

## Hvordan gå fra rapportering til handling?

Spørsmålet er hva selskaper skal gjøre videre etter å ha rapportert i henhold til lovverket, og hvordan de skal bruke innsikten til å bli bedre? Rapportering er et riktig steg på veien, men på ingen måte tilstrekkelig. Virksomheter som ønsker å benytte seg av konkurransefortrinnet som ligger i likestilling og mangfold, og vil styre unna både finansiell risiko og omdømmerisiko, må gjøre mer enn minimumskravet som ligger i loven.

Vi erfarer at manglende data, manglende fagkunnskap og manglende tid er viktige grunner til at selskaper ikke lykkes med likestillingsarbeidet. Det er fremdeles en mytebasert og silodrevet

tilnærming til likestilling og mangfold. Som med alle andre utfordringer er man avhengig av noen grunnleggende premisser for å lykkes:

- Arbeidet må være forankret i toppledelse og en del av strategien
- Man må ha riktige data og tilstrekkelig domenekunnskap for å stille riktig diagnose
- Man må iverksette tiltak som faktisk har en effekt

Fokuset på likestilling har utvidet perspektivet til å dekke mer enn kjønn. Vi hjelper i dag mange bedrifter med hvordan de som arbeidsgiver kan identifisere ulikheter utover kjønn, og forstå hvordan de kan tilrettelegge for inkludering og tilhørighet.

Ved å kombinere riktige data med fagkompetanse kan man identifisere muligheter for å øke selskapets verdiskaping på lengre sikt. Man kan finne hvilke utfordringer som gir størst finansiell risiko eller størst omdømmerisiko, og bruke evidensbaserte løsninger for å redusere risikoen.

Dette vil til slutt gagne bedriftene, deres ansatte og samfunnet som helhet. Selskaper som tar tak i dag, vil ligge milevis foran sine konkurrenter om kort tid. Vi ser allerede resultater hos virksomhetene som begynte i fjor. De som ikke tar tak i dag, løper en høy risiko for å tape konkurransen om talentene og markedet i nær fremtid.

# Innfører global minimumsbeskatning i Norge



Advokat  
**Lene Lodde**  
Advokatfirmaet Wiersholm

I et høringsnotat foreslås det et regelverk for å implementere deler av OECDs modellregelverk om global effektiv minimumsbeskatning på 15 prosent («Modellreglene») i norsk rett.

Det foreslås at Norge skal innføre skatteinkluderingsregelen som innebærer at morselskap blir skattepliktig for suppleringskatt beregnet for sine underbeskattede konsernheter. I tillegg foreslår Finansdepartementet regler om nasjonal suppleringskatt. Regelverket som foreslås innført i høringsnotatet, vil innebære svært omfattende endringer i beskatningen av foretak som kommer inn under regelverket.

## 1. Global minimumsbeskatning i Norge

### 1.1 Høringsnotat om suppleringskatt

6. juni 2023 publiserte Finansdepartementet et høringsnotat om innføring av regler om global minimumsbeskatning i norsk rett (pilar 2).<sup>1</sup> Regelverket som

foreslås i høringsnotatet tar sikte på å implementere deler av OECDs modellregelverk<sup>2</sup> om global effektiv minimumsbeskatning på 15 prosent («Modellreglene») i norsk rett.

Reglene om global minimumsbeskatning skal sikre at store flernasjonale konsern skattlegges med en effektiv skattesats på minst 15 prosent i alle land hvor konsernet er etablert. Dersom et konsern har en effektiv skattesats på mindre enn 15 prosent i en jurisdiksjon, skal det beregnes suppleringskatt («Top-up tax» i Modellreglene). Suppleringskatten beregnes basert på differansen mellom en effektiv skattesats på

15 prosent og den faktiske effektive beskatningen i jurisdiksjonen.

Modellreglene består i utgangspunktet av to regelsett som skal virke sammen for å sikre global effektiv minimumsbeskatning på 15 prosent. Hovedregelen, omtalt som skatteinkluderingsregelen i høringsnotatet («Income Inclusion Rule» i Modellreglene), innebærer enkelt sagt at morselskap blir skattepliktig for suppleringskatt beregnet for deres konsernheter. Den sekundære regelen er omtalt som skattefordelingsregelen i høringsnotatet («Undertaxed Profit Rule» i Modellreglene) og kommer til anvendelse dersom beregnet suppleringskatt for jurisdiksjonen ikke fanges opp av skatteinkluderingsregelen.

Modellreglene åpner også for at land kan velge å innføre kvalifiserte regler om

<sup>1</sup> Høring – Innføring av regler om global minimumsbeskatning i norsk rett (pilar2), datert 6. juni 2023.

<sup>2</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2021, med etterfølgende kommentarer og veiledninger.

nasjonal suppleringskatt. Et land som har innført regler om nasjonal suppleringskatt i tråd med kravene som stilles i Modellreglene, kan beregne og illegge suppleringskatt for konsernheter som er lokalisert i jurisdiksjonen, forutsatt at konsernheterne er omfattet av reglene om suppleringskatt. Dette gjelder selv om konsernets morselskap er lokalisert i et annet land. I praksis innebærer det at jurisdiksjonen der den underbeskattede konsernheten er lokalisert, gjennomfører skattleggingen og får provenyet.

Høringsnotatet foreslår regler som skal implementere skatteinkluderingsregelen og reglene om nasjonal suppleringskatt i norsk rett. Det er foreslått at skatteinkluderingsregelen og regelen om nasjonal suppleringskatt skal tre i kraft med virkning fra og med 2024. Finansdepartementet tar sikte på å komme tilbake til forslag om implementering av skattefordelingsregelen på et senere tidspunkt. Høringsnotatet foreslår også regler om blant annet beregning av suppleringskatt og skattyters opplysningsplikt.

En viktig forutsetning for å oppnå formålene med reglene om suppleringskatt er at reglene er like i de landene som implementerer regelverket. De materielle løsningene i Modellreglene ligger fast. Det er derfor ikke rom for endringer i de materielle reglene som foreslås i høringsnotatet. Finansdepartementet ønsker synspunkter på hvordan selve implementeringen av Modellreglene i norsk rett er foreslått gjennomført.<sup>5</sup> Høringsfristen var 1. august 2023.

Regelverket om global minimumsbeskatning er omfattende. Denne artikkelen vil kun trekke frem enkelte hovedlinjer i lovforslaget.

## 1.2 Historikk

Økt globalisering og digitalisering utfordrer dagens internasjonale regler for selskapsbeskatning. Det har lenge vært stor oppmerksomhet rundt internasjonale skattetilpasninger, skadelig

skattekonkurransen og rettferdig beskatning av store flernasjonale konserner. Flernasjonale konserner har for eksempel kunnet dra nytte av variasjoner i selskapskattesatsen ved strukturering av konsernets virksomhet. Jurisdiksjoner har blant annet innført internrettslige CFC-regler (Controlled foreign corporation) for å beskytte sitt eget skattefundament. Norge har tilsvarende regler i form av NOKUS-regler (Norskkontrollert utenlandsk selskap). Slike nasjonale regler 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.

Mellom 2013 og 2015 gjennomførte OECD- og G20-landene det såkalte BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting). Som ledd i dette ble det enighet om en rekke tiltak som skulle motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. I forlengelsen av BEPS-prosjektet, opprettet OECD og G20-landene i 2016 OECD/G20 Inclusive Framework («Inclusive Framework»). Inclusive Framework er et samarbeidsorgan som i dag har over 140 medlemsland, deriblant Norge.<sup>4</sup>

Inclusive Framework har siden 2016 arbeidet med å reformere internasjonale skatteregler for å sikre stabile langsiktige løsninger på utfordringer knyttet til økt digitalisering av verdensøkonomien. I oktober 2021 ble det oppnådd politisk enighet om sentrale elementer for å kunne innføre en global effektiv minimumsbeskatning på 15 prosent.<sup>5</sup> Modellreglene om global minimumsbeskatning ble ferdigstilt i desember 2021.<sup>6</sup> Kommentarene til Modellreglene ble publisert i mars 2022<sup>7</sup> og det publiseres fortløpende veiledninger (Administrative Gui-

dance) utarbeidet av Inclusive Framework.

Arbeidet i Inclusive Framework består av to deler (pilarer). Den første pilaren, pilar 1, gjelder enkelt sagt fordeling av beskatningsretten til selskapsoverskudd mellom ulike land. Forslaget innebærer blant annet økt beskatningsrett til markedsjurisdiksjonen der kundene og brukerne befinner seg sammenlignet med dagens fordeling av beskatningsrett. Den andre pilaren, pilar 2, handler om å innføre regler som sikrer at store, flernasjonale konserner skattelegges med en effektiv skattesats på 15 prosent i alle jurisdiksjoner der konsernet er etablert. Det er deler av regelverket i pilar 2 som i høringsnotatet foreslås innført i norsk rett.

## 1.3 Regelverkets formål

Formålet med et internasjonalt regelverk om global effektiv minimumsbeskatning er grovt sett todelt. For det første er det et formål å redusere skattekonkurransen mellom jurisdiksjoner. Flere jurisdiksjoner har redusert sin effektive skattesats den siste tiden for å være konkurransedyktig og tiltrekke seg skatteproveny. En global effektiv minimumsbeskatning på 15 prosent setter et gulv for skattekonkurransen mellom jurisdiksjoner.

Det andre formålet med regelverket er å hindre overskuddsflytting. Dersom forskjellen i den effektive beskatningen i ulike jurisdiksjoner er høy, vil ulikheten i effektiv skattesats kunne utgjøre et insentiv for flernasjonale konserner til å etablere seg i jurisdiksjonen med lavest effektiv skattesats. Til sammenligning dersom forskjellen i effektiv beskatning i ulike jurisdiksjoner er minimal, vil effektiv skattesats normalt ikke i seg selv utgjøre et insentiv til overskuddsflytting. Gjennom å etablere en global effektiv skattesats på 15 prosent ønsker Inclusive Framework å redusere overskuddsflytting.

<sup>3</sup> Høringsbrev, Høring – innføring av regler om global minimumsbeskatning i norsk rett (pilar 2), datert 6. juni 2023.

<sup>4</sup> Høringsbrev, Høring – innføring av regler om global minimumsbeskatning i norsk rett (pilar 2), datert 6. juni 2023.

<sup>5</sup> Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, datert 8. oktober 2021.

<sup>6</sup> Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), datert 14. desember 2021.

<sup>7</sup> Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition, datert 11. mars 2022.

## 1.4 Hvilke konsernselskaper vil omfattes av reglene om suppleringskatt?

### 1.4.1 Flernasjonale konsern og rene nasjonale konsern

Reglene om suppleringskatt vil komme til anvendelse for store flernasjonale konsern. I tillegg er det i Norge foreslått at reglene skal gjelde for rene nasjonale konsern, slik at reglene likebehandler grenseoverskridende og innenlandske situasjoner. Bakgrunnen for å utvide anvendelsesområdet til å inkludere rene nasjonale konsern er å overholde Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Nasjonale konsern omfattes også av EU-direktivet som implementerer reglene om global effektiv minimumsbeskatning i EU.<sup>8</sup>

### 1.4.2 Konsern, enhet og konsernenhet

Definisjonen av et «konsern» etter reglene om suppleringskatt fremgår av ny forskrift til skatteloven («sktl.») § 20-1-3 (1) a. Et konsern er definert som en gruppe enheter som er knyttet sammen gjennom eierskap eller kontroll slik at de er inkludert i det øverste morselskapets konsernregnskap, eller ville vært inkludert hvis morselskapet hadde utarbeidet konsernregnskap etter et akseptert regnskapsspråk. Enheter som er utelatt fra konsolidering utelukkende på grunn av størrelse, materiell karakter eller fordi det er anskaffet med sikte på midlertidig eie og holdes i påvente av salg, skal også anses som en del av konsernet. I tillegg skal enheter som ikke er en del av et konsern, men som har ett eller flere faste driftssteder i utlandet, anses som et konsern.

Etter reglene om suppleringskatt omtales enhver juridisk person eller enhver sammenslutning, innretning eller arrangement som utarbeider separat regnskap som en «enhet», jf. ny forskrift til sktl. § 20-1-3 (1) b. En enhet som inngår i et konsern og faste driftssteder som tilhører en slik enhet utgjør

en «konsernenhet», jf. ny forskrift til sktl. § 20-1-3 (1) c.

### 1.4.3 Terskelbeløp

Reglene om suppleringskatt kommer til anvendelse for enheter som inngår i et konsern som i henhold til konsernregnskapet til det øverste morselskapet har hatt en årlig samlet inntekt på minst 750 millioner euro i minst to av de siste fire foregående regnskapsårene, jf. ny sktl. § 20-1. Inntekt fra unntatte enheter som vist til nedenfor, skal tas med i beregningen av terskelbeløpet i den utstrekning inntekten inngår i konsolideringen. Regnskapsåret hvor vurderingen av terskelbeløpet foretas, inngår ikke i fireårsperioden. Hensikten med å foreta vurderingen over en fireårsperiode er å gi skattyter stabilitet og forutberegnelighet. Konsernet vil allerede ved starten av regnskapsåret hvor vurderingen foretas vite om konsernet omfattes av regelverket eller ikke. En konsekvens av regelverket er at nyetablerte konsern tidligst vil kunne omfattes av regelverket i år tre. Det er først i år tre at inntektsterskelen kan være nådd i to av de siste fire regnskapsårene.

### 1.4.4 Unntatte enheter

Enkelte typer enheter er særskilt unntatt fra reglene om beregning av effektive skattesatser og suppleringskatt, jf. ny sktl. § 20-2 (1):

- Offentlige enheter
- Internasjonale organisasjoner
- Ideelle organisasjoner
- Pensjonsfond
- Investeringsfond som er øverste morselskap
- Investeringsforetak som investerer i fast eiendom og er øverste morselskap

Enheter som er eid av ett eller flere unntatte enheter, kan også på visse vilkår unntas fra reglene om beregning av effektive skattesatser og suppleringskatt, jf. ny sktl. § 20-2 (2).

### 1.4.5 Unntak for bagatellmessig inntekt og overskudd

I høringsnotatet foreslås det at den rapporterende konsernenheten kan velge å sette suppleringskatten til null for et regnskapsår i jurisdiksjoner hvor konsernet har en samlet gjennomsnittlig inntekt og et gjennomsnittlig samlet overskudd som relativt sett er bagatellmessig. Unntaket skal sikre at konserner som omfattes av regelverket, ikke behøver å bruke ressurser på å beregne suppleringskatt i jurisdiksjoner hvor skatten uansett ville blitt relativt lavt.

Unntaket kommer til anvendelse når et konserns gjennomsnittlige, totale inntekt i en jurisdiksjon er mindre enn ti millioner euro, og gjennomsnittlig samlet overskudd i jurisdiksjonen er mindre enn én million euro, jf. ny sktl. § 20-44 (1). Dette er terskelbeløp, ikke et bunnfradrag. Gjennomsnittet beregnes basert på det inneværende og de to foregående regnskapsårene for alle konsernenhetene i jurisdiksjonen. Denne gjennomsnittsberegningen er ment å gi økt stabilitet for konsernet og redusere risikoen for at konsernet faller innenfor og utenfor unntaket fra ett år til et annet.<sup>9</sup> I høringsnotatet foreslås det beregningsregler som skal benyttes for å fastsette konsernets totale inntekt og samlet overskudd samt for å foreta gjennomsnittsberegningen.

## 1.5 Beregning av suppleringskatt

### 1.5.1 Beregning av ordinær suppleringskatt og suppleringskatt etter regler om nasjonal suppleringskatt

Høringsnotatet foreslår regler om beregning av ordinær suppleringskatt etter skatteinkluderingsregelen. I høringsnotatet foreslås det videre at den nasjonale suppleringskatten skal beregnes på samme måte som ordinær suppleringskatt, med unntak av at det ikke skal gjøres fradrag for nasjonal suppleringskatt, jf. ny sktl. § 20-13. Bakgrunnen for dette er nok at det i Modellreglene er lagt til grunn at en

<sup>8</sup> Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, datert 14. desember 2022.

<sup>9</sup> Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition, datert 11. mars 2022. s. 130.

nasjonal supplerings-skatt må beregnes på en måte som tilsvarende beregningen av ordinær supplerings-skatt. Videre må den nasjonale supplerings-skatten implementeres og administreres slik at den samsvarer med resultatene etter Modellreglene. I OECDs veiledninger om utforming av nasjonal supplerings-skatt er det lagt til grunn at landene ved utformingen av regler om nasjonal supplerings-skatt kan foreta enkelte tilpasninger for å forenkle rapporteringen.<sup>10</sup> Reglene om nasjonal supplerings-skatt kan derfor få noe ulik utforming i ulike land.

Beregning av supplerings-skatt for konsernet og fordeling av skatteplikten etter supplerings-skattereglene kan foretas i ni steg som beskrevet nedenfor. Etter regelverket skal det foretas beregninger og vurderinger på både konsernnivå, konsernenhetsnivå og jurisdiksjonsnivå (aggregerte tall fra konsernenhetene i en jurisdiksjon). Beregningene skal foretas for hvert regnskapsår. Regelverket er detaljrikt og beskrivelsen nedenfor trekker kun frem enkelte hovedlinjer.

### 1.5.2 Steg 1 – Identifisere konsernenhetene i jurisdiksjonen

Reglene om global effektiv minimumsbeskatning innebærer at konsern som omfattes av regelverket må beregne effektiv skattesats og eventuelt supplerings-skatt for sine konsernenheter i alle jurisdiksjoner hvor konsernet er etablert. Konsernenhetene i en jurisdiksjon må derfor identifiseres.

I den forbindelse er det også nødvendig å vurdere om konsernet har felleskontrollert virksomhet (Joint Ventures) og minoritetseide konsern i jurisdiksjonen da det gjelder særskilte beregningsregler for disse. Videre er det nødvendig å vurdere om konsernet har konsernenheter som er gjenstand for særskilte beregningsregler i jurisdiksjonen. Dette gjelder for eksempel for investeringsenheter, konsernenheter med deltakerfastsetting

og statsløse konsernenheter. Et annet eksempel er faste driftssteder, som anses som konsernenheter etter supplerings-skattereglene, jf. ny sktl. 20-23. Det skal beregnes et eget regnskapsmessig resultat for konsernenheter som er faste driftssteder. Her er det relevant å kort vise til at definisjonen av et fast driftssted etter supplerings-skattereglene er vid, og omfatter tilfeller som verken anses som fast driftssted etter en skatteavtale eller gir grunnlag for begrenset skatteplikt etter intern skattelovgivning, jf. ny forskrift til sktl. § 20-1-3 (1) bokstav l. Konsernet må derfor foreta en grundig vurdering når det skal identifisere konsernenhetene i de enkelte jurisdiksjonene hvor det driver virksomhet. Særskilte beregningsregler vil ikke bli behandlet nærmere i denne artikkelen.

### 1.5.3 Steg 2 – Beregning av konsernets resultat på jurisdiksjonsnivå

#### 1.5.3.1 Utgangspunkt i regnskapet og regnskapsregler

En ensartet beregning av effektiv beskatning og supplerings-skatt på tvers av jurisdiksjoner krever et harmonisert inntektsgrunnlag og harmoniserte regler for beregning av konsernets skattekostnader. De nasjonale skattesystemene er i liten grad harmoniserte. Regnskapsreglene er derimot i større grad harmoniserte gjennom internasjonale standarder. Inntektsgrunnlaget som benyttes i Modellreglene og i det norske forslaget tar derfor utgangspunkt i regnskapet og regnskapsregler.

Det skal beregnes et justert resultat for hver konsernenhet i jurisdiksjonen for hvert regnskapsår. Fremgangsmåten for å beregne en konsernenhets resultat kan deles i to, jf. ny sktl. § 20-20 (1). Den første delen består i å fastsette et regnskapsmessig resultat som skal være utgangspunktet for beregningen. Det regnskapsmessige utgangspunktet for beregningen av justert resultat er konsernenhetens netto inntekt før konsolideringsjusteringer som skal eliminere konserninterne transaksjoner. Dette «regnskapsmessige resultatet» skal fastsettes i samsvar med det regnskapspråket som er brukt til å

utarbeide det øverste morselskapets konsernregnskap. Den andre delen består i å justere det regnskapsmessige resultatet for ulike forhold som vist til nedenfor. Justeringene bringer det regnskapsmessige resultatet nærmere et skattemessig resultat.

Det endelige resultatet for en konsernenhet etter justeringene betegnes som «justert resultat». Summen av justerte resultater for alle konsernenhetene i jurisdiksjonen utgjør konsernets justerte resultat for jurisdiksjonen. Begreper justert overskudd eller justert underskudd benyttes for henholdsvis overskudds- eller underskuddstilfeller.

#### 1.5.3.2 Faste justeringer for permanente forskjeller

Den regnskapsmessige behandlingen av en bestemt inntekt eller kostnad mv. kan avvike fra den skattemessige behandlingen, og det regnskapsmessige resultatet for en konsernenhet kan derfor være et annet enn det skattemessige. Noen slike ulikheter vil medføre forskjeller i beregningen av resultatet for konsernenheten som ikke utjevnes over tid, og vil dermed være permanente forskjeller. Det regnskapsmessige utgangspunktet skal derfor justeres for en rekke permanente forskjeller.

Et eksempel på en justering for en permanent forskjell er justering for fritatt utbytte, jf. ny sktl. § 20-21 (1) b. Mottatt utbytte skal som hovedregel ikke inngå i justert resultat. Dette gjelder blant annet ikke utbytte fra porteføljeinvesteringer. Porteføljeinvesteringer vil etter supplerings-skattereglene si utbytte på aksjer mv. der konsernets samlede eierandel er mindre enn ti prosent og eiertiden til konsernenheten som mottar utbytte er mindre enn ett år på utdelingstidspunktet. Her kan kort nevnes at definisjonen av fritatt utbytte etter supplerings-skattereglene ikke er helt sammenfallende med vilkårene for at utbytte skal være omfattet av den norske fritaksmetoden. Ulikheten vil for norske konsernenheter kunne medføre at aksjeinntekt som er fritatt etter fritaksmetoden, i noen tilfeller skal regnes med ved beregningen av

<sup>10</sup> Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), datert 1. februar 2023, side 99.

justert resultat, mens aksjeinntekt som ikke er fritatt etter fritaksmetoden i noen tilfeller skal holdes utenfor beregningen av justert resultat.

### 1.5.3.3 Andre justeringer

Andre justeringer av det regnskapsmessige resultatet for konsernenheten skal eller kan foretas ved beregningen av konsernenhetens justerte resultat. Noen av disse justeringene er obligatoriske, mens andre er valgfrie. Et eksempel på en frivillig justering gjelder vederlag i form av aksjer og opsjoner, som er underlagt gunstige skatteregler i mange av landene i Inclusive Framework. Konsernenhetens skattemessige fradrag kan da være større enn den regnskapsmessige kostnaden, og denne forskjellen er en permanent forskjell. Det følger av ny sktl. § 20-21 (2) at rapporterende konsernenhet kan velge at fradrag for kostnader i forbindelse med aksjebasert vederlag for konsernenhetene i en jurisdiksjon skal settes til skattemessig kostnad i stedet for regnskapsmessig kostnad. Valget om å bruke skattemessig kostnad for aksjebasert vederlag gjelder for fem år.

### 1.5.3.4 Resultat fra internasjonal skipsfartsvirksomhet og tilknyttet virksomhet

I tillegg til å foreta visse justeringer, skal resultat fra internasjonal skipsfart og tilknyttet virksomhet holdes utenfor beregningen av en konsernenhets justerte resultat, dersom konsernenheten dokumenterer at den strategiske eller kommersielle ledelsen av alle de omfattende skipene utøves fra jurisdiksjonen der konsernenheten er lokalisert, jf. ny sktl. § 20-22 (1).

## 1.5.4 Steg 3 – Beregne skatt for konsernet på jurisdiksjonsnivå

### 1.5.4.1 Justert skatt

Reglene om global minimumsbeskatning forutsetter videre at konsernets skatt i det enkelte land beregnes. For å kunne gjennomføre denne beregningen må det tas stilling til hvilke skattearter som skal tas med ved beregningen etter

suppleringskattereglene, jf. ny sktl. § 20-30. Kjernen i begrepet er skatter som er ført i konsernenhetens regnskap og som gjelder enhetens inntekt, eller inntekt fra en annen konsernenhet som den har en eierandel i. Når det gjelder norske skatter, vil skatt på inntekt, naturressurser og grunnrente etter skatteloven være omfattet. Det samme gjelder petroleumsskatt etter petroleumsskatteloven og tonnasjeskatt etter skatteloven. Eieningsskatt og merverdiavgift er eksempler på skatter som ikke vil være omfattet. Suppleringskatt omfattes ikke.

Som for beregning av konsernenhetens justerte resultat er beregningen av justert skatt for konsernenheten todelt. Beregningen tar utgangspunkt i den delen av skattekostnaden i resultatregnskapet som utgjør betalbar skatt, jf. ny sktl. § 20-30. Deretter skal det gjennomføres flere justeringer av det regnskapsmessige utgangspunktet for å komme frem til justert skatt for konsernenheten. Justert skatt skal bare omfatte skatt på inntekt som er tatt med i beregningen av justert resultat. Et eksempel på en justering er derfor at skatt på inntekt som er unntatt fra beregningen av justert resultat, også skal unntas fra beregningen av justert skatt.

I likhet med beregningen av konsernets justerte resultat, skal justert skatt først beregnes for den enkelte konsernenheten. Deretter legges justert skatt for alle konsernenhetene i et land sammen, og summen utgjør konsernets justerte skatt for jurisdiksjonen.

### 1.5.4.2 Fordeling av skatt mellom visse typer konsernenheter

Ved beregningen av justert skatt for konsernenhetene i jurisdiksjonen kan det også være nødvendig å fordele skatt mellom ulike konsernenheter. Det vil si at skattekostnader som er ført i regnskapet til en konsernenhet fordeles mellom ulike konsernenheter. Dette gjelder typisk der en konsernenhet er skattepliktig for inntekt som er opptjent av en annen konsernenhet. Et eksempel gjelder beregning av justert skatt for konsernenheter som er NOKUS-selskaper

(CFC-selskaper). Etter NOKUS-reglene skattlegges norske eiere løpende for sin andel av NOKUS-selskapets overskudd eller underskudd uavhengig av om det faktisk utbetales utbytte. Tilsvarende gjelder etter andre lands CFC-regler. Etter suppleringskattereglene inntatt i ny forskrift til sktl. § 20-34 (3) og (6) skal skatten som er ilagt eieren, medregnes i beregningen av justert skatt for NOKUS/CFC-selskapet (konsernenheten). For passive inntekter (for eksempel renteinntekter) opptjent i NOKUS/CFC-selskapet (konsernenheten) er det satt begrensninger for hvor mye av skatten som kan fordeles til NOKUS/CFC-selskapet (konsernenheten). Resterende skatt som er ilagt eieren for den passive inntekten, fordeles til eieren.

## 1.5.5 Steg 4 – Beregne effektiv skattesats for jurisdiksjonen

Det skal beregnes en effektiv skattesats for hver jurisdiksjon hvor konsernet er etablert med én eller flere konsernenheter, jf. ny sktl. § 20-40 (1). Effektiv skattesats settes til summen av justerte skatter for konsernenhetene i jurisdiksjonen dividert på samlet overskudd for konsernenhetene i jurisdiksjonen, avrundet til fjerde desimal. Samlet overskudd for en jurisdiksjon utgjør den positive summen av konsernenhetenes justerte overskudd, fratrukket summen av deres justerte underskudd. Det skal ikke beregnes effektiv skattesats for jurisdiksjoner med et samlet underskudd.

Dersom den samlede effektive skattesatsen for jurisdiksjonen er 15 prosent eller høyere, vil konsernet ikke være gjenstand for suppleringskatt i den aktuelle jurisdiksjonen for det aktuelle regnskapsåret. Dersom et konserns samlede effektive skattesats i en jurisdiksjon er lavere enn 15 prosent for et regnskapsår, skal det beregnes en suppleringskatt for konsernenhetene i jurisdiksjonen jf. ny sktl. § 20-41 (1). Det må dermed beregnes en suppleringskattesats.

### 1.5.6 Steg 5 – Beregne suppleringskattesatsen

Suppleringskattesatsen utgjør differansen mellom 15 prosent og den effektive skattesatsen for jurisdiksjonen, jf. ny sktl. § 20-41 (2) bokstav a. For eksempel dersom den effektive skattesatsen i jurisdiksjonen er ti prosent, utgjør suppleringskattesatsen fem prosent.

### 1.5.7 Steg 6 – Beregne det overskytende skattegrunnlaget

Suppleringskatten skal bare ilegges det overskytende skattegrunnlaget for konsernet i jurisdiksjonen («Excess Profit» i Modellreglene). Det neste steget før den samlede suppleringskatten for jurisdiksjonen kan beregnes, er derfor å beregne det overskytende skattegrunnlaget for jurisdiksjonen. Det overskytende skattegrunnlaget utgjør det samlede overskuddet for alle konsernenhetene i jurisdiksjonen, fratrukket et eventuelt substansbasert inntektsfradrag, jf. ny sktl. § 20-41 (1) b.

Det substansbaserte inntektsfradraget beregnes samlet for alle konsernenhetene i den enkelte jurisdiksjonen for hvert regnskapsår, jf. ny sktl. § 20-42 (1). Fradraget består av to komponenter: en prosentandel av konsernenhetenes lønnskostnader og en prosentandel av konsernenhetenes bokførte verdi av fysiske eiendeler (unntatt investeringsenheter), jf. ny sktl. § 20-42 (1). Fradraget for lønnskostnader og bokført verdi av omfattende eiendeler skal settes til fem prosent. I en overgangsfase frem til 2033 skal fradraget være høyere. For regnskapsår som begynner i 2024 skal andelen være 9,8 prosent for lønnskostnader og 7,8 prosent for bokført verdi av fysiske eiendeler, jf. ny forskrift til sktl. § 20-42-1. Prosentandelene vil reduseres gradvis frem til 2033. For regnskapsår som begynner fra og med 2033 vil prosentandelen være fem prosent for både lønnskostnader og fysiske eiendeler.

Det substansbaserte inntektsfradraget reduserer dermed det overskytende skattegrunnlaget som er gjenstand for suppleringskatt. Dersom det substansbaserte inntektsfradraget tilsvarende eller

er høyere enn konsernets samlede overskudd i jurisdiksjonen vil, konsernet ikke ha et overskytende skattegrunnlag i jurisdiksjonen og det kan heller ikke ilegges suppleringskatt for jurisdiksjonen i det aktuelle regnskapsåret. Dette forutsetter at det ikke foreligger etterberegnet suppleringskatt.<sup>11</sup>

Formålet med det substansbaserte inntektsfradraget er å unnta en fastsatt avkastning fra virksomhetsaktiviteter med substans i jurisdiksjonen fra suppleringskatt. Lønnskostnader og kostnader knyttet til konsernets bokførte verdi av enkelte fysiske eiendeler anvendes for å beregne fradraget. Det antas at disse kostnadene er knyttet til aktiviteter og eiendeler som er mindre mobile og dermed har lav risiko for overskuddsflytting.<sup>12</sup>

Det substansbaserte inntektsfradraget kommer automatisk til anvendelse. Den rapporterende konsernenheten kan imidlertid velge å ikke kreve det substansbaserte inntektsfradraget i en jurisdiksjon for det aktuelle regnskapsåret i informasjonsmeldingen for suppleringskatt. Beregningen av det substansbaserte inntektsfradraget kan være ressurskrevende for konsernet. Dette er bakgrunnen for at konsernet kan velge å ikke benytte seg av det substansbaserte inntektsfradraget.

### 1.5.8 Steg 7 – Beregne suppleringskatt for jurisdiksjonen

Suppleringskatten for jurisdiksjonen utgjør suppleringskattesatsen (som beregnet under steg 5 ovenfor) multiplisert med det overskytende skattegrunnlaget (som beregnet i steg 6 ovenfor), tillagt eventuell etterberegnet suppleringskatt og fratrukket nasjonal suppleringskatt, jf. ny sktl. § 20-41 (2). Etterberegnet suppleringskatt er regulert i ny sktl. § 20-43. Her nevnes kun at

<sup>11</sup> Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition, datert 11. mars 2022, side 120.

<sup>12</sup> Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition, datert 11. mars 2022, side 119.

etterberegnet suppleringskatt kan oppstå når den effektive skattesatsen og suppleringskatten for én eller flere skattleggingsperioder endres.

### 1.5.9 Steg 8 – Fastsetting av suppleringskatt for den enkelte konsernenhet

For å anvende den nasjonale suppleringskatteregelen, skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen er det nødvendig å fordele suppleringskatten som er beregnet samlet for jurisdiksjonen til de enkelte konsernenhetene i jurisdiksjonen. Konsernets samlede suppleringskatt for jurisdiksjonen skal derfor fordeles til konsernenhetene i jurisdiksjonen. Suppleringskatt skal kun fordeles til konsernenheter med justert overskudd. Konsernenheter med et justert underskudd i skattleggingsperioden skal ikke ilegges suppleringskatt.

Med unntak av etterberegnet suppleringskatt, settes den enkelte konsernenhets suppleringskatt til konsernets samlede suppleringskatt for jurisdiksjonen, multiplisert med konsernenhetens forholdsmessige andel av alt justert overskudd i jurisdiksjonen jf. ny sktl. § 20-41 (3). Med konsernenhetens forholdsmessige andel av alt justert overskudd i jurisdiksjonen, menes den enkelte konsernenhetens justerte overskudd, delt på summen av justert overskudd for alle konsernenheter med justert overskudd i jurisdiksjonen.

### 1.5.10 Steg 9 – Fordeling av skatteplikt for suppleringskatt

#### 1.5.10.1 Nasjonal suppleringskatt og ordinære regler om suppleringskatt

Reglene om nasjonal suppleringskatt og de ordinære reglene om suppleringskatt (skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen) bestemmer hvilken eller hvilke konsernenheter som skal ilegges suppleringskatten og dermed også hvilken jurisdiksjon som får skatteprovenyet. Disse regelsettene vil kort omtales nedenfor.

### 1.5.10.2 Nasjonal suppleringskatt

Modellreglene åpner for at den enkelte jurisdiksjon kan innføre nasjonal suppleringskatt som oppfyller kravene som stilles til en slik skatt i Modellreglene. I Norge foreslås regler om nasjonal suppleringskatt i ny sktl. § 20-13. Regelen kommer til anvendelse for konsernenheter i Norge. Den nasjonale suppleringskatten skal fordeles til konsernenhetene i Norge i henhold til konsernenhetenes forholdsmessige andel av den nasjonale suppleringskatten for regnskapsåret.

Det følger av ny sktl. § 20-41 (2) at suppleringskatten for en enkelt jurisdiksjon etter de ordinære reglene om suppleringskatt utgjør suppleringskattesatsen multiplisert med det overskytende skattegrunnlaget, tillagt etterberegnet suppleringskatt og fratrukket nasjonal suppleringskatt. Dette betyr at nasjonal suppleringskatt har forrang fremfor skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen. Ved å implementere en nasjonal suppleringskatt sikrer Norge seg retten til å legge suppleringskatt for konsernenheter i Norge når vilkårene for å legge suppleringskatt er oppfylt. Det er derfor grunn til å forvente at land som innfører suppleringskatteregler også vil innføre regler om nasjonal suppleringskatt. Nasjonale regler om suppleringskatt vil i praksis begrense anvendelsen av skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen.

Dersom beregnet suppleringskatt for jurisdiksjonen ikke dekkes gjennom en nasjonal suppleringskatt fordeles skatteplikten etter hovedregelen om skatteinkludering og eventuelt den sekundære regelen om skattefordeling.

### 1.5.10.3 Hovedregelen om skatteinkludering

Hovedregelen om skatteinkludering innebærer at det øverste morselskapet i konsernet («the Ultimate Parent Entity» i Modellreglene) som direkte eller indirekte har hatt en eierinteresse i en eller flere underbeskattede konsernenheter i løpet av regnskapsåret, blir skattepliktig for sin andel av suppleringskatt bereg-

net for disse underbeskattede konsernenhetene. Regelen er for norske morselskap foreslått i ny sktl. § 20-10. Dersom det øverste morselskapet i konsernet (eller et annet mellomliggende morselskap) ikke er omfattet av kvalifiserte regler om skatteinkludering, flyttes skatteplikten ned i konsernstrukturen til det første mellomliggende morselskapet som er omfattet av kvalifiserte regler om skatteinkludering («Top-down approach» i Modellreglene). Regelen er for norske mellomliggende morselskap foreslått i ny sktl. § 20-11.

Et deleid morselskap kan også få beskatningsmyndighet for sin andel av suppleringskatten fra sine underbeskattede underenheter, jf. ny sktl. § 20-12. Dette gjelder mellomliggende morselskap som er delvis eid av eiere som ikke er en del av konsernet. Hvis utenforstående eiere har en eierandel på mer enn 20 prosent i det mellomliggende morselskapet, gjelder særskilte regler for skatteplikt. Det mellomliggende morselskapet vil da være skattepliktig for suppleringskatt fra underbeskattede underliggende konsernenheter uavhengig av om morselskap høyere opp i eierkjeden omfattes av kvalifiserte regler om skatteinkludering.

Eier et morselskap en underbeskattet konsernenhet indirekte gjennom et mellomliggende morselskap eller et deleid morselskap som skal svare suppleringskatt etter en kvalifisert regel om skatteinkludering, skal morselskapet redusere sin andel av beregnet suppleringskatt tilsvarende den delen av suppleringskatten som skal svares av det mellomliggende morselskapet eller det deleide morselskapet, jf. ny sktl. § 20-15. Regelen hindrer dermed dobbeltbeskatning.

Et morselskaps andel av suppleringskatt fra en underbeskattet konsernenhet, skal baseres på tilordning av regnskapsmessig resultat fra den underbeskattede konsernenheten. Reglene for beregning av et morselskaps andel av suppleringskatten er foreslått inntatt i ny sktl. § 20-14.

### 1.5.10.4 Sekundær regel om skattefordeling

Skattefordelingsregelen er en sekundær regel som kommer til anvendelse dersom skatteinkluderingsregelen ikke er tilstrekkelig til å oppnå effektiv minimumsbeskatning på 15 prosent for konsernet i en jurisdiksjon. Enkelt sagt innebærer den sekundære regelen om skattefordeling at beskatningsrett til beregnet suppleringskatt fordeles til de øvrige landene der konsernet er etablert og regler om global minimumsbeskatning er innført. Beskatningsretten fordeles etter en fordelingsnøkkel basert på antall ansatte og verdien av fysiske driftsmidler. Den sekundære regelen om skattefordeling er som nevnt ikke en del av høringsnotatet.

### 1.5.10.5 Forenklet beregning

Det er foreslått regler om forenklet beregning av suppleringskatt i en innføringsperiode, jf. ny sktl. § 20-46 («Transitional Safe Harbour Rules» i Modellreglene). Innføringsperioden omfatter alle regnskapsår som begynner senest 31. desember 2026, men som ikke ender etter 30. juni 2028. Reglene om forenklet beregning i innføringsperioden innebærer at suppleringskatten i en jurisdiksjon for et regnskapsår kan settes til null så lenge konsernenhetene i en jurisdiksjon oppfyller vilkårene for forenklet beregning, jf. ny sktl. § 20-46 og ny forskrift til sktl. § 20-46-1. Formålet med reglene er å redusere etterlevingskostnadene til konsernene og å redusere de administrative byrdene for skattemyndighetene i innføringsperioden.

## 1.6 Opplysningsplikt

### 1.6.1 Informasjonsmelding, notifikasjon og skattemelding

Forslaget til regler om global effektiv minimumsbeskatning innebærer en omfattende opplysningsplikt for konsernenhetene som omfattes av regelverket. For det første skal det leveres en informasjonsmelding for suppleringskatt («GloBE Information Return» i Modellreglene) med alle opplysninger som er nødvendig for å beregne suppleringskatt for konsernet, jf. ny skatteforvaltningsloven («sktfvl.») § 8-14 (2).

Informasjonsmeldingen for supplerings-skatt er ikke en skattemelding, men skal gi de enkelte jurisdiksjoners skattemyndigheter grunnlag for å kontrollere supplerings-skatteplikten. Av høringsnotatet fremgår det at informasjonsmeldingen for supplerings-skatt skal leveres på engelsk.

Konsernenheten er ikke forpliktet til å levere informasjonsmelding for supplerings-skatt dersom denne er levert av øverste morselskap i konsernet eller en rapporterende konsernenhet, forutsatt at konsernenheten er lokalisert i en jurisdiksjon som Norge har en informasjonsutvekslingsavtale med for den aktuelle skatleggingsperioden, jf. ny sktvfl. § 8-14 (3). Det foreligger plikt til å levere notifikasjon til norske skattemyndigheter dersom en annen konsernenhet leverer informasjonsmelding for supplerings-skatt som beskrevet ovenfor, jf. ny sktvfl. § 8-14 (4).

Er den norske konsernenheten skattepliktig for supplerings-skatt enten etter de ordinære supplerings-skattereglene eller etter regler om nasjonal supplerings-skatt skal konsernenheten også levere en egen skattemelding for supplerings-skatt med opplysninger om supplerings-skatten som skal betales til Norge, jf. ny sktvfl. § 8-14 (1).

### 1.6.2 Leveringsfrist

Skatleggingsperioden for supplerings-skatt vil være sammenfallende med regnskapsåret som det øverste morselskapet i konsernet har benyttet ved utarbeidelsen av konsernregnskapet, jf. ny skatteforvaltningsforskriften § 8-14-1.

Det er foreslått at fristen for å levere informasjonsmelding for supplerings-skatt, notifikasjon og skattemelding for supplerings-skatt skal være innen 15 måneder fra utløpet av regnskapsåret for det øverste morselskapet i konsernet, jf. ny skatteforvaltningsforskrift § 8-14-2. For å lette rapporteringsbyrden i startfasen, er det foreslått at fristen likevel skal være 18 måneder fra utløpet av det første regnskapsåret konsernet faller innenfor anvendelsesområdet for reglene om sup-

plerings-skatt. Etter dette vil norske skattemyndigheter motta de første informasjonsmeldingene for supplerings-skatt, notifikasjonene og skattemeldingene for supplerings-skatt i innen juni 2026.

### 1.7 Implementering

Reglene om global effektiv minimumsbeskatning er basert på frivillig implementering. Statene kan selv velge om de ønsker å implementere regelverket. Dersom en jurisdiksjon velger å implementere reglene om global effektiv minimumsbeskatning skal reglene implementeres i overensstemmelse med Modellreglene.<sup>15</sup> Dersom en jurisdiksjon velger å ikke implementere reglene om global effektiv minimumsbeskatning må jurisdiksjonen likevel respektere at andre jurisdiksjoner har implementert regelverket og ilegger supplerings-skatt på inntekt opptjent i deres jurisdiksjon. På denne måten utgjør den tekniske utformingen av Modellreglene et insentiv til å implementere regelverket så snart tilstrekkelig mange jurisdiksjoner implementerer regelverket.

EU har vært en pådriver til rask implementering av regelverket om global effektiv minimumsbeskatning. Etter EU-direktivet<sup>14</sup> vil Income Inclusion Rule ha effekt i EU for regnskapsår som starter fra 31. desember 2023. Undertaxed Profit Rule vil ha effekt i EU for regnskapsår som starter fra 31. desember 2024. Dette tilsier at skatteinkluderingsregelen vil ha effekt i mange land fra 2024, mens den sekundære skattefordelingsregelen ikke innføres før i 2025. Finansdepartementet foreslår at skatteinkluderingsregelen og regelen om nasjonal supplerings-skatt skal tre i kraft med virkning fra og med 2024.

### 1.8 Økonomiske konsekvenser

OECD anslår at supplerings-skattereglene innebærer en samlet økning i skat-

teinntekter fra selskapsoverskudd på om lag 200 milliarder dollar globalt, noe som tilsvarer om lag ni prosent av globale selskaps-skatteinntekter.<sup>15</sup> En del av de økte skatteinntektene er et resultat av atferdsendringer både fra jurisdiksjoner og skattyterne som omfattes av regelverket.

Det er grunn til å tro at myndighetene i land som innfører supplerings-skattereglene tilpasser seg regelverket ved for eksempel å innføre nasjonal supplerings-skatt. Dersom alle land innfører nasjonal supplerings-skatt, vil ingen land få direkte skatteinntekter fra skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen. Videre vil konsernenhetene etter hvert stå overfor effektive skattesatser på 15 prosent, sett bort fra det substansbaserte inntektsfradraget som i de fleste tilfeller innebærer en lavere effektiv skattesats enn dette. Disse atferdsendringene reduserer skattekonkurranse og overskuddsflytting i tråd med formålet med supplerings-skattereglene.

### 1.9 Regelverket er fortsatt under behandling

Regelverket som er foreslått i høringsnotatet, er fortsatt under behandling og utarbeidelse. Inclusive Framework arbeider løpende med å utvikle veiledninger knyttet til utformingen av regelverket om global minimumsbeskatning. 17. juli 2023 publiserte Inclusive Framework en veiledning som er relevant for den videre utformingen av reglene som er foreslått i høringsnotatet.<sup>16</sup> Veiledningen omtaler blant annet temaer som omregning av valuta, nasjonal supplerings-skatt, det substansbaserte inntektsfradraget og forenklet beregning. Finansdepartementet har også mottatt flere hørings svar.

<sup>15</sup> OECD Impact analysis datert 18. januar 2023, Revenue impact of international tax reform better than expected: OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/revenue-impact-of-international-tax-reform-better-than-expected.htm>. Estimater fra OECDs Impact Assessment er basert på data fra 2018.

<sup>16</sup> Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) July 2023, datert 13. juli 2023.

<sup>13</sup> Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition, datert 11. mars 2022, side s. 8.

<sup>14</sup> Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, datert 14. desember 2022.