

Historisk enighet om global minimumsbeskatning

133 av 139 land i OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (IF) («OECD-forumet IF») er nå enige om sentrale elementer for å kunne innføre en global effektiv minimumsskattesats på minst 15 % av netto skattepliktig inntekt.¹



Advokat
Lene Dørmænen Lodde
Senior manager KPMG Law
Advokatfirma

De sentrale elementene som OECD-forumet IF er enige om, fremkommer av en politisk erklæring publisert 1. juli 2021.

Pillar 1 og Pillar 2

Den globale konsensusløsningen deles inn i to hovedelementer som omtales som «Pillar 1» og «Pillar 2». Samlet vil den globale konsensusløsningen utgjøre en av de største reformene av det internasjonale skattesystemet gjennom tidene, om den blir gjennomført som forutsatt. Norge støtter den politiske erklæringen publisert av OECD-forumet IF og har vært en aktiv bidragsyter i arbeidet for en global konsensusløsning.²

Nytt skattbart nexus (tilknytning)

Under Pillar 1 foreslår OECD-forumet IF blant annet å innføre regler om et nytt skattbart nexus (tilknytning) som skal fange opp verdiskapning som finner sted i et land uten at skattyter er fysisk til stede i landet. Det foreslåtte regelverket innebærer at en større andel av fortjenesten til selskaper som omfat-

tes av regelen, vil bli allokert til markedsjurisdiksjonen sammenlignet med dagens skatteregler. Dermed bryter det foreslåtte regelverket i Pillar 1 med en snart 100 år gammel rettstradisjon som knytter statens beskatningsmyndighet til skatteyers fysiske tilstedeværelse i landet.

Global effektiv minimumsskattesats

I denne artikkelen vil vi se nærmere på Pillar 2 hvor OECD-forumet IF foreslår å innføre en global effektiv minimumsskattesats gjennom de såkalte «GloBE-reglene» (Global Anti-Base Erosion Rules). En global konsensusløsning som i størst mulig utstrekning sikrer at multinasjonale selskaper betaler skatt basert på en felles etablert global minimumsskattesats uavhengig av hvor selskapet driver virksomhet, er en viktig målsetning for å hindre overskuddsflytting og uthuling av skattefundamentet («Base Erosion and Profit Shifting» «BEPS»).

Ved å sette en global nedre grense for effektiv skattesats i en jurisdiksjon, vil trenden vi har sett de siste årene om reduksjon av effektive selskappsskattesatser reduseres.

Bakgrunn

Økt globalisering og digitalisering utfordrer dagens internasjonale regler for selskapsbeskatning som er utarbeidet for nærmere 100 år siden. Multinasjo-

nale konsern har eksempelvis kunnet dra nytte av variasjoner i selskappsskattesatsen ved strukturering av konsernets virksomhet. Som forsvar mot tilpasninger har stater blant annet innført internrettslige CFC-regler (Controlled foreign corporation) for å beskytte sitt eget skattefundament. Norge har tilsvarende regler i form av NOKUS-regler (Norsk-kontrollert utenlandsk selskap). Reglene har imidlertid begrensninger og det har vist seg at internasjonalt samarbeid er nødvendig for å oppnå et regelverk som kan møte dagens globale og digitale marked.

Den politiske erklæringen publisert av OECD-forumet IF er et resultat av et omfattende arbeid for å redusere uthuling av skattefundamentet og overskuddsflytting. Allerede i 1998 publiserte OECD en rapport som blant annet viser til utfordringer for internasjonal selskapsbeskatning som følge av økt globalisering.³

¹ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, publisert av OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (IF) 1. juli 2021.

² Stort flertall i OECD om internasjonal skattereform, pressemelding fra Finansdepartementet datert 1. juli 2021.

³ OECD Report: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, publisert 19. mai 1998.

BEPS-prosjektet

I BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting) rapport 1, som ble publisert i 2015, peker OECD- og G20-landene på utfordringer knyttet til beskatning av multinasjonale konsern som driver virksomhet i en digital økonomi. I 2016 ble OECD-forumet IF opprettet for å utarbeide et internasjonalt regelverk som møter disse utfordringene. OECD-forumet IF består i dag av 139 land, inkludert OECD-land og G20-land.

Arbeidet i OECD-forumet IF resulterte blant annet i et høringsnotat som ble publisert 8. november 2019⁴ samt to omfattende rapporter som inneholder forslag til et regelverk for beskatning av digital økonomi og innføring av en global minimumsskattesats. Rapportene ble publisert av OECD-forumet IF 14. oktober 2020 og omtales som henholdsvis «Blueprint One»⁵ og «Blueprint Two».⁶

Innføring av en global effektiv minimumsskattesats i OECD

Av den politiske erklæringen fremgår det blant annet at det er enighet i OECD-forumet IF om sentrale elementer for å kunne innføre en global effektiv minimumsskattesats på minst 15 % av netto skattepliktig inntekt. Den effektive minimumsskattesatsen foreslås innført gjennom Global Anti-Base Erosion Rules («GloBE-reglene») og en Subject To Tax Rule («STTR»).

Income Inclusion Rule og en Undertaxed Payment Rule

Det er enighet om at GloBE-reglene skal bestå av en Income Inclusion Rule («IIR») og en Undertaxed Payment Rule («UTPR»). GloBE-reglene utfyller hverandre og vil bli implementert i det enkelte lands internrett. I tillegg er det enighet om at det bør innføres en Subject To Tax Rule som gjennom en

skatteavtale vil gi kildestaten hjemmel til å ilegge kildeskatt på visse grenseoverskridende betalinger. Sammen skal disse regelsettene sikre at selskaper betaler skatt i tråd med en global minimumsskattesats uavhengig av hvor virksomheten utøves.

Minimumsskatt beregnet på juridiksjonsnivå

Dersom GloBE-reglene innføres, skal den effektive minimumsskattesatsen for konsernet beregnes på jurisdiksjonsnivå. Skattebasen vil bli beregnet med utgangspunkt i konsernets finansregnskap og OECD-forumet IF vil definere hvilke skattearter som skal benyttes i beregningen av effektiv skattesats. Skatt ilagt av kildestaten etter Subject To Tax Rule skal tas med i beregningen av effektiv minimumsskattesats under Income Inclusion Rule og UPTTR (GloBE-reglene). Dersom vi skal vurdere om et konsern er gjenstand for en effektiv skattesats under minimumsskattesatsen i en jurisdiksjon, bør vi derfor starte med å vurdere Subject To Tax Rule, deretter kan vi gå videre til Income Inclusion Rule og til slutt Undertaxed Payment Rule (ved behov).⁷ Nedenfor følger en overordnet oversikt over de foreslåtte reglene.

Subject To Tax Rule

OECD-forumet IF er enige i at det bør innføres et regelverk som gir kildestaten hjemmel til å ilegge kildeskatt på visse grenseoverskridende betalinger mellom nærstående parter. Subject To Tax Rule vil gi kildestaten hjemmel til å ilegge kildeskatt på renter, royalty og visse andre definerte grenseoverskridende betalinger mellom nærstående selskaper. Regelen styrker kildestatens mulighet til å beskytte sin skattebase.

Minimumsskattesats på 7,5 % til 9 %

Regelen kommer til anvendelse når en jurisdiksjon i transaksjonen ikke har benyttet sin beskatningsmyndighet eller ilagt en nominell skattesats under minimumsskattesatsen. Kildestaten skal i disse situasjonene, med hjemmel i Subject To Tax Rule, ilegge en kildeskatt som utgjør differansen mellom ilagt skatt og minimumsskattesatsen. Til for-

skjell fra de internrettslige GloBE-reglene vil Subject To Tax Rule ilegges betalinger på transaksjonsnivå og ikke på jurisdiksjonsnivå. Det gjenstår fortsatt arbeid knyttet til regelverket for beregning av anvendt skattesats. Videre er det ikke oppnådd enighet i OECD-forumet IF om endelig minimumsskattesats, men det er enighet om at minimumsskattesatsen skal være på mellom 7,5 % til 9 %.

I dag har mange utviklingsland gitt avkall på retten til å ilegge kildeskatt i sine skatteavtaler for å fremme vekst i næringslivet. Avkallet er gitt under forutsetning av at inntekten er gjenstand for beskatning i den andre jurisdiksjonen.⁸ Det er enighet i OECD-forumet IF om at dersom et medlem i OECD-forumet IF anvender en skattesats under minimumsskattesatsen for en transaksjon med et utviklingsland, er IF-medlemmet forpliktet til å implementere Subject To Tax Rule i den aktuelle skatteavtalen ved forespørsel. Regelen øker dermed utviklingslands tilgang på skatteproveny gjennom GloBE-reglene. Den politiske erklæringen er taus når det kommer til en eventuell tidsfrist for oppdatering av skatteavtalen ved forespørsel om implementering fra et utviklingsland.

Income Inclusion Rule

OECD-forumet IF er enige i vesentlige elementer ved utformingen av Income Inclusion Rule. I utgangspunktet gir Income Inclusion Rule staten hvor det ultimate morselskapet i konsernet er skattemessig hjemmehørende, hjemmel til å ilegge en global minimumsskatt opp til den effektive minimumsskattesatsen («top-up skatt»). Income Inclusion Rule kommer til anvendelse når et nærstående selskap i konsernet har vært gjenstand for effektiv beskatning under minimumsskattesatsen i en jurisdiksjon. Den politiske erklæringen inkluderer ikke en definisjon av «nærstående selskap» («Constituent entity»). I utgangspunktet vil enhetene som inngår i konsernets finansregnskap, omfattes av regelverket.⁹

4 Public consultation document: «Global Anti-Base Erosion Proposal («GloBE») – Pillar Two», 8 November 2019 – 2 December 2019 («GloBE Proposal»).

5 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint Inclusive Framework on BEPS publisert 14. oktober 2020.

6 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint Inclusive Framework on BEPS, publisert 14. oktober 2020. («Blueprint Two»)

7 Blueprint Two s. 171.

8 «OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, JULY 2021» s. 15.

9 Blueprint Two s. 24.

Det er differansen mellom effektiv skattesats i den aktuelle lavt beskattede jurisdiksjonen og den globale effektive minimumsskattesatsen som utgjør top-up skatten. Betalingsplikten for top-up skatten på det nærstående selskapets inntekt pålegges det ultimate morselskapet i konsernet. På denne måten får det ultimate morselskapets hjemstat økt skatteproveny gjennom GloBE-reglene. Denne konsekvensen av GloBE-reglene vil nok i seg selv utgjøre et insentiv for stater til å implementere regelverket.

Top-down-metodikk

Det er enighet om at dersom det ultimate morselskapet i konsernet er skattemessig hjemmehørende i en jurisdiksjon som ikke har Income Inclusion Rule, vil plikten til å betale «top-up-skatt» falle på det første neste konsernselskapet i konsernstrukturen som er direkte eid eller kontrollert av det ultimate morselskapet og som er gjenstand for Income Inclusion Rule. Denne «top-down-metodikken» for å identifisere hvilket selskap som skal betale og hvilken stat som skal ilegges top-up-skatt etter GloBE-reglene, er ment å lette den administrative byrden ved illeggelse av global minimumsskatt. Metodikken skal også hindre dobbeltbeskatning, som kan oppstå ved at Income Inclusion Rule benyttes i flere jurisdiksjoner for den samme lavt beskattede inntekten.

OECD-forumet IF er videre enige i at det skal gjelde et unntak fra «top down»-metodikken ved delt eierskap og foreslår en såkalt «Split Ownership Rule». Ved delt eierskap vil hovedforpliktelsen til å illegge Income Inclusion Rule pålegges det mellomliggende morselskapet i konsernet. Det er enighet om at Split Ownership Rule skal gjelde for eierskap under 80 %. Dette innebærer at dersom det ultimate morselskapet eier 80 % eller mer av aksjene, vil Split Ownership Rule ikke komme til anvendelse. Income Inclusion Rule vil ved delt eierskap komme til anvendelse for en del av konsernet. Det kan dermed oppstå situasjoner hvor for eksempel en del av konsernet er gjenstand for

Income Inclusion Rule, mens en annen del av konsernet er gjenstand for Undertaxed Payment Rule.

Switch Over Rule

I Blueprint Two foreslår OECD-forumet IF også innføringen av en Switch Over Rule.¹⁰ Denne regelen skal gi morselskapet adgang til å benytte kreditmetoden i stedet for unntaksmetoden når overskudd fra et fast driftssted eller inntekt fra fast eiendom som ikke er knyttet til et fast driftssted, skal beskattes etter Income Inclusion Rule. OECD-forumet IF omtaler ikke den foreslåtte Switch Over Rule i den politiske erklæringen.

Undertaxed Payment Rule

Dersom et nærstående selskap er gjenstand for effektiv beskatning under minimumsskattesatsen og Income Inclusion Rule ikke er anvendelig, kan Undertaxed Payment Rule komme til anvendelse. Undertaxed Payment Rule fungerer dermed som en sikkerhetsventil og supplerer Income Inclusion Rule. Etter Undertaxed Payment Rule vil hjemstaten til det relevante konsernselskapet ha hjemmel til å nekte skattemessigfradrag eller foreta en tilsvarende justering for å øke den effektive skattesatsen opp til minimumsnivået.

Det nærstående selskapet som er gjenstand for en effektiv beskatning under minimumsskattesatsen, har ofte relevante konserninterne transaksjoner med flere konsernselskaper. Etter Undertaxed Payment Rule skal top-up-skatten derfor ikke belastes det relevante konsernselskapet direkte, men allokteres til de relevante konsernselskapene basert på en allokeringsmetodikk. Det foreligger ikke enighet om allokeringsmetodikk. Beregningen av top-up-skatten skal baseres på samme metodikk som benyttes for Income Inclusion Rule. Videre gjenstår det arbeid knyttet til utarbeidelse av regler for beregning av effektiv skattesats.

Anvendelse av Undertaxed Payment Rule er mer administrativt krevende sammenlignet med Income Inclusion Rule. Ofte vil flere jurisdiksjoner være

involvert når top-up-skatten skal fordeles. Dette krever blant annet kommunikasjon og informasjonsutveksling mellom statene, samt mekanismer for å hindre dobbeltbeskatning.

Terskelbeløp

OECD-forumet IF foreslår at de internrettslige GloBE-reglene skal komme til anvendelse for multinasjonale konsern med en omsetning på over 750 millioner euro. Terskelbeløpet gjelder ikke for Subject To Tax Rule.

Det er enighet om at beregningen av om terskelbeløpet er overskredet, skal foretas basert på omsetningen i konsernet i året før regnskapsåret. Dersom vi for eksempel skal vurdere om et multinasjonalt konsern faller innenfor regelverket i 2021, vil det derfor være avgjørende om konsernet har hatt en omsetning på over 750 millioner euro i regnskapsåret 2020. Dette tilsvarer terskelverdien som gjelder for land-for-land-rapportering. Ved å benytte tilsvarende terskelverdi for GloBE-reglene søker OECD-forumet IF å oppnå synergieffekter og redusere administrative kostnader forbundet med regelverket. I Norge leverte 65 konsern land-for-land-rapport til norske skattemyndigheter i 2019 med en terskelverdi på 6,5 milliarder NOK.

I tillegg er det enighet om at statene selv kan velge å la reglene om Income Inclusion Rule komme til anvendelse for multinasjonale konsern som har hovedkontor i landet, selv om konsernet har en omsetning under terskelbeløpet. Gjennom denne muligheten utvides anvendelsesområdet for GloBE-regelverket. Dersom det multinasjonale konsernet har hovedkontor i en annen stat, vil det ikke være adgang for å benytte Income Inclusion Rule dersom konsernet har en omsetning under terskelbeløpet. Det er ikke åpnet for et tilsvarende utvidet anvendelsesområde for Undertaxed Payment Rule. Multinasjonale konsern som er gjenstand for Income Inclusion Rule med et lavere terskelbeløp, vil dermed ikke kunne dra nytte av synergieffekter fra land-for-land-rapportering, som vist til ovenfor.

¹⁰ Blueprint Two s. 121.

Effektiv minimumsskattesats

Dersom GloBE-reglene innføres, vil multinasjonale konsern som faller innenfor terskelbeløpet være nødt til å beregne effektiv minimumsskatt i alle jurisdiksjoner hvor de har virksomhet. Dersom konsernet er gjenstand for effektiv minimumsskatt under minimumsskattesatsen, må konsernet beregne og betale top-up skatt i tråd med GloBE-reglene.

Det er enighet om en effektiv minimumsskattesats på minst 15 % etter GloBE-reglene. Hva den endelige effektive minimumsskattesatsen eventuelt blir er fortsatt uklart og det er diskutert om den bør økes. OECD anslår at en minimumsskattesats på 15 % globalt vil medføre ytterligere 150 milliarder dollar i skatteinntekter pr. år.¹¹

Det er enighet om at den effektive minimumsskattesatsen skal beregnes for hvert enkelt land ved å ta utgangspunkt i skattebasen og visse definerte skatter innen en jurisdiksjon. Det fremgår av BluePrint Two at et fast driftssted vil bli behandlet som om det var en selvstendig juridisk enhet ved beregning av effektiv minimumsskattesats for et konsern i et land.¹² Når beregningen foretas på jurisdiksjonsnivå, åpnes det for netting av skattesatser mellom konsernselskapene som er skattemessig hjemmehørende i samme jurisdiksjon. Eksempelvis kan det være aktuelt med tilpasninger for å unngå beskatning etter GloBE-reglene dersom ett av konsernselskapene i et land er gjenstand for lavere beskatning gjennom et særskilt skatteregime.¹³ Mulighetene for netting av effektive skattesatser i et konsern vil nok ofte være større i store markeder.

Det er i BluePrint Two foreslått at de definerte skattene som skal benyttes i beregningen av effektiv skattesats, skal tilsvare skatteartene som i dag benyttes

av OECD, EU, IMF, World Bank og UN.¹⁴ Av den politiske erklæringen fremgår det at beregningen av skattebasen skal ta utgangspunkt i finansregnskapet til konsernet. Det er enighet om at det bør innføres justeringsregler for beregning av inntekt etter finansregnskapet i tråd med regelverkets formål og for å ta hensyn til tidfesting. Arbeidet med slike justeringsregler gjenstår.

Enighet og uenighet

Det er enighet om at lønnskostnader og verdien av varige driftsmidler skal holdes utenfor beregningen av effektiv minimumsskattesats gjennom bestemte prosentsatser. Det er ikke enighet om definisjonen av varige driftsmidler. Av BluePrint Two foreslås det at varige driftsmidler blant annet vil utgjøre avskrivninger av maskiner, eiendom og naturressurser.¹⁵ Det gjenstår fortsatt å oppnå enighet om dette. Lønnskostnader og varige driftsmidler kjennetegnes ved at de er fysisk knyttet til en jurisdiksjon. Tanken er derfor at disse kostnadene i seg selv nok ikke leder til uthuling av skattefundamentet og overskuddsflytting. Det er enighet om at prosentsatsen skal settes til minst 7,5 % de første fem årene etter ikrafttredelse av regelverket. Deretter skal prosentsatsen settes til minst 5 %. Det er ikke oppnådd endelig enighet om marginene.

Friinntekt

Det er videre enighet om at en fastsatt friinntekt skal holdes utenfor beregningen av minimumsskattesatsen (de minimis exclusion) og at det bør utarbeides overgangsregler. Det er ikke oppnådd enighet om størrelsen på friinntekten eller den nærmere utformingen av disse reglene.

I de tilfellene der en kildestat har ilagt en top-up-skatt etter Subject To Tax Rule, skal dette tas med i beregningen av den effektive minimumsskattesatsen etter GloBE-reglene. Av BluePrint Two følger det at ved beregningen av den effektive minimumsskattesatsen for konsernselskaper i en jurisdiksjon, skal

både skatt ilagt av hjemstaten og av andre stater tas med i beregningen.¹⁶

Skal tas hensyn til NOKUS-reglene

Dette er eksempelvis relevant for anvendelse av de norske NOKUS-reglene og ileggelse av kildeskatt. Beskatning ilagt gjennom de norske NOKUS-reglene skal dermed tas med i vurderingen av om et konsernselskap(er) er gjenstand for en effektiv skattesats under minimumsnivået i en jurisdiksjon. Dette innebærer at GloBE-reglene kommer supplerende inn dersom den effektive skattesatsen er under den effektive minimumsskattesatsen for jurisdiksjonen etter anvendelse av NOKUS-reglene. Forholdet til andre staters internrett er ikke kommentert i den politiske erklæringen, og det gjenstår fortsatt arbeid med å ferdigstille denne delen av regelverket.

Det er dermed fortsatt uavklarte problemstillinger knyttet til beregning av effektiv skattesats. Ofte legges det stor vekt på skattesatsen, men definisjonen av skattebasen vil også være av vesentlig økonomisk betydning. Ulik praksis for beregning av skattebasen vil kunne være konkurransevridende, motivere til overskuddsflytting og resultere i et lite forutsigbart regelverk.¹⁷

Unntak

Det er enighet om at statlige institusjoner; internasjonale organisasjoner, institusjoner eller organisasjoner som ikke har erverv til formål samt pensjonsfond eller investeringsfond som er Ultimate Parent Entities (UPE) av et multinasjonalt konsern eller holdingselskaper som er benyttet av slike juridiske enheter, organisasjoner eller fond, skal være unntatt fra GloBE-reglene. Videre er inntekter fra internasjonal skipsfart foreslått unntatt fra GloBE-reglene når dette følger av en skatteavtale. I disse tilfellene vil inntekten typisk være unntatt beskatning, klart knyttet til en bestemt jurisdiksjon eller underlagt et særskilt skatteregime. Risi-

11 «OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, JULY 2021» s. 3.

12 BluePrint Two s. 78.

13 «The OECD Public Consultation Document «Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal – Pillar Two»: An Assessment» by Pasquale Pistone, João Félix Pinto Nogueira and Betty Andrade and Alessandro Turina, publisert i Bulletin for International taxation februar 2020 s. 71.

14 BluePrint Two s. 15.

15 BluePrint Two s. 94.

16 BluePrint Two s. 79 og 172.

17 «The OECD Public Consultation Document «Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal – Pillar Two»: An Assessment» by Pasquale Pistone, João Félix Pinto Nogueira and Betty Andrade and Alessandro Turina, publisert i Bulletin for International taxation februar 2020 s. 65.

koen for uthuling av skattefundamentet eller overskuddsflytting er antatt redusert i disse tilfellene.¹⁸

Det fremgår også av den politiske erklæringen at OECD-forumet IF vurderer å innføre fritak for mindre multinasjonale konsern og for konsern som nylig har ekspandert sin virksomhet til utlandet. Unntak fra GloBE-reglene kan redusere den administrative byrden som følger med GloBE-reglene både for skattyter og skattemyndighetene. På den andre siden vil omfattende unntak redusere GloBE-reglenes mulighet til å oppfylle sitt formål.

Implementering av GloBE-reglene

Av den politiske erklæringen fremgår det at statene selv skal kunne velge om de ønsker å implementere GloBE-reglene og Subject To Tax Rule. Der som reglene implementeres, skal dette gjøres i tråd med Pillar 2. Uavhengig av om et land har implementert GloBE-reglene er landet forpliktet til å akseptere GloBE-reglene som er implementert av andre jurisdiksjoner.

OECD-forumet IF har uttalt at de vil publisere en implementeringsplan innen oktober 2021. Av den politiske erklæringen følger det at Income Inclusion Rule og Undertaxed Payment Rule vil bli implementert i det enkelte lands internrett. Subject To Tax Rule vil bli implementert i de aktuelle skatteavtalene, og for å forenkle prosessen er det foreslått å benytte et multilateralt instrument. Det vurderes også en utsatt implementeringsfrist for Undertaxed Payment Rule, samt overgangsregler. Reglene for implementering vil bli nærmere beskrevet i implementeringsplanen.

Avsluttende kommentarer

Selv om det foreligger enighet om vesentlige deler av regelverket, gjenstår det fortsatt flere uavklarte problemstillinger. Den politiske erklæringen er taus om flere forhold som er omtalt i Blueprint Two. Det er fortsatt løse tråder knyttet til utformingen av regelverket, politiske utfordringer som kan

hindre innføring av regelverket og utfordringer knyttet til selve implementeringen av GloBE-reglene og Subject To Tax Rule. OECD-forumet IF har dermed satt en ambisiøs tidsplan for implementering av reglene.

Når det gjelder utformingen av regelverket, må landene i OECD-forumet IF oppnå enighet om endelig effektiv minimumsskattesats. I USA er det foreslått at skattesatsen for US GILTI-reglene skal økes til 21 %. Det er derfor grunn til å anta at USA vil arbeide for en høyere global effektiv minimumsskatt enn 15 %.¹⁹

Videre gjenstår det å bli enige om regler for tidfesting og omfanget av fritakene fra GloBE-reglene. Den politiske erklæringen lar også utformingen av Undertaxed Payment Rule stå åpen, særlig knyttet til utarbeidelse av en metodikk for allokering av top-up skatt.

Setter en nedre grense

Den globale minimumsskatten setter en nedre grense for hvor lav en stat kan sette selskapsskattesats for å tiltrekke seg internasjonale virksomheter og investeringer. Politisk er det derfor mer krevende å få tilslutning fra land som nettopp ønsker å tilby gunstige skattebetingelser for å tiltrekke seg utenlandsk virksomhet og investeringer. Irland og Ungarn er eksempler på land som i dag har gunstige skattesatser og som foreløpig ikke har sluttet seg til den politiske erklæringen publisert av OECD-forumet IF. Ungarn har for eksempel en nominell skattesats på 9 % og den effektive skattesatsen nok enda lavere.

Insentiv for å ta i bruk regelverket

Som vi har sett ovenfor, vil stater som har implementert GloBE-reglene få tilgang til økt skatteproveny gjennom ileggelse av top-up skatt og kildeskatt på inntekt som er opptjent i en annen stat. Regelverkets oppbygning er dermed i seg selv et insentiv for å implementere regelverket, selv for stater som

historisk har hatt en skattepolitikk med lav effektiv skattesats.

Krever en viss oppslutning

Det er ikke nødvendig at samtlige stater i OECD-forumet IF implementerer GloBE-reglene, men det kreves en viss oppslutning for at regelverket skal være effektivt. Implementering i EU gjennom et direktiv vil imidlertid kreve enstemmighet blant EU-medlemsstatene. Finansministeren i USA, Janet Yellen, har uttalt at USA vil fortsette arbeidet med å oppnå enstemmighet, men legger i sin uttalelse vekt på at det ikke er nødvendig at samtlige stater i OECD-forumet IF slutter seg til GloBE-reglene. Det foreligger allerede bred enighet om innføring av en effektiv minimumsskattesats for å stanse et globalt «race to the bottom» i selskapsbeskatning. «... *it's not essential that every country be on board...* The world is ready to end the global race to the bottom on corporate taxation, and there's broad consensus about how to do it – with a global minimum tax of at least 15 %, ...».²⁰

Covid-19 pandemien har ledet til økte kostnader og reduserte inntekter for stater verden over. Storbritannia har bekreftet at de vil øke selskapsskattesatsen fra 19 % til 25 % fra 1. april 2023.²¹ Biden-administrasjonen har også foreslått å øke selskapsskattesatsen i USA fra 21 % til 28 %.²² Covid-19-pandemien har på denne måten bidratt til økt politisk vilje til innføring av en global effektiv minimumsskattesats. Med dette som bakteppe gir den politiske erklæringen publisert av OECD-forumet IF grunn til mild optimisme når det gjelder innføring av en global effektiv minimumsskattesats.

²⁰ «Ireland: Government set to abandon 12.5% tax rate», report publisert 15. juli i den tyske avisen DW. <https://amp-dw-com.cdn.ampproject.org/c/s/amp.dw.com/en/ireland-government-set-to-abandon-12-5-tax-rate-report/a-58269910>

²¹ «Corporation tax rate to increase to 25 percent» publisert av KPMG UK, skrevet av Stephen Whitehead og Mark Couch. (<https://home.kpmg/uk/en/home/insights/2021/03/tmd-corporation-tax-rate-to-increase-to-25-percent.html>)

²² «KPMG report: Initial impressions of tax proposals in Biden Administration's budget for FY 2022» <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2021/05/tmf-kpmg-report-initial-impressions-tax-proposals-biden-administration-budget-fy-2022.html>

¹⁸ «OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, JULY 2021» s. 16.

¹⁹ «Proposed US: Tax reform» by KPMG Ireland, <https://home.kpmg/ie/en/home/insights/2021/04/proposed-us-tax-reform.html>