 Skattefordeling mellom Norge og andre jurisdiksjoner

(1) Til Norge fordeles en prosentandel av konsernets skattefordelingsbeløp.

(2) Prosentandelen fastsettes for hvert regnskapsår for hvert konsern, og fastsettes til 50 prosent av forholdet mellom antall ansatte i Norge og antall ansatte i alle jurisdiksjoner med en kvalifisert regel om skattefordeling og 50 prosent av forholdet mellom den samlede verdien av fysiske eiendeler i Norge og den samlede verdien av fysiske eiendeler i alle jurisdiksjoner med en kvalifisert regel om skattefordeling.

(3) For beregningen etter andre ledd gjelder:

- a. Antallet ansatte i Norge utgjør det samlede antallet ansatte i alle konsernenhetene som er lokalisert i Norge.*

- b. *Det samlede antallet ansatte i alle jurisdiksjoner med en kvalifisert regel om skattefordeling utgjør det samlede antall ansatte i alle konsernenheter som er lokalisert i en jurisdiksjon med en kvalifisert regel om skattefordeling.*
- c. *Den samlede verdien av fysiske eiendeler i Norge utgjør summen av netto bokført verdi av de fysiske eiendelene i alle konsernenhetene som er lokalisert i Norge.*
- d. *Den samlede verdien av fysiske eiendeler i alle jurisdiksjoner utgjør summen av netto bokført verdi av de fysiske eiendelene i alle konsernenhetene som er lokalisert i en jurisdiksjon med en kvalifisert regel om skattefordeling.*
- e. *Ansatte og fysiske eiendeler i investeringsenheter regnes ikke med.*
- f. *Ansatte og fysiske eiendeler i enheter med deltakerfastsetting som ikke tilordnes faste driftsteder, skal tilordnes den konsernenheten som er lokalisert i den jurisdiksjonen som enheten med deltakerfastsetting ble opprettet i. Ansatte og fysiske eiendeler i enheter med deltakerfastsetting som hverken tilordnes faste driftsteder eller tilordnes etter denne bestemmelsen, skal ikke tas med ved beregningen av beløpet etter andre ledd.*

(4) En jurisdiksjons prosentandel av konsernets skattefordelingsbeløp skal uansett settes til null for et regnskapsår dersom andelen av skattefordelingsbeløpet fordelt til jurisdiksjonen etter en skattefordelingsregel for et tidligere regnskapsår ikke har medført at konsernenhetene lokalisert i jurisdiksjonen har blitt ilagt en skatt som tilsvarer hele det fordelte beløpet. Antall ansatte og fysiske eiendeler til en konsernenhet lokalisert i en jurisdiksjon der prosentandelen er null for et regnskapsår, skal holdes utenfor beregningen av fordelingen det aktuelle regnskapsåret.

(5) Fjerde ledd gjelder ikke dersom alle jurisdiksjoner med en kvalifisert regel om skattefordeling har prosentandel som er null i regnskapsåret.

Ny § 2-13 skal lyde:

§ 2-13 *Skattefordeling mellom konsernenheter i Norge*

(1) Skatteplikten for beløpet som er fordelt til Norge etter § 2-12, skal fordeles mellom konsernenhetene som er lokalisert i Norge, etter konsernenhetenes antall ansatte og fysiske eiendeler i Norge. Beregningen skjer på tilsvarende måte som etter § 2-12 andre ledd.

(2) I stedet for fordeling av skatteplikt etter første ledd, kan konsernet for et regnskapsår velge at skatteplikten for beløpet som er fordelt til Norge etter § 2-12, legges på én norsk konsernenhet. Et slikt valg må gjøres i skattemeldingen for suppleringskatt til den utpekte konsernenheten.

(3) Dersom beløpet fastsatt etter annet ledd ikke blir betalt innen fristen etter skattebetalingsloven § 10-15, kan skattemyndighetene kreve den ubetalte delen av beløpet betalt av én eller flere av de andre konsernenhetene som er lokalisert i Norge. Skattebetalingsloven §§ 10-52 og 16-1 gjelder tilsvarende for slike krav.

Ny § 2-14 skal lyde:

§ 2-14 Unntak for konsern i startfasen av internasjonal aktivitet

(1) Konsernets skattefordelingsbeløp, jf. § 2-11 første ledd, skal reduseres til null i startfasen av et flernasjonalt konserns internasjonale aktivitet.

(2) Et flernasjonalt konsern anses å være i startfasen av sin internasjonale aktivitet for et regnskapsår dersom:

- a. konsernet har konsernenheter i inntil seks jurisdiksjoner inkludert referansejurisdiksjonen, og*
- b. summen av netto bokført verdi av fysiske eiendeler i alle konsernenheter lokalisert i alle jurisdiksjoner med unntak av referansejurisdiksjonen, ikke overstiger 50 millioner euro.*

(3) Jurisdiksjoner i andre ledd bokstav a omfatter også jurisdiksjoner der kun minoritetseide konsernenheter er lokalisert, men ikke jurisdiksjoner der kun følgende enheter er lokalisert:

- a. statsløse konsernenheter*
- b. investeringsenheter som ikke er unntatte enheter*
- c. felleskontrollert virksomhet eller dens underenheter.*

(4) Fysiske eiendeler i andre ledd bokstav b omfatter fysiske eiendeler som tilhører statsløse konsernenheter og minoritetseide konsernenheter. Fysiske eiendeler i andre ledd bokstav b omfatter ikke:

- a. fysiske eiendeler som tilhører investeringsenheter som ikke er unntatte enheter*

b. felleskontrollert virksomhet eller dens underenheter.

(4) Denne paragrafen gjelder ikke for regnskapsår som starter senere enn fem år etter den første dagen i det første regnskapsåret som det flernasjonale konsernet opprinnelig faller innenfor anvendelsesområdet til suppleringskattereglene. For flernasjonale konsern som er innenfor anvendelsesområdet til suppleringskattereglene når disse trer i kraft, skal femårsperioden anses å begynne når skattefordelingsregelen trer i kraft.

Ny deloverskrift til ny § 2-20 skal lyde:

Nasjonal suppleringskatt

§ 2-20 Løsningsalternativ 1:

Ny § 2-20 skal lyde:

§ 2-20 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 andre ledd skal beregnet nasjonal suppleringskatt ikke fradras. Bestemmelsen i § 2-14 gjelder ikke ved beregningen av nasjonal suppleringskatt.

(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.

§ 2-20 Løsningsalternativ 2:

Som løsningsalternativ 1, men § 2-20 andre ledd skal lyde:

(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 andre ledd skal beregnet nasjonal suppleringskatt ikke fradras. Konsernheter som unntas fra skattefordelingsregelen i henhold til § 2-14, unntas fra plikten til å svare nasjonal suppleringskatt hvis ingen av morselskapene som innehar eierinteresse i noen av konsernenhetene i Norge, får skatteplikt etter en kvalifisert skatteinkluderingsregel i jurisdiksjonen de er lokalisert i.

§ 2-20 Løsningsalternativ 3:

Som løsningsalternativ 1, men § 2-20 andre ledd skal lyde:

(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 andre ledd skal beregnet nasjonal suppleringskatt ikke fradras. Konsernheter som unntas fra skattefordelingsregelen i henhold til § 2-14, unntas fra plikten til å svare nasjonal suppleringskatt.

§ 6-3 nytt tredje ledd skal lyde:

Øverste morselskaps andel av suppleringskatten for medlemmer av felleskontrollert konsern skal reduseres med hvert morselskaps andel av suppleringskatten fra medlemmene som er skattepliktige etter en kvalifisert regel om skatteinkludering etter andre ledd. Eventuelt restbeløp skal legges til konsernets skattefordelingsbeløp etter § 2-11 første ledd.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

8.2 Utkast til forskriftsendringer

I

I forskrift 26. mars 2024 nr. 541 (forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av suppleringskatteloven av 12. januar 2024 nr. 1) gjøres følgende endringer:

Ny § 2-12 skal lyde:

§ 2-12 Skattefordeling mellom Norge og andre jurisdiksjoner

§ 2-12-1 Definisjoner

I suppleringskatteloven § 2-12 menes med:

- a. antall ansatte: totalt antall ansatte i fulltidsstillinger i alle konsernheter som er skattemessig hjemmehørende i den aktuelle jurisdiksjonen. Uavhengige tjenesteytere som utfører arbeid knyttet til konsernets ordinære virksomhet, regnes som ansatte. For fast driftssted skal ansatte inkluderes i jurisdiksjonen der det faste driftsstedet er lokalisert dersom lønnskostnadene til disse ansatte er inkludert i det faste driftsstedets eget regnskap, se suppleringskatteloven § 3-4 første og andre ledd. Ansatte som henføres til jurisdiksjonen til det faste driftsstedet, skal ikke regnes med som ansatte i hovedenhetens jurisdiksjon.
- b. fysiske eiendeler: de fysiske eiendelene til alle konsernheter som er skattemessig hjemmehørende i den aktuelle jurisdiksjonen. Fysiske eiendeler inkluderer ikke kontanter eller eiendeler tilsvarende kontanter, immaterielle eiendeler eller finansielle eiendeler. For faste driftssteder skal fysiske eiendeler som er inkludert i et fast driftssteds eget regnskap etter suppleringskatteloven § 3-4 første ledd og justert etter forskriftens § 3-4 andre og tredje ledd, regnes med i den jurisdiksjonen der det faste driftsstedet er lokalisert. Fysiske eiendeler som regnes med i den jurisdiksjon det faste driftsstedet er lokalisert, skal ikke tas med som fysiske eiendeler i hovedenhetens jurisdiksjon.

- c. netto bokført verdi av fysiske eiendeler: gjennomsnittet av bokført verdi ved inngående og utgående balanse som fastsatt ved utarbeidelsen av regnskapet, redusert med akkumulerte avskrivninger og nedskrivninger.

Ny § 2-14 skal lyde:

§ 2-14 Unntak fra suppleringskatt etter skattefordelingsregelen i startfasen av internasjonal aktivitet

§ 2-14-1 Definisjoner

(1) I suppleringskatteloven § 2-14 menes med referansejurisdiksjon: den jurisdiksjonen der det flernasjonale konsernet har den høyeste samlede verdien av fysiske eiendeler i det regnskapsåret konsernet faller innenfor anvendelsesområdet til suppleringskattereglene. Den samlede verdien av fysiske eiendeler er summen av netto bokført verdi av fysiske eiendeler til alle konsernenhetene lokalisert i jurisdiksjonen.

(2) I § 2-14 gjelder definisjonene i § 2-12-1 bokstav b og c.

Ny overskrift til § 5-7 B skal lyde:

Safe Harbour-regler knyttet til kvalifisert nasjonal suppleringskatt og skattefordelingsregelen

§ 5-7-11 skal lyde:

Ny § 5-7 bokstav E skal lyde:

E Midlertidige Safe Harbour-regler knyttet til skattefordelingsregelen

§ 5-7-40 Skattefordelingsregel Safe Harbour

For regnskapsår som ikke er lengre enn tolv måneder, og som begynner senest 31. desember 2025 og avsluttes senest 31. desember 2026, skal skattefordelingsbeløpet som er beregnet for det øverste morselskapets jurisdiksjon, settes til null for hvert regnskapsår dersom den nominelle selskapsskattesatsen i det øverste morselskapets jurisdiksjon er minst 20 prosent.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.