

Saksnr. 23/2747

06.06.2023

Høring - innføring av regler om global minimumsbeskatning i norsk rett (pilar 2)

Innhold

1	Innledning	4
2	Oversikt over modellreglene	8
3	Gjennomføring av regelverket i norsk rett	10
4	Anvendelsesområde	12
4.1	Konsern	12
4.2	Inntektsterskel	14
5	Skatteplikt	16
6	Beregning av en konsernenhets inntekt og skatt	19
6.1	Beregning av justert resultat	19
6.1.1	Innledning	19
6.1.2	Regnskapsmessig resultat - utgangspunkt for beregning av konsernenhetens justerte resultat	19
6.1.3	Justering av regnskapsmessig resultat	21
6.1.3.1	Faste justeringer for permanente forskjeller	22
6.1.3.2	Andre justeringer	25
6.1.3.3	Inntekt fra skipsfart	29
6.1.4	Fordeling av regnskapsmessig resultat mellom konsernenheter	30
6.1.4.1	Fordeling mellom hovedenhet og fast driftssted	30
6.1.4.2	Fordeling av resultatet til enheter med deltakerfastsetting	31
6.2	Beregning av justert skatt	32
6.2.1	Innledning	32
6.2.2	Omfattede skatter	32
6.2.3	Justering av det regnskapsmessige utgangspunktet	33
6.2.4	Utsatt skatt	34
6.2.5	Spesialregel for tilfeller der det skattemessige underskuddet er større enn det regnskapsmessige	37
6.2.6	Valg om bruk av justert underskudd	38
6.2.7	Fordeling av skatt mellom visse typer konsernenheter	38

6.2.8	Endringer etter levering av informasjonsmelding om suppleringskatt ...	40
7	Beregning av suppleringskatten	41
7.1	Innledning.....	41
7.2	Trinn (i) og (ii) – beregning av den effektive skattesatsen og suppleringskattesatsen	42
7.3	Trinn (iii) – beregning av det overskytende skattegrunnlaget.....	43
7.4	Trinn (iv) – fastsetting av suppleringskatten for den enkelte jurisdiksjon ..	47
7.5	Trinn (v) – fastsetting av suppleringskatt for den enkelte konsernenhet....	50
7.6	Unntak for bagatellmessig inntekt og overskudd	51
7.7	Særregler for minoritetside konsernenheter	53
7.8	Forenklet beregning.....	55
8	Særregler for omorganiseringer og holdingstrukturer	57
8.1	Konsernenheter som blir del av eller forlater et flernasjonalt konsern	57
8.2	Overføringer av eiendeler og forpliktelser.....	60
8.3	Felleskontrollert virksomhet (Joint Ventures)	62
8.4	Sammensluttede konserner.....	64
9	Regimer med skattemessig nøytralitet mv.	65
10	Administrativ gjennomføring av beskatning	68
10.1	Innledning og bakgrunn	68
10.2	Nærmere om forslaget.....	70
10.2.1	Virkeområde for skatteforvaltningsloven	70
10.2.2	Opplysningsplikt.....	70
10.2.2.1	Opplysningsplikt – skattemelding om suppleringskatt.....	73
10.2.2.2	Opplysningsplikt – informasjonsmelding om suppleringskatt	73
10.2.2.3	For hvilken periode opplysningene skal gis (skattleggingsperiode), og leveringsfrister for informasjonsmelding, skattemelding om suppleringskatt og notifikasjon	78
10.2.3	Fastsetting.....	79
10.2.3.1	Fastsetting av skattegrunnlaget og beregning av suppleringskatt	

10.2.3.2	Skattepliktiges endring av fastsetting mv.....	81
10.2.4	Endring uten klage og klage	83
10.2.5	Administrative reaksjoner og straff	84
10.2.6	Søksmål mv.	87
10.2.7	Bindende forhåndsuttalelser	87
10.2.8	Forenklede beregninger	88
10.3	Pågående arbeid i Inclusive Framework	90
11	Ikrafttredelse	90
12	Administrative og økonomiske konsekvenser	90
13	Forslag til lov- og forskriftsendringer	95
13.1	Forslag til nytt kapittel 20 i skatteloven	95
13.2	Forslag til nytt kapittel 20 i Finansdepartementets forskrift til Skatteloven (FSFIN)	114
13.3	Forslag til endringer i skatteforvaltningsloven	137
13.4	Forslag til endringer i skatteforvaltningsforskriften	138

1 INNLEDNING

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

I 2016 ble OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (Inclusive Framework) opprettet for å følge opp BEPS-prosjektet. Dette er et samarbeidsorgan som i dag består av mer enn 140 medlemsland.

En sentral del av det opprinnelige BEPS-prosjektet omhandlet hvordan digitalisering av økonomien har endret måten næringsvirksomhet utøves på i en stadig mer globalisert

økonomi. Digitalisering av økonomien forsterker utfordringene med skattlegging av store flernasjonale konsern, og reiser flere problemstillinger enn overskuddsflytting. G20- og OECD-landene som deltok i BEPS-prosjektet, var derfor enige om behovet for å reformere de internasjonale reglene for skattlegging for å sikre balanserte og stabile langsiktige løsninger. Arbeidet har fortsatt som en forlengelse av BEPS-samarbeidet innenfor rammen av Inclusive Framework.

I oktober 2021 oppnådde medlemslandene i Inclusive Framework en politisk enighet om endringer i rammeverket for skattlegging av store flernasjonale konsern. I erklæringen "*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*" beskrives rammene for og hovedelementene i en internasjonal reform.¹ Løsningen som beskrives, består av to hoveddeler, omtalt som «pilarer». Erklæringen har også en detaljert plan for implementering av de to pilarene.

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

Den andre delen (pilar 2) handler om en global minimumsbeskatning for store flernasjonale konsern. Reglene skal sikre at slike konsern skattlegges med en effektiv skattesats på minst 15 prosent i alle land der de er etablert.

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

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

I dette høringsnotatet foreslås det regler som skal implementere pilar 2 i norsk rett. En global minimumsbeskatning for store flernasjonale konsern forutsetter at det enkelte land utformer regelverk som er i tråd med de omforente løsningene. For å sikre ensartede regler er det utformet modellregler for en global minimumsbeskatning. Disse modellreglene ble ferdigstilt og offentliggjort i desember 2021.² Det er også utarbeidet kommentarer til modellreglene.³ Videre er det gitt ytterligere veiledninger til modellreglene som supplerer og videreutvikler kommentarene.⁴ Det pågår nå arbeid med et rammeverk for den administrative gjennomføringen og praktiseringen av regelverket. Dette omfatter blant annet fortsatt arbeid med veiledninger knyttet til modellreglene og videreutvikling av kommentarene, regler og prosedyrer knyttet til informasjonsinnhenting og -utveksling, og mulig utforming av tvisteløsningsmekanismer. Videre arbeides det med mulige forenklinger som innebærer forenklede beregninger i enkelte situasjoner. Dette er i modellreglene omtalt som «Safe Harbours».

Regelverket består av to regler som skal virke sammen for å sikre minimumsbeskatning på 15 prosent. Hovedregelen, som i modellreglene er omtalt som «Income Inclusion Rule» (IIR), innebærer at morselskap blir skattepliktig for suppleringskatt, dvs. differanse mellom en effektiv skattesats på 15 prosent og den faktiske beskatningen, beregnet for deres datterselskap. Videre i høringsnotatet og i utkastet til lov- og forskriftsbestemmelser omtales dette som regel for inkludering av suppleringskatt fra underbeskattede konsern enheter (skatteinkludering). Den andre regelen, som i modellreglene omtales som Undertaxed Profit Rule (UTPR), kommer til

² <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/782bac33-en.pdf?expires=1685706261&id=id&accname=guest&checksum=A3B2EED1EBE0381F805700C8F156D74B>

³ <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/1e0e9cd8-en.pdf?expires=1685706427&id=id&accname=guest&checksum=63DA319F3D49399D5B3A7F99B070C5D0>

⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf> og <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>

anvendelse hvis beregnet suppleringskatt fra underbeskattede konsernheter ikke fanges opp av hovedregelen om skatteinkludering. Dette skal sikre minimumsbeskatning også i de tilfellene der hverken øverste morselskap eller mellomliggende morselskap er skattepliktig for beregnet suppleringskatt etter hovedregelen. Videre i høringsnotatet omtales dette som regel for fordeling av suppleringskatt fra underbeskattede konsernheter (skattefordelingsregelen).

I Inclusive Frameworks erklæring fra oktober 2021 ble det lagt til grunn at IIR skulle innføres i det enkelte land fra 2023, mens UTPR skulle innføres fra 2024. Modellreglene er et stort og komplisert regelverk som må tilpasses nasjonal lovgivning.

Medlemslandene i Inclusive Framework har derfor hatt behov for mer tid til å innføre reglene. EU vedtok et direktiv om minimumsbeskatning av store konsern i desember 2022. Etter dette direktivet er medlemslandene forpliktet til å implementere IIR i sin interne lovgivning i løpet av 2023, og UTPR i løpet av 2024. En rekke andre land har også uttalt at de vil innføre IIR fra 2024. Dette tilsier at hovedregelen om minimumsbeskatning vil ha effekt i mange land fra 2024, mens den sekundære regelen ikke innføres før i 2025.

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

Forslaget innebærer svært omfattende endringer i beskatningen av multinasjonale foretak som kommer inn under regelverket. Det vil ha betydelige administrative kostnader, både i form av økt ressursbruk i Skatteetaten og i form av økte etterlevelseskostnader for selskapene. Forutsatt at de fleste land innfører en nasjonal suppleringskatt forventes det ikke at reglene i seg selv vil gi Norge økte skatteinntekter av betydning. Det må imidlertid legges til grunn at reglene vil gi økte skatteinntekter på sikt som følge av redusert skattekonkurransen og mindre motiv til overskuddsflytting til lavskatteland. Det er ikke utarbeidet provenyanslag for dette for

Norge. Reglene forventes også å bedre konkurransevilkårene mellom nasjonale og multinasjonale selskaper.

Departementet viser til forslag til nytt kapittel 20 i skatteloven og nytt kapittel 20 i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN). Det vises videre til endringer i skatteforvaltningsloven §§ 1-1 og 5-6 og ny § 8-14, samt endringer i skatteforvaltningsforskriften §§ 6-1-4 og 8-1-2 og ny § 8-4. Det foreslås at forslagene gis virkning fra 1. januar 2024.

2 OVERSIKT OVER MODELLREGLENE

Reglene om minimumsbeskatning skal sikre at store konsern skattlegges med en effektiv skattesats på minst 15 prosent i alle land der de er etablerte. Dersom konsernet skattlegges med en lavere effektiv skattesats enn dette, får andre land beskatningsrett til den underbeskattede inntekten. Skattleggingen skjer ved at det beregnes en skatt, omtalt som «Top-Up Tax» i modellreglene, som beregnes basert på differansen mellom en effektiv skattesats på 15 prosent og den faktiske beskatningen. Denne skatten betegnes som suppleringskatt i utkastet til lov- og forskriftsbestemmelser.

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

Den sekundære regelen om skattefordeling kommer til anvendelse hvis beregnet suppleringskatt ikke fanges opp av hovedregelen. Dette skal sikre minimumsbeskatning dersom hverken øverste morselskap eller mellomliggende morselskap er skattepliktig for beregnet suppleringskatt etter hovedregelen.

Beskatningsrett til beregnet suppleringskatt fordeles da til de øvrige landene der konsernet er etablert og reglene om global minimumsbeskatning er innført. Beskatningsretten fordeles etter en fordelingsnøkkel basert på antall ansatte og verdien av fysiske driftsmidler.

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

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

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

Ved beregning av samlet suppleringskatt i landet gis det et fradrag i det overskytende skattegrunnlaget basert på en prosentandel av samlede lønnskostnader for konsernets arbeidstakere i det aktuelle landet og bokførte verdier av konsernets fysiske eiendeler i landet. Dette fradraget er for 2024 9,8 prosent av lønnskostnader og 7,8 prosent av bokført verdi av fysiske eiendeler. Fradraget skal trappes gradvis ned frem til 2033. Da vil det utgjøre 5 prosent av både lønnskostnader og bokført verdi av fysiske eiendeler.

Konsernets samlede suppleringskatt fordeles deretter til konsernets enheter i landet basert på deres forholdsmessige andel av justert overskudd. Hvilke selskap i konsernet

som er skattepliktig for den enkelte enhetens beregnede suppleringskatt avgjøres deretter på grunnlag av hovedregelen om skatteplikt for morselskap eller den sekundære regelen om fordeling etter en fordelingsnøkkel.

Modellregelverket åpner også for at land kan innføre regler om nasjonal suppleringskatt. Det vil si at det enkelte land har regler om suppleringskatt for alle enheter som er lokalisert der, og som inngår i et konsern som omfattes av regelverket, selv om konsernets morselskap er lokalisert i et annet land. I slike tilfeller gis det fradrag for den nasjonale suppleringskatten i beregnet suppleringskatt i morselskapslandet.

3 GJENNOMFØRING AV REGELVERKET I NORSK RETT

Forslagene til regler om minimumsbeskatning i dette høringsnotatet er basert på modellregelverket med tilhørende kommentarer og retningslinjer, utarbeidet av Inclusive Framework. En viktig forutsetning for å oppnå formålet med reglene om global minimumsbeskatning er at reglene er like i de landene som innfører dem. I forslaget i høringsnotatet er det derfor lagt vekt på at de norske reglene skal være i samsvar med modellregelverket. Det tilsier at modellregelverket med tilhørende kommentarer og retningslinjer vil være sentrale kilder ved tolkningen av de norske reglene. Innholdet i kommentarer og retningslinjer begrenser seg ikke alltid til å presisere og forklare modellreglene. På noen punkter i de etterfølgende kommentarene og retningslinjene er det inntatt standpunkter som ikke samsvarer med ordlyden i modellreglene. Det er likevel forutsatt at de jurisdiksjonene som implementerer regelverket, utformer det nasjonale regelverket i tråd med de standpunktene som kommentarene og retningslinjene gir uttrykk for. Dette er også lagt til grunn i utkastet til lov- og forskriftsregler som er vedlagt dette høringsnotatet.

Modellregelverket inneholder flere bestemmelser med beløpsgrenser som er angitt i euro. For å sikre koordinering og lik anvendelse av beløpsgrenser for konsern i ulike jurisdiksjoner, har jurisdiksjonene som ikke anvender euro i sin lovgivning plikt til årlig

å oppdatere beløpene i lovgivningen. For å slippe denne årlige endringsprosessen, benytter departementet euro i forslaget (i likhet med bla. Sverige og Storbritannia). Dette innebærer at beløpsgrensene blir lik som i mange andre land, men at konsern som har regnskap i annen valuta enn euro må regne om til euro for å vurdere om de er over beløpsgrensene. Videre vil det i en del tilfeller bli behov for omregning til norske kroner i forbindelsen med levering av skattemelding for suppleringskatt, siden skattekrav skal fastsettes og gjøres opp i norske kroner mens beregningene i informasjonsmeldingen for suppleringskatt vil kunne være i annen valuta. Det pågår fortsatt arbeid i Inclusive Framework med å utvikle retningslinjer for omregning av valuta. Departementet vil komme tilbake til hvordan omregningen skal skje i de ulike tilfellene der dette er relevant i forbindelse med fremleggelse av et forslag for Stortinget.

Reglene er foreslått tatt inn i et nytt kapittel 20 i skatteloven med tilhørende forskriftsbestemmelser. Skattleggingen etter reglene vil avvike fra de ordinære reglene for selskapsbeskatning på flere måter, som for eksempel skattegrunnlag, hvordan skattesatsen bestemmes, skattleggingsperiode mv. Videre har forslaget en rekke definisjoner og avgrensninger som har betydning for suppleringskatten, men som kan avvike fra de som brukes i skatteloven ellers. Disse avgrensningene og definisjonene skal ikke ha betydning for tolkningen av andre deler av skattelovgivningen.

Det pågår fortsatt arbeid med veiledninger knyttet til modellreglene og videreutvikling av kommentarene, regler og prosedyrer knyttet til informasjonsinnhenting og informasjonsutveksling, mulig utforming av tvisteløsningsmekanismer og mulige forenklinger av regelverket i form av forenklede beregninger i enkelte situasjoner. På enkelte punkter kan det komme avklaringer i tiden mellom utsendelsen av høringsnotatet, og at reglene fremmes for Stortinget. Videre kan det komme veiledning knyttet til modellreglene etter at reglene eventuelt er vedtatt og trådt i kraft i norsk rett. Departementet legger til grunn at slike veiledninger skal være en tolkningsfaktor ved anvendelse av de internrettslige, norske reglene.

4 ANVENDELSESOMRÅDE

4.1 Konsern

Reglene om suppleringskatt gjelder for enheter som inngår i store konsern med en samlet, årlig inntekt på mer enn 750 millioner euro. Konsern defineres som en gruppe enheter som er knyttet sammen på en slik måte at de er konsolidert linje for linje i øverste morselskaps konsernregnskap. Enheter som er utelatt fra konsolidering utelukkende på grunn av størrelse, materiell karakter eller fordi de holdes for salg, skal også anses som en del av konsernet. I tillegg skal enheter som ikke inngår i et konsern, men som har ett eller flere faste driftssteder i utlandet, anses som et konsern.

I høringsnotatet og forslaget til lov- og forskriftsregler, benyttes «enhet» som betegnelse på selskap, foretak, sammenslutninger mv. Enheter som inngår i et konsern omtales som konsernenheter, og faste driftssteder anses som selvstendige konsernenheter. I tilfeller der konsernet består av en enkelt enhet med faste driftssteder, omtales enheten som hovedenheten.

Etter modellreglene gjelder regelverket bare for flernasjonale konsern. Det vil si at konsernet må ha minst en enhet eller ett fast driftssted i et annet land enn der det øverste morselskapet er lokalisert. Videre skal det bare beregnes suppleringskatt etter hovedregelen for enheter lokalisert i et annet land enn øverste morselskap.

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

I EU-direktivet om global minimumsskatt er anvendelsesområdet tilpasset for å unngå forskjellsbehandling mellom grenseoverskridende og innenlandske situasjoner. I høringsnotatet foreslås det en tilsvarende løsning som i direktivet. Det vil si at det foreslås å gi reglene anvendelse på rene nasjonale konsern, slik at reglene likebehandler grenseoverskridende og innenlandske situasjoner. I flernasjonale konsern der det øverste morselskapet er lokalisert i Norge, skal hovedregelen om inkludering av suppleringskatt fra underbeskattede konsernenheter etter forslaget gjelde både for norske og utenlandske konsernenheter, herunder morselskapet.

Enkelte typer enheter er særskilt unntatt fra reglene om beregning av suppleringskatt. Dette gjelder offentlige enheter, internasjonale organisasjoner, ideelle organisasjoner og pensjonsfond. I tillegg er investeringsfond og foretak som investerer i fast eiendom unntatt hvis de er øverste morselskap i et konsern. De unntatte typene av enheter er nærmere definert i forslaget til forskriftsbestemmelser.

Unntaket omfatter også enheter som er eid av et eller flere unntatte enheter. Det er da et vilkår at unntatte enheter har en eierandel på minst 95 prosent i enheten. I tillegg er det et vilkår at enheten kun utfører aktivitet som er knyttet til aktiviteten til det eller de unntatte enhetene, og at aktiviteten hovedsakelig består av å eie eiendeler eller foreta investeringer for den eller de unntatte enhetene. Videre omfatter unntaket enheter som er eid med en eierandel på minst 85 prosent av en eller flere unntatte enheter, hvis enhetens inntekt utelukkende eller nesten utelukkende består av utbytte eller gevinst/tap på egenkapitalandeler som er unntatt ved beregning av justert resultat.

Rapporterende konsernenhet kan velge å ikke behandle en enhet som en unntatt enhet. Et slikt valg gjelder for en periode på fem år.

Det vises til forslag til §§ 20-1 og 20-2 med tilhørende forskrifter.

4.2 Inntektsterskel

Reglene om suppleringskatt gjelder 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 regnskapsårene. Ved beregning av årlig samlet inntekt skal også inntekten til enheter som er unntatt fra reglene om beregning av effektive skattesatser og suppleringskatt regnes med, i den utstrekning inntekten inngår i konsolideringen. Er regnskapsåret kortere eller lengre enn tolv måneder, skal inntektsterskelen på 750 millioner euro justeres forholdsmessig.

For å oppnå en viss stabilitet, vurderes inntektsterskelen over en fireårsperiode, der inntekten må være over terskelen i minst to av de fire regnskapsårene. Inntekt det regnskapsåret vurderingen skjer inngår ikke i fireårsperioden. Det er de fire nærmest forutgående år som vurderes. Dette gjør at konsernet på et relativt tidlig tidspunkt kan vurdere om de faller inn under reglene. Dersom det ikke foreligger konsernregnskap for fireårsperioden som skal vurderes, for eksempel fordi konsernet ikke har eksistert i vurderingsperioden, vil det først være i år tre inntektsterskelen kan være nådd. Det er først på dette tidspunkt samlet inntekt i øverste morselskaps konsernregnskap kan være over terskelen i minst to av de siste fire regnskapsårene. Det er gitt særregler for tilfeller ved sammenslåinger og deling. Disse omtales nærmere nedenfor.

Modellreglene benytter begrepet «revenue» knyttet til inntektsterskelen på minst 750 millioner euro. Ifølge kommentarene til modellreglene skal terskelen svare til terskelen som gjelder ved land-for-land rapporteringen, som i Norge er lovfestet i skatteforvaltningsloven § 8-12 fjerde ledd. Bestemmelsene i skatteforvaltningsloven bygger på modellreglene for Country-by-Country reporting.⁵ Departementet legger derfor til grunn at begrepet «inntekt» knyttet til anvendelsesområdet for suppleringskatt skal forstås på samme måte. Det fremgår av Prop. 120 L (2015-2016) punkt 6.3.3 at begrepet «inntekt» inkluderer alle typer inntekter, som for eksempel

⁵ OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by Country Reporting, Action 13 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

vederlag fra salg av varer, tjenester og eiendeler, samt inntekter som royalty og renter. Beløp som behandles som utbytte i den utdelende enhetens hjemstat skal ikke inkluderes.

Det er samlet inntekt som er rapportert i det øverste konsernselskapets konsernregnskap som skal benyttes for å vurdere inntektsterskelen. Det innebærer at inntekter fra transaksjoner med andre konsernenheter som er eliminert i konsolideringsprosessen ikke inngår ved vurderingen.

Modellreglene har i art. 6.1 særlig regulering av hvordan inntektsterskelen skal beregnes ved endringer i konsernet som følge av sammenslåing eller deling. Disse er tatt inn i forslag til ny §§ 20-1-1 og 20-1-2 i FSFIN.

Sammenslåing av konserner er definert som situasjoner der alle eller tilnærmet alle enhetene i to eller flere konserner havner under felles kontroll, slik at de sammen utgjør enheter i samme konsern. I slike tilfeller skal inntekten fra konsernregnskapene til de konsern som inngår i sammenslåingen legges sammen i hvert av de fire regnskapsårene som inngår i perioden som vurderes. Dette innebærer at dersom konsern A og konsern B slås sammen i år fem, og både A og B hadde en årlig inntekt i sine respektive konsernregnskap på henholdsvis 400 millioner euro i hvert av de fire foregående regnskapsårene, vil det nye, sammenslåtte konsernet anses for å ha møtt inntektsterskelen på minst 750 millioner euro i minst to av de fire foregående regnskapsårene, og dermed omfattes av suppleringskattereglene i år 5.

Forslaget til ny forskrift § 20-1-1 tredje ledd, jf. modellreglene art. 6.1.1 bokstav b, regulerer tilfeller hvor enheter som i utgangspunktet ikke er del av et konsern, blir en del av et konsern gjennom sammenslåing med andre enheter eller konserner. Som i tilfellene hvor to konserner slås sammen til ett konsern nevnt over, skal man også her legge sammen inntekten til de involverte enhetene/konsernene i hvert av de fire regnskapsårene som inngår i vurderingsperioden for å vurdere om inntektsterskelen de

fire foregående årene er nådd. For enheter som ikke inngikk i noe konsernregnskap før sammenslåingen, benyttes inntekt fra enhetens regnskap ved summering av inntekt.

I forslaget til forskrift § 20-1-2, jf. modellreglene art. 6.1.1 bokstav c, reguleres tilfeller der et konsern deles. Som deling regnes tilfeller hvor enhetene i ett konsern opphører å være en del av det samme konsernet, men istedenfor blir delt mellom to eller flere konserner, slik at enkelte enheter ikke lenger er konsolidert linje-for-linje hos det samme øverste morselskapet.

Ved en deling av konsern som forut for delingen oppfylte vilkårene, skal vurderingen av om inntektsterskelen fortsatt er oppfylt ikke gjøres ut fra inntektene fra tidligere regnskapsår. I delingsåret skal vurderingen kun gjøres ut fra de respektive konsernenes inntekt vurdert separat for det aktuelle regnskapsåret. For de tre neste regnskapsår som deretter avsluttes, det vil si det andre til fjerde regnskapsåret som avsluttes etter delingen, anses inntektsterskelen oppfylt dersom inntekten er minst 750 millioner euro i to av årene. Også det første regnskapsåret inngår i denne vurderingen.

5 SKATTEPLIKT

Etter den foreslåtte hovedregelen om inkludering av suppleringskatt fra underbeskattede konsernenheter, er utgangspunktet at enheter som er lokalisert i Norge, og er øverste morselskap i et konsern, er skattepliktig for suppleringskatt fra underbeskattede konsernenheter i konsernet. Norske mellomliggende morselskap kan også være skattepliktig for beregnet suppleringskatt i underliggende konsernenheter. Dette er tilfelle hvis det øverste morselskapet ikke er skattepliktig etter kvalifiserte regler om skatteinkludering i sitt hjemland, og det norske foretaket heller ikke er eid av et annet mellomliggende morselskap som er skattepliktig for suppleringskatt etter kvalifiserte regler om skatteinkludering i sitt hjemland.

I enkelte tilfeller kan mellomliggende morselskap være 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 om 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.

I modellreglene er det lagt til grunn at øverste morselskap er skattepliktig for beregnet suppleringskatt i utenlandske konsernenheter. Som nevnt ovenfor under punkt 4, foreslås det at øverste morselskap også skal være skattepliktig for suppleringskatt fra underbeskattede norske konsernenheter, herunder morselskapet selv.

Det vises til forslag til ny §§ 20-10 til 20-12.

Et morselskap andel av suppleringskatt fra en underbeskattet konsernenhet, skal baseres på tilordningen av regnskapsmessig resultat. Den skal tilsvare den andelen av justert overskudd som ikke ville blitt tilordnet andre eiere etter det aksepterte regnskapsspråket som er brukt i det øverste morselskapets konsernregnskap hvis den underbeskattede konsernenhetens regnskapsmessige resultat var lik justert overskudd. Det vises til forslag til ny § 20-14 og modellreglene art. 2.2.

Eier et morselskap en underbeskattet enhet indirekte gjennom et mellomliggende morselskap som skal svare suppleringskatt etter en kvalifisert regel om skatteinkludering, skal morselskapet redusere sin andel av suppleringskatten tilsvarende den delen av suppleringskatten som skal svares av det mellomliggende morselskapet, jf. forslag til ny § 20-15 og modellreglene art. 2.3.

Modellreglene legger til grunn at den enkelte jurisdiksjon kan innføre regler om nasjonal suppleringskatt. Det vil si at det beregnes suppleringskatt for alle konsernenheter lokalisert i jurisdiksjonen selv om øverste morselskap er lokalisert der.

En slik nasjonal suppleringskatt skal fradras ved beregning av morselskapets suppleringskatt på underbeskattede konsernenheter. I praksis innebærer det at jurisdiksjonen der den underbeskattede enheten er lokalisert gjennomfører skattleggingen og får provenyet. Det forventes at mange jurisdiksjoner på sikt vil innføre slike nasjonale suppleringskatter. Etter departementets syn bør også Norge innføre en nasjonal suppleringskatt.

I modellreglene er det lagt til grunn at en nasjonal suppleringskatt må beregnes på en måte som tilsvarer beregningen av ordinær suppleringskatt. Videre må den nasjonale suppleringskatten implementeres og administreres slik at den samsvarer med resultatene modellreglene med tilhørende kommentarer gir. Det er gitt veiledning om utformingen av nasjonale suppleringskatteregler i veiledning som kom i februar 2023 (se note 4 ovenfor). Hovedbudskapet i veiledningen er at nasjonale suppleringskatter må være konsistent med suppleringskattereglene for å bli ansett som kvalifiserte regler, og ikke gi en lavere beskatning enn de alminnelige reglene om suppleringskatt.

I forslaget til ny § 20-13 er det tatt inn en regel om nasjonal suppleringskatt. Bestemmelsen legger til grunn at konsernets effektive skattesats i Norge og beregningen av nasjonal suppleringskatt i utgangspunktet skal følge de alminnelige reglene for beregning av effektiv skattesats og suppleringskatt. Det er likevel nødvendig å tilpasse beregningen noe. Etter § 20-41 andre ledd, skal suppleringskatt utgjøre suppleringskattesatsen multiplisert med skattegrunnlaget, tillagt etterberegnet suppleringskatt og fratrukket nasjonal suppleringskatt. Ved beregningen av nasjonal suppleringskatt må beregningen tilpasses slik at den nasjonale suppleringskatten ikke kommer til fradrag ved beregningen.

6 BEREGNING AV EN KONSERNENHETS INNTEKT OG SKATT

6.1 Beregning av justert resultat

6.1.1 Innledning

Reglene om en global minimumsbeskatning skal sikre en effektiv beskatning av store konsern på minst 15 prosent i alle land der de er etablert. En ensartet beregning av effektiv beskatning og suppleringskatt i ulike land krever et harmonisert inntektsgrunnlag og harmoniserte regler for beregning av konsernets skattekostnader.

De nasjonale skattesystemene er i liten grad harmonisert. Dette gjør at beregningen av effektiv beskatning og suppleringskatt ikke kan baseres på skattegrunnlag og skattekostnader som legges til grunn i nasjonale skatteregler. Regnskapsreglene er i større grad harmonisert gjennom internasjonale standarder. Inntektsgrunnlaget som benyttes i modellreglene og forslaget til suppleringskatt, tar derfor utgangspunkt i regnskapet og regnskapsregler.

Fremgangsmåten for å beregne en konsernenhets inntekt kan deles i to, jf. utkast til skatteloven ny § 20-20 første ledd og modellreglene artikkel 3.1.1. Den første delen består i å fastsette et regnskapsmessig resultat som skal være utgangspunkt for beregningen. I mange tilfeller vil utgangspunktet være en resultatstørrelse som allerede er beregnet i selskapsregnskapet eller ved utarbeidelsen av konsernregnskapet. Den andre delen består i å justere utgangspunktet for ulike forhold. I dette høringsnotatet og utkastet til lov- og forskriftsbestemmelser, betegnes det endelige resultatet etter justeringer som «justert resultat». Videre benyttes «justert overskudd» eller «justert underskudd» når omtalen er begrenset til å gjelde henholdsvis overskudds- eller underskuddstilfeller.

6.1.2 Regnskapsmessig resultat - utgangspunkt for beregning av konsernenhetens justerte resultat

Det regnskapsmessige utgangspunktet for beregningen av justert resultat er konsernenhetens netto inntekt før konsolideringsjusteringer som skal eliminere konserninterne transaksjoner. Dette utgangspunktet betegnes heretter

«regnskapsmessig resultat». Det skal fastsettes i samsvar med det regnskapsspråket som er brukt til å utarbeide det øverste morselskapets konsernregnskap, jf. skatteloven ny § 20-20 første ledd og modellreglene artikkel 3.1.2.

Konsernregnskapet må være utarbeidet etter et regnskapsspråk som er tillatt benyttet av standardsettende organ i det landet morselskapet er etablert. Regnskapsspråket kan, men behøver ikke, være et «akseptert regnskapsspråk». Begrepet «aksepterte regnskapsspråk» er beskrevet i FSFIN ny § 20-1-3 i og omfatter en rekke regnskapsspråk, herunder IFRS og regnskapsspråkene i EØS-landene. Dersom konsernregnskapet er utarbeidet etter et autorisert regnskapsspråk som ikke er et «akseptert regnskapsspråk», må det justeres dersom det foreligger en «vesentlig konkurransevriddning». Autorisert regnskapsspråk defineres som et regnskapsspråk som er tillatt benyttet av et standardsettende organ i landet hvor enheten er lokalisert. Vesentlig konkurransevriddning foreligger hvis det regnskapsmessige resultatet avviker mer enn 75 millioner euro fra det som ville blitt resultatet dersom IFRS hadde vært anvendt.

Ved utarbeidelsen av konsernregnskapet til et flernasjonalt konsern, vil selskapsregnskap som er utarbeidet etter et annet regnskapsspråk enn det som benyttes for konsernregnskapet, normalt måtte omarbeides. Konsernenhetenes resultater som inngår i konsernregnskapet, vil da være beregnet i samsvar med ett regnskapsspråk.

I tilfeller der det er praktisk krevende å beregne konsernenhetens regnskapsmessige resultat etter det regnskapsspråket som er benyttet for konsernregnskapet, kan resultatet fastsettes etter et annet autorisert regnskapsspråk, jf. forslag til ny § 20-20 andre ledd. Dette kan imidlertid bare skje dersom konsernenhetens selskapsregnskap er utarbeidet etter dette regnskapsspråket, og informasjonen i regnskapet er pålitelig. Videre må det regnskapsmessige resultatet justeres for permanente forskjeller over en million euro som skyldes at det er anvendt et annet prinsipp eller et annet

regnskapsspråk enn i det øverste morselskapets konsernregnskap. I kommentaren til modellreglene er det lagt til grunn at dette er et snevert unntak, ettersom flernasjonale konsern normalt vil ha et system for å omarbeide regnskap i forbindelse med utarbeidelse av konsernregnskapet. Kriteriet om at det praktisk sett må være urimelig å kreve at regnskapet utarbeides etter samme regnskapsspråk som konsernregnskapet, vil da ikke være oppfylt.

Dersom et foretak ikke har regnskapsplikt etter den interne regnskapslovgivningen i det landet der det er etablert, behøver det ikke å utarbeide konsernregnskap. Tilfeller der det øverste morselskapet ikke har utarbeidet konsernregnskap, reguleres i skatteloven § 20-20 fjerde ledd. Konsernregnskapet skal da være et som ville ha vært utarbeidet dersom det øverste morselskapet etter intern lovgivning hadde vært forpliktet til å utarbeide et slikt regnskap. I slike tilfeller krever modellreglene at konsernet utarbeider et konsernregnskap etter et av de tillatte regnskapsspråkene i det landet der det øverste morselskapet er etablert. Dersom språket som velges ikke er et akseptert regnskapsspråk, må det justeres for eventuell vesentlig konkurransevridning. Det regnskapsspråket som velges, vil da også være det som benyttes til å fastsette konsernenhetenes regnskapsmessige resultat.

6.1.3 Justering av regnskapsmessig resultat

Den regnskapsmessige behandlingen av en bestemt inntekt eller kostnad mv. kan avvike fra den skattemessige, 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 som ikke utjevnes over tid, og dermed være permanente forskjeller. Etter forslaget til ny § 20-21, jf. artikkel 3.2 i modellreglene, skal det regnskapsmessige utgangspunktet justeres for en rekke permanente forskjeller. Dette er nærmere beskrevet i punkt 6.1.3.1. Videre er andre typer justeringer som skal eller kan foretas beskrevet i punkt 6.1.3.2. I tillegg til disse justeringene skal resultatet fra internasjonal skipsfart og tilknyttet virksomhet holdes utenfor beregningen av

justert resultat, jf. forslag til § 20-22 og modellreglene artikkel 3.3. Dette er beskrevet i punkt 6.1.3.3.

6.1.3.1 Faste justeringer for permanente forskjeller

Regnskapsmessig resultat skal det justeres for en rekke permanente forskjeller som er vanlige i land som er med i Inclusive Framework. Å justere for disse forskjellene vil bringe det justerte resultatet nærmere det skattemessige resultatet, uten å skape variasjoner som gjør det justerte resultatet mindre egnet som resultatmål under reglene om minimumsbeskatning. Disse justeringene er regulert i § 20-21 første ledd a til j.

a) Netto skattekostnader

Det regnskapsmessige resultatet som danner utgangspunktet for beregningen av justert resultat, er en resultatpost etter skatt. Resultatet må justeres ved at blant annet inntektsskatt og andre omfattede skatter samt suppleringskatt trekkes ut.

b) Fritatt utbytte

Mottatt utbytte skal som hovedregel ikke inngå i justert resultat. Dette gjelder likevel ikke utbytte fra porteføljeinvesteringer. Det vil i denne sammenhengen 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. Det samme gjelder utbytte på en eierandel i en investeringsenhet som er gjenstand for et valg etter skatteloven ny § 20-65, jf. modellreglene artikkel 7.6.

Definisjonen av «fritatt utbytte» etter modellreglene sammenfaller ikke med vilkårene for at utbytte skal være fritatt etter den norske fritaksmetoden. Etter fritaksmetoden er utbytte i utgangspunktet skattefritt. Fritaket gjelder likevel ikke utbytte på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, og utbytte på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, og som ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. Det gjelder heller ikke utbytte på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS,

dersom skattyteren ikke sammenhengende i en periode på to år som omfatter innvinningstidspunktet eier minst 10 prosent av kapitalen og har minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv. Ulikheten mellom unntaket fra fritaksmetoden og unntaket for porteføljeinvesteringer i § 20-21 første ledd b, vil for norske konsernheter kunne medføre at aksjeinntekt som er fritatt etter fritaksmetoden i noen tilfeller skal regnes med ved beregningen av justert resultat, mens aksjeinntekt som ikke er fritatt etter fritaksmetoden i noen tilfeller skal holdes utenfor beregningen av justert resultat.

c) Fritatt egenkapitalgevinst eller -tap

Denne justeringen gjelder inntekt eller tap i form av verdiendring på en eierandel, med unntak av porteføljeinvesteringer, som regnskapsføres til virkelig verdi. Slike inntekter og tap skal ikke inngå i justert resultat. Justeringen omfatter også overskudd eller underskudd på en eierandel som regnskapsmessig er ført etter egenkapitalmetoden. Endelig omfatter justeringen gevinst eller tap fra avhendelse av en eierandel, unntatt en porteføljeinvestering. Forholdet mellom denne justeringen og fritaksmetodens anvendelse på salg av eierandeler blir tilsvarende som for fritatt utbytte.

d) Gevinst eller tap etter verdireguleringsmodellen

Denne justeringen gjelder eiendeler innen kategorien *eiendom, anlegg og utstyr*, som er ført etter verdireguleringsmetoden i regnskapet, for så vidt verdiendring er ført som *andre inntekter og kostnader*. Etter verdireguleringsmodellen føres verdiendringer i form av verdistigning generelt som *andre inntekter og kostnader*, og ikke gjennom resultatregnskapet. Verdinedgang føres likevel ofte via resultatregnskapet, og avskrivninger beregnes av den regulerte verdien. Justeringen for gevinst eller tap etter verdireguleringsmodellen gjør at både positive og negative verdiendringer blir tatt med ved beregningen av justert resultat.

e) Gevinst eller tap fra realisasjon av eiendel eller gjeld som er unntatt etter § 20-51, jf. modellreglene artikkel 6.3.

Bestemmelsen i § 20-51, jf. modellreglene artikkel 6.3, gjelder typiske skattefrie omorganiseringer, som fusjoner og fisjoner, der vederlag gis i form av aksjer, og overføringen skjer med skattemessig kontinuitet. Etter § 20-51 skal gevinst eller tap i forbindelse med en slik omorganisering unntas ved beregningen av justert resultat.

f) Asymmetrisk gevinst eller tap på utenlandsk valuta

Justeringen for asymmetrisk gevinst eller tap på utenlandsk valuta gjelder bare for konsernheter som fører regnskapet i en annen valuta enn skatteregnskapet.

Bestemmelsen regulerer fire typetilfeller, jf. utkastet til nye forskriftsbestemmelser, § 20-21 første ledd e. Med unntak for ett typetilfelle, regulerer bestemmelsen tilfeller der valutagevinst eller -tap er ført i regnskapet, men ikke i skatteregnskapet, eller omvendt. I disse tilfellene skal regnskapsmessig resultat justeres slik at behandlingen av valutagevinsten eller -tapet blir lik den skattemessige behandlingen. I det siste typetilfellet skal regnskapsmessig resultat justeres for valutagevinst eller -tap som skyldes endringer i vekslingskursen mellom skattevalutaen og en tredje valuta, uavhengig av om gevinsten eller tapet er skattepliktig.

g) Kostnader som ikke anerkjennes

Bokstav g fastsetter at kostnader i form av ulovlige betalinger, herunder bestikkelser og returprovisjon, samt bøter og gebyrer som tilsvarer 50 000 euro eller mer, ikke skal være med i beregningen av justert resultat.

h) Feil i tidligere periode og endring av regnskapsprinsipp

Dersom det gjennomføres korrigeringer av feil som påvirket beregningen av justert resultat for et tidligere år, skal resultatet for det året feilen korrigeres justeres.

Justeringen skal tilsvare endringen i den inngående egenkapitalen for korrigeringsåret som korrigeringen av feilen har medført. Det vil si at dersom feilen for eksempel består i at en inntekt feilaktig ble utelatt, vil korrigeringen av feilen øke inngående egenkapital og justeringen øke justert resultat for korrigeringsåret, og motsatt dersom feilen gjelder

en kostnad som ble utelatt. Dersom korrigeringen medfører en reduksjon av omfattede skatter på minst en million euro, skal den imidlertid behandles i samsvar med forskriften § 20-33, jf. modellreglene artikkel 4.6.1.

Resultatet skal også justeres for endring i inngående egenkapital som skyldes endring i anvendelsen av regnskapsprinsipp eller -praksis.

i) Påløpt pensjonskostnad

Med påløpt pensjonskostnad menes her differansen mellom pensjonskostnaden som er regnet med i det regnskapsmessige resultatet og beløpet som er innbetalt til et pensjonsfond i regnskapsåret. Effekten av justeringen vil være at pensjonskostnaden ved beregningen av justert resultat settes lik det innbetalte beløpet.

j) Gjeldsettergivelse

For debitor utgjør gjeldsettergivelse en inntekt i form av reduserte forpliktelser. På visse vilkår, som fremgår av forskriften § 20-21-1 bokstav i, kan inntekten fritas ved beregningen av justert resultat. Dette følger av kommentaren til modellreglene artikkel 3.2.1 og den administrative veiledningen punkt 2.4.

6.1.3.2 Andre justeringer

Modellreglene/forslaget angir også en del andre justeringer av det regnskapsmessige resultatet. Noen av disse er obligatoriske, mens andre er valgfrie.

Aksjebasert vederlag

Vederlag i form av aksjer og opsjoner 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. Å bruke regnskapsmessig kostnad ved beregningen av justert resultat, kan i disse tilfellene gi uheldige utslag ved beregningen av den effektive skattesatsen for konsernenhetene i landet. Det følger av skatteloven ny § 20-21 andre ledd at en

rapporterende konsernenhet i disse tilfellene kan velge at konsernenhetene i en jurisdiksjon skal benytte skattemessig kostnad for aksjebasert vederlag i stedet for regnskapsmessig kostnad. Valget om å bruke skattemessig kostnad for aksjebasert vederlag gjelder for fem år.

Konserninterne transaksjoner

Utkastet til skatteloven ny § 20-21 tredje ledd regulerer visse konserninterne transaksjoner. Hvis en transaksjon mellom konsernenheter som er hjemmehørende i ulike land, ikke er regnskapsført med samme beløp hos de involverte konsernenhetene, eller ikke er i samsvar med armlengdeprinsippet, skal beløpet justeres. Etter justeringen skal transaksjonen være regnskapsført med samme beløp i de to konsernenhetene og være i samsvar med armlengdeprinsippet. Videre skal tap fra salg eller annen overføring av eiendel mellom konsernenheter som er hjemmehørende i samme land, beregnes på nytt dersom det ikke er ført i samsvar med armlengdeprinsippet. Dette gjelder bare hvis tapet er tatt med ved beregningen av justert resultat.

Kvalifiserte refunderbare skattefradrag

Kvalifiserte refunderbare skattefradrag skal behandles som inntekt ved beregningen av justert resultat, jf. utkast til skatteloven ny § 20-21 fjerde ledd. Et skattefradrag er et fradrag i selve skatten, i motsetning til et inntektsfradrag, som er et fradrag i inntekten. Det følger imidlertid av § 20-21 fjerde ledd og kommentarene til modellreglens artikkel 3.2.4, at begrepet «kvalifiserte refunderbare skattefradrag» bare omfatter skattefradrag som er gitt som et offentlig insentiv. Med «refunderbare» menes at skattefradraget helt eller delvis kan utbetales i kontanter eller tilsvarende likvide midler. Dersom konsernenheten har krav på å få verdien av det ubenyttede skattefradraget utbetalt innen fire år, anses det som et «kvalifisert» refunderbart skattefradrag. Tilsvarende skal den delen av skattefradraget som er benyttet, tilbakeføres ved beregningen av justert skatt, jf. skatteloven ny § 20-30 andre ledd bokstav d.

Realisasjon som grunnlag i stedet for regnskapsføring til virkelig verdi

For eiendeler og gjeld som regnskapsføres til virkelig verdi eller verdifall i konsernregnskapet, kan en rapporterende konsernenhet velge å i stedet fastsette gevinst og tap etter realisasjonsprinsippet ved beregning av justert resultat. Det vises til utkast til skatteloven ny § 20-21 femte ledd.

Valget gjelder for fem år og skal gjelde for alle konsernenheter hjemmehørende i den jurisdiksjonen valget gjelder for. Valget kan begrenses til å gjelde konsernenhetenes fysiske eiendeler. Valget kan også begrenses til å gjelde bare investeringsenheter.

Fordeling av gevinst eller tap ved salg av fast eiendom over en femårsperiode

Etter skatteloven ny § 20-21 sjette ledd kan rapporterende konsernenhet velge å fordele en konsernenhets gevinst fra salg av fast eiendom beliggende i hjemlandet, over en femårsperiode. Bestemmelsen gjelder kun gevinst ved salg til tredjepart, og ikke konserninterne salg.

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

Velger konsernet å benytte seg av valget i § 20-21 sjette ledd, skal eiendomsgevinsten først regnes mot eventuelt tap fra salg av lokal fast eiendom hos andre konsernenheter i samme land det fjerde foregående året (det tidligste året i en femårsperiode som inkluderer valgåret), deretter mot tap det tredje foregående året osv. Et eventuelt restbeløp etter at gevinsten er ført mot tap de fem årene, skal fordeles jevnt over femårsperioden. Beløpet fordelt til det enkelte år, skal fordeles mellom de konsernenhetene i landet som hadde eiendomsgevinst i året valget ble tatt. Fordelingen skal skje forholdsmessig basert på deres andel av gevinsten dette året.

Konsernintern finansieringsstruktur

Det følger av utkastet til nye regler, skatteloven § 20-21 syvende ledd, at kostnader relatert til en intern finansieringsstruktur, under visse forutsetninger, ikke skal tas hensyn til ved beregningen av en konsernenhets justerte resultat. En av forutsetningene er at långiver er hjemmehørende i et land med en høy effektiv skattesats, mens låntaker er hjemmehørende i et land med lav sats. Justeringen etter § 20-21 syvende ledd skal bare foretas dersom det med rimelighet forventes at finansieringsstrukturen øker kostnadene som tas med ved beregningen av justert resultat, uten å medføre en tilsvarende økning i långivers skattepliktige inntekt.

Formålet med justeringen er å hindre at konsernenheter som ikke risikerer å generere suppleringskatt, låner til konsernenheter i land med lav skatt, slik at disse gjennom rentekostnader reduserer sitt resultat og øker den effektive skattesatsen. Justeringen skiller seg fra typiske rentebegrensingsregler, som gjerne rammer tilfeller der långiver er i et lavskattland, og låntaker er i land med normal eller høy skattesats.

Konsolidert regnskapsbehandling

Etter skatteloven ny § 20-21 åttende ledd, kan det øverste morselskapet i visse tilfeller benytte konsolidert regnskapsbehandling for å eliminere inntekter og kostnader fra interne transaksjoner ved beregningen av konsernenhetenes justerte resultat. Dette gjelder for transaksjoner mellom konsernenheter som er hjemmehørende i samme land, og som er med i et konsern som konsoliderer for skatteformål. Vilkåret om at konsernenhetene er i et skattekonsolidert konsern, vil være oppfylt dersom konsernenhetene etter lokale skatteregler kan dele inntekt eller tap fordi de er relatert gjennom eierskap eller kontroll. Dette kravet vil for eksempel være oppfylt for ordninger med konsernbidrag og konsernfradrag og annen skattekonsolidering.

Formålet med justeringen er å hindre utilsiktede utslag for beregningen av justert resultat av at inntekter, kostnader, gevinster og tap fra transaksjoner mellom konsernenheter i samme land er skattenøytrale etter skattereglene i det aktuelle landet.

Forsikringsselskaps kundeforpliktelser

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

Dersom forsikringsselskapet betaler skatt av slik avkastning, vil det føres en tilsvarende inntekt for reduserte kundeforpliktelser. Det kan imidlertid variere hvordan skattekostnaden føres. Dersom skattekostnaden føres som skatt av overskudd, vil det være nødvendig å ekskludere inntekten i form av reduserte kundeforpliktelser fra beregningen av justert resultat. Det vises til § 20-21 niende ledd i utkastet til nye bestemmelser i skatteloven.

Annen godkjent kjernekapital

Det fremgår av skatteloven ny § 20-21 tiende ledd at utdelinger på *annen godkjent kjernekapital* skal anses som kostnad for den utdelende konsernenheten og inntekt for konsernenheten som mottar utdelingen ved beregningen av justert resultat.

Bakgrunnen for denne justeringen er at mens *annen godkjent kjernekapital* regnskapsmessig anses som egenkapital, og utdelinger på slik kapital anses som utbytte, anses det skattemessig som gjeld i enkelte land. I disse tilfellene anses utdelinger som inntekt for mottaker og kostnad for utdeler.

6.1.3.3 Inntekt fra skipsfart

I mange land er det innført egne, gunstige skatteregimer for skipsfartsnæringen.

Resultat fra internasjonal skipsfartsvirksomhet og tilknyttet virksomhet er også unntatt

fra reglene om global minimumsbeskatning, og skal holdes utenfor ved beregning av justert resultat, jf. utkastet til ny § 20-22, og modellreglene art. 3.3.

Hva som skal anses som internasjonal skipsfart og tilknyttet virksomhet fremgår av utkast til ny § 20-22 i FSFIN, jf. modellreglene artikkel 3.3 første ledd. Definisjonen av skipsfart omfatter særlig transport av passasjerer eller gods i internasjonalt farvann. Med «tilknyttet virksomhet» menes blant annet, og under visse forutsetninger, tjenesteytelse til andre skipsfartforetak, salg av billetter og leasing på bareboat charter-basis med under tre års varighet.

Unntaket etter forslaget til ny § 20-22 er ikke sammenfallende med den norske rederiskatteordningen, som er regulert i skatteloven §§ 8-10 til 8-20 og i FSFIN.

6.1.4 Fordeling av regnskapsmessig resultat mellom konsernheter

6.1.4.1 Fordeling mellom hovedenhet og fast driftssted

Fast driftssted til en konsernenhet skal behandles som en separat konsernenhet. Det skal beregnes et særskilt resultat for konsernheter som er det faste driftsstedet, og det faste driftsstedets resultat skal ikke tas med ved beregning av hovedenhetens resultat. Ved beregningen av justert resultat og suppleringskatt mv. anses det faste driftsstedet, enkelt sagt, hjemmehørende i det landet der det ligger, jf. forskriften § 20-1-2 tredje ledd og modellreglene artikkel 10.3.3.

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

Fordelingen av det regnskapsmessige resultatet mellom hovedenheten og det faste driftsstedet er regulert i skatteloven ny § 20-23 og forskriften ny § 20-23, jf. modellreglene artikkel 3.4. Fastsettelsen av resultatet for et fast driftssted skal ta utgangspunkt i det faste driftsstedets eget regnskap. Resultatet må justeres i henhold til skatteavtale eller intern skattelovgivning. Hvis det ikke finnes et eget regnskap for det faste driftsstedet, skal resultatet fastsettes slik det ville ha vært fastsatt om det hadde vært utarbeidet et eget regnskap for det faste driftsstedet etter den standarden som ble benyttet ved utarbeidelsen av det øverste morselskapets konsernregnskap.

6.1.4.2 Fordeling av resultatet til enheter med deltakerfastsetting

I forslaget til ny § 20-24, jf. modellreglene artikkel 3.5, er det gitt særskilte regler om fordelingen av inntekten til enheter med deltakerfastsetting. Med enheter med deltakerfastsetting menes enheter som er skattemessig transparente i det landet der de er etablert, og som ikke anses som hjemmehørende i et annet land. En slik enhet vil ikke være et skattesubjekt, og betaler dermed ikke skatt av sitt overskudd.

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

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

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

6.2 Beregning av justert skatt

6.2.1 Innledning

Reglene om global minimumsbeskatning forutsetter 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. De skatteartene som skal tas med, er i høringsnotatet og forslaget til lov- og forskriftsbestemmelser, omtalt som «omfattede skatter». Dette er nærmere beskrevet nedenfor under punkt 6.2.2.

I likhet med beregningen av inntekt, skal skatten først beregnes for den enkelte konsernenheten. Deretter legges skatten for alle enhetene i et land sammen, og summen utgjør konsernets skatt for det landet. Som for beregningen av inntekten, er beregningen av skatten todelt. Den første delen består i å bestemme det regnskapsmessige utgangspunktet for beregningen. Beregningen tar utgangspunkt i den delen av skattekostnaden i resultatregnskapet som utgjør *betalbar skatt*, jf. utkastet til skatteloven § 20-30 og modellreglene artikkel 4.1.1. Betalbar skatt beregnes på grunnlag av det skattemessige resultatet og tilsvarer det beløpet det forventes at konsernenheten skal betale i skatt.

Deretter skal det gjennomføres flere justeringer av det regnskapsmessige utgangspunktet, se nedenfor under punkt 6.2.3. En sentral del er justeringen for utsatt skatt, som er behandlet særskilt i punkt 6.2.4. Den endelige skattestørrelsen etter justeringer, er i dette notatet og vedlagte utkast til regler betegnet «justert skatt».

6.2.2 Omfattede skatter

Det er kun «omfattede skatter» som skal tas med ved beregningen av en konsernenhets justerte skatt, jf. skatteloven ny § 20-30 første ledd og modellreglene artikkel 4.1. Begrepet «omfattede skatter» er beskrevet i forskriften § 20-30, jf. modellreglene artikkel 4.2. Kjernen i begrepet er skatter som er ført i konsernenhetens regnskap og som gjelder enhetens inntekt, eller inntekt fra en annen konsernenhet som den har en eierandel i. Når det gjelder norske skatter, vil skatt på inntekt, naturressurser og

grunnrente etter skatteloven være omfattede skatter. Det samme gjelder petroleumsskatt etter petroleumsskatteloven. Eiendomsskatt og merverdiavgift er eksempler på skatter som ikke vil være omfattet. Det følger av forskriften § 20-30 første ledd c, jf. modellreglene artikkel 4.2.1(c), at skatter ilagt i stedet for en generell foretaksskatt regnes som omfattede skatter. Tonnasjeskatt etter skatteloven vil derfor i utgangspunktet også være en omfattet skatt.

Definisjonen av omfattede skatter angir enkelte typer skatter som ikke skal anses å være omfattede skatter. Dette gjelder blant annet suppleringskatt. Hverken suppleringskatt ilagt etter hovedregelen om skatteinkludering, den sekundære regelen om skattefordeling (i modellreglene omtalt som IIR og UTPR) eller suppleringskatt ilagt etter en regel om nasjonal suppleringskatt skal anses som omfattede skatter.

6.2.3 Justering av det regnskapsmessige utgangspunktet

Justert skatt skal bare omfatte skatt av inntekt som er tatt med i beregningen av justert resultat. En sentral justering er derfor justeringen for skatt på inntekt som er unntatt fra beregningen av justert resultat, jf. skatteloven ny § 20-30 tredje ledd a for betalbar skatt og § 20-31 femte ledd a for utsatt skatt. Justeringen innebærer at skatt på inntekt som er unntatt fra beregningen av justert resultat, også skal unntas fra beregningen av justert skatt.

Skatt på utbytte utdelt fra en konsernenhet til en annen regnes ikke som skatt på selve utdelingen, men som skatt på inntekten til den utdelende konsernenheten.

Utbytteskatten skal derfor regnes med ved beregningen av justert skatt for det utdelende selskapet, selv om den er ilagt mottaker, og utbyttet er fritatt fra beregningen av mottakerens justerte resultat etter skatteloven ny § 20-21 første ledd bokstav b, jf. modellreglene artikkel 3.2.1 b.

Generelt forutsetter reglene for beregning av justert skatt at skatten bare skal regnes med i den utstrekning den blir betalt. Det er imidlertid ikke gitt at en skatt som inngår i regnskapsposten betalbar skatt, faktisk blir betalt. Det følger derfor av forslaget til § 20-30 tredje ledd e, at betalbar skatt ikke skal regnes med dersom det ikke forventes at skatten blir betalt i løpet av tre år etter utløpet av regnskapsåret. Det følger av samme ledd c, at skatt som har blitt refundert eller kreditert ikke skal regnes med. Videre skal betalbar skatt knyttet til en usikker skatteposisjon ekskluderes fra beregningen av justert skatt, jf. § 20-30 tredje ledd bokstav d og modellreglene 4.1.3 (d). Dersom skatten senere blir betalt, skal den imidlertid tas med i beregningen av justert skatt for betalingsåret, jf. § 20-21 annet ledd bokstav c og modellreglene artikkel 4.1.2 (c).

Det gjelder en spesialregel for kvalifiserte refunderbare skattefradrag. Et kvalifisert refunderbart skattefradrag behandles som om det var en inntekt, jf. punkt 6.1.3.2, og skatteloven ny § 20-21 fjerde ledd. Det vil si at skattefradraget regnes med som inntekt ved beregningen av justert resultat, og at det ikke skal redusere den betalbare skatten ved beregningen av justert skatt.

Justert skatt er ikke begrenset til regnskapspostene betalbar skatt og endring i utsatt skatt. Omfattede skatter ført som en kostnad før skatt i regnskapet, skal også tas med ved beregningen av justert skatt, jf. skatteloven ny § 20-30 annet ledd bokstav a og modellreglene artikkel 4.1.2 (a).

6.2.4 Utsatt skatt

Balansepostene utsatt skatteforpliktelse og utsatt skattefordel reflekterer henholdsvis forventede skattebetalinger og forventede reduksjoner av skattebetalinger knyttet til midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig resultat eller fremførbart underskudd. Sammen med betalbar skatt utgjør endring i utsatt skatt skattekostnaden i regnskapet. Endring i utsatt skatt tas med ved beregningen av justert skatt for å unngå at ulik tidfesting mellom regnskap og skatt skaper ubalanse i forholdet mellom justert resultat og justert skatt for det enkelte regnskapsåret. Det vises til

utkastet til nye bestemmelser i skatteloven § 20-30 første ledd bokstav b, jf. modellreglene artikkel 4.1.1 (b), og § 20-31.

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

Korrigeringen for utsatt skatt tar utgangspunkt i regnskapsposten endring i utsatt skatt, men det må gjennomføres flere korrigeringer og justeringer også av denne regnskapsposten, jf. skatteloven ny § 20-31. Reglene er av teknisk art og skal sikre at justeringen for utsatt skatt i størst mulig grad reflekterer reelle skattebelastninger. Det er derfor regler om korrigeringer der utsatt skattefordel er for høy eller for lav, eller der utsatt skatteforpliktelse er knyttet til skatt som av en eller annen grunn ikke kommer til å bli betalt, eller hvor dette er tvilsomt. Justeringene for utsatt skatt omfatter, i likhet med reglene for inkludering av betalbar skatt, bestemmelser som hindrer at usikre poster tas med ved beregningen. Justeringene omfatter også tilbakeføring av utsatt skatt som ikke blir betalt og regler som inkluderer utsatt skatt som har blitt holdt utenfor beregningen, for eksempel fordi den har vært ansett som usikker, men som senere likevel blir betalt.

Det følger av forslaget til ny § 20-31 andre ledd at justeringen for utsatt skatt skal bestå av endring i utsatt skatt med eventuelle justeringer i henhold til § 20-31 tredje til sjette ledd. Dersom endring i utsatt skatt er beregnet på grunnlag av en skattesats som er

høyere enn 15 prosent, skal endringen i utsatt skatt omregnes med en sats på 15 prosent, jf. forslaget til skatteloven § 20-31 andre ledd andre punktum.

I likhet med det som gjelder for betalbar skatt, skal utsatt skatt knyttet til inntekt som er holdt utenfor beregningen av justert resultat etter skatteloven ny §§ 20-20 til 20-23, ikke tas med ved beregningen av justert skatt. Dette følger av utkastet til skatteloven ny § 20-31 femte ledd bokstav a.

Såkalte ikke anerkjente avsetninger og ukrevde avsetninger skal ikke tas med ved beregningen av justert skatt, jf. skatteloven ny § 20-31 femte ledd bokstav b og modellreglene art. 4.4.1 (b). Dette omfatter blant annet avsetninger som knytter seg til usikre skatteposisjoner eller skatteforpliktelse som ikke forventes å bli betalt. Dersom disse senere betales, skal betalingen være med i beregningen av justeringen for utsatt skatt for betalingsåret, jf. skatteloven § 20-31 tredje ledd bokstav a og modellreglene artikkel 4.4.2 (a).

Ved beregningen av justeringen for utsatt skatt, skal effekten av en verdijustering eller en justering for effekten av en ikke-bokført utsatt skattefordel ikke tas med, jf. skatteloven ny § 20-31 femte ledd bokstav c, jf. modellreglene artikkel 4.4.1 (c). I samsvar med dette, regulerer skatteloven ny § 20-31 fjerde ledd, jf. modellreglene artikkel 4.4.2 (c), situasjonen hvor en utsatt skattefordel som skyldes et underskudd oppstår i inneværende år, ikke føres i regnskapet fordi vilkårene ikke er oppfylt. I så fall skal justeringen for utsatt skatt reduseres med det beløpet som ville ha redusert justeringen for utsatt skatt, dersom en utsatt skattefordel som bygger på et underskudd hadde blitt ført for regnskapsåret.

En utsatt skattefordel som skyldes et underskudd samme år, og som er beregnet basert på en skattesats som er lavere enn 15 prosent, kan omregnes med en skattesats på 15 prosent, jf. forslag til ny § 20-31 sjette ledd og modellreglene artikkel 4.4.3. Dette

skyldes at den beregnede utsatte skattekostnaden ellers ikke ville ha vært stor nok til å skjerme en inntekt av samme størrelse som underskuddet.

Det er ikke sikkert at en utsatt skatteforpliktelse faktisk blir betalt et senere år. Det følger derfor av skatteloven ny § 20-31 syvende ledd, jf. modellreglene artikkel 4.4.4, at utsatt skatteforpliktelse som ikke er betalt innen fem år, skal tilbakeføres.

Tilbakeføringen gjøres ved en reduksjon av de omfattede skattene i det opprinnelige året da den utsatte skattekostnaden ble regnet med, og den effektive skattesatsen og suppleringsskatten for det året skal beregnes på nytt i samsvar med bestemmelsen i skatteloven ny § 20-43 første ledd.

Bestemmelsen i § 20-31 syvende ledd forutsetter at konsernet følger med på om en beregnet utsatt skatteforpliktelse blir betalt eller reversert. Dersom en skatteforpliktelse som har blitt tilbakeført etter § 20-31 syvende ledd likevel betales et senere år, skal den tas med ved beregningen av utsatt skatt for betalingsåret, jf. skatteloven ny § 20-31 tredje ledd bokstav b og modellreglene artikkel 4.4.2(a).

For å begrense den administrative byrden for konsernene, fastsetter skatteloven ny § 20-31 åttende ledd, jf. modellreglene artikkel 4.4.5, at utsatt skatteforpliktelse knyttet til noen vanlige typer midlertidige forskjeller, angitt i bokstavene a til i, ikke omfattes av regelen om tilbakeføring. Dette gjelder blant annet avskrivninger på fysiske eiendeler.

6.2.5 Spesialregel for tilfeller der det skattemessige underskuddet er større enn det regnskapsmessige

I utkastet til skatteloven § 20-30 femte ledd, jf. modellreglene artikkel 4.1.5, foreslås en spesialregel for tilfeller der det i et regnskapsår er samlet justert underskudd i et land, og samlet justert skatt er lavere (et større negativt beløp) enn samlet justert underskudd multiplisert med en sats på 15 prosent. En slik situasjon kan oppstå når det er permanente forskjeller mellom regnskap og skatt som følge av skattefrie inntekter eller utvidede skattemessige fradrag som ikke er utlignet gjennom justeringene av det regnskapsmessige resultatet etter forslaget til § 20-20 flg.

I disse tilfellene skal det fastsettes etterberegnet suppleringskatt for det året. Den etterberegnete suppleringskatten skal tilsvare differansen mellom justert skatt og underskuddet multiplisert med en sats på 15 prosent. Formålet med bestemmelsen er å hindre at permanente forskjeller mellom regnskap og skatt gir et for stort fremførbart underskudd og dermed en uforholdsmessig stor utsatt skattefordel som vil øke justert skatt for senere år.

6.2.6 Valg om bruk av justert underskudd

Utkastet til ny skatteloven § 20-33 og modellreglene artikkel 4.5 regulerer et valg om å benytte justert underskudd i stedet for å justere for utsatt skatt i henhold til skatteloven ny § 20-31. Bruk av justert underskudd innebærer en forenkling, ettersom konsernet ikke behøver å beregne utsatt skatt. Å unnlate å justere for utsatt skatt innebærer at justert resultat, som i utgangspunktet er basert på regnskapsmessig resultat, måles opp mot en skattestørrelse, betalbar skatt, som i utgangspunktet er basert på skattemessig resultat. Valget vil kunne påvirke beregningen av effektiv skattesats og suppleringskatt.

Et valg om bruk av justert underskudd må tas i den første informasjonsmeldingen om suppleringskatt konsernet leverer for det enkelte land. Valget innebærer at det beregnes en utsatt skattefordel bare for beregningen av justert resultat. Den utsatte skattefordelen skal tilsvare det justerte underskuddet multiplisert med en sats på 15 prosent. En slik utsatt skattefordel skal beregnes for hvert år der det er samlet justert underskudd i landet. Når det eventuelt kommer år med overskudd, skal den utsatte skattefordelen regnes med i justert skatt slik at det justerte overskuddet skjermes.

6.2.7 Fordeling av skatt mellom visse typer konsernheter

I mange tilfeller vil hele skattebeløpet som skal inngå ved beregningen av justert skatt, være å finne i regnskapet til konsernheten. I andre tilfeller må skattekostnader som er ført i regnskapet til en konsernhet, fordeles mellom ulike konsernheter. Dette gjelder typisk der en konsernhet er skattepliktig for inntekt som er opptjent av en

annen konsernenhet. De ulike typetilfellene der skatt skal fordeles mellom konsernenheter er regulert i forskriften ny § 20-32, jf. modellreglene art. 4.3, og beskrives nedenfor.

Når en konsernenhet deler ut utbytte til en annen konsernenhet, skal mottakers skatt på utdelingen fordeles til den utdelende konsernenheten. Begrepet «utdeling» har her en vid betydning og omfatter ikke bare utdelinger som regnskapsmessig anses som utbytte.

Skatt på virksomhet som er knyttet til et fast driftssted, skal fordeles til det faste driftsstedet. Dersom en *transparent konsernenhet* er ilagt skatt for inntekt som er fordelt til en andelseier, fordeles også skatten til andelseieren. Hvordan skatt fordeles når det øverste morselskapet i et konsern er en enhet med deltakerfastsetting, er omtalt nedenfor under kapittel 9.

For konsernenheter som skattlegges for inntekt fra kontrollerte utenlandske selskap (CFC/NOKUS-beskatning) skal skatten som er ilagt eieren, fordeles til den kontrollerte konsernenheten. For passive inntekter opptjent i den kontrollerte konsernenheten (for eksempel renteinntekter eller royalty), er det likevel satt begrensninger. Det kan ikke fordeles mer til den kontrollerte konsernenheten enn et beløp som tilsvarer den passive inntekten multiplisert med suppleringsskattesatsen. Resterende skatt som er ilagt eieren for den passive inntekten, fordeles til eieren.

Hybride konsernenheter, der inntekt skattlegges både i landet der eierne er hjemmehørende og i landet der enheten er etablert, skal fordele skatten til landet der enheten er etablert. Begrensningen for fordelingen av skatt på passiv inntekt som er omtalt ovenfor, gjelder tilsvarende for hybrider.

I disse tilfellene hvor skatten fordeles til det landet der konsernenheten er etablert, vil konsernenheten anses som en statsløs enhet.

6.2.8 Endringer etter levering av informasjonsmelding om suppleringskatt

Endring av skattefastsettelsen for et tidligere år kan ha betydning for beregningen av effektiv skattesats og suppleringskatt for inneværende år. Slike tilfeller er regulert i forskriften ny § 20-33, jf. modellreglene art. 4.6.1. Bestemmelsen regulerer for eksempel tilfeller der skatten fastsatt for et tidligere år er redusert etter klage fra skattyter eller økt i forbindelse med et bokettersyn.

Dersom endringen innebærer at skatten for det tidligere året øker, skal økningen av skatten legges til skattekostnaden ved beregningen av justert skatt for inneværende år. Innebærer endringen derimot at skatten reduseres, blir konsekvensen at den effektive skattesatsen og suppleringskatten for det tidligere året må beregnes på nytt i samsvar med bestemmelsen i skatteloven ny § 20-43 om etterberegnet suppleringskatt, jf. modellreglene artikkel 5.4.1. Om nødvendig, må det også gjennomføres nye beregninger for mellomliggende regnskapsår. Økningen i suppleringskatten for tidligere år som følge av nye beregninger, skal utgjøre etterberegnet suppleringskatt for inneværende år. Dersom den samlede reduksjonen av skatt for tidligere år utgjør reduksjon i justert skatt på mindre enn en million euro, kan konsernet likevel velge å redusere inneværende års justerte skatt i stedet for å gjennomføre nye beregninger for tidligere år.

Forskriften ny § 20-33 annet ledd og modellreglene artikkel 4.6.2 regulerer tilfeller der et land setter ned den nasjonale skattesatsen til under 15 prosent. Da oppstår det et avvik mellom den utsatte skattekostnaden som ble beregnet etter den opprinnelige satsen og det lavere beløpet som faktisk betales. Denne forskjellen skal behandles på samme måte som endring av skatten for tidligere år etter forskriften § 20-33 første ledd. Tilsvarende skal en økning i skattesatsen opp mot minimumssatsen håndteres på linje med en skatteøkende endring etter forskriften § 20-33 første ledd.

Det følger videre av forskriften § 20-33 fjerde ledd, jf. modellreglene artikkel 4.6.4, at dersom mer enn en million euro i utsatt skattekostnad ikke er betalt innen tre år etter

utgangen av regnskapsåret, må effektiv skattesats og suppleringskatt beregnes på nytt etter § 20-43, uten den ubetalte skattekostnaden.

De endringene som reguleres av forskriften § 20-33 skal ikke gjennomføres ved å endre tidligere innleverte meldinger etter skatteforvaltningsloven § 9-4. Dette omtales også i høringsnotatets punkt 10.2.3.2.

7 BEREGNING AV SUPPLERINGSSKATTEN

7.1 Innledning

Suppleringskatt skal beregnes for konsernenheter som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiksjon. Forslag til nye §§ 20-40 til 20-45 med tilhørende forskriftsbestemmelser regulerer hvordan suppleringskatten beregnes. Disse reglene gjennomfører modellreglene kapittel 5.

Å beregne suppleringskatten for den enkelte konsernenhet er en flerleddet prosess. Det må beregnes en rekke andre størrelser for å komme frem til komponentene som skal inngå i den endelige utregningen. Denne prosessen har fem trinn: Den starter med å (i) beregne den effektive skattesatsen for en jurisdiksjon. Hvis den effektive skattesatsen er lavere enn 15 prosent (som er minimumsskattesatsen), må det (ii) beregnes en suppleringskattesats for jurisdiksjonen. Videre må man beregne (iii) samlet skattegrunnlag og (iv) samlet suppleringskatt for den enkelte jurisdiksjonen. Til slutt må (v) denne suppleringskatten fordeles på de enkelte konsernenhetene i jurisdiksjonen med justert overskudd i regnskapsåret, basert på disses andel av det aggregerte justerte overskuddet i regnskapsåret.

Hvilke enheter som skal belastes suppleringskatten som er beregnet for de enkelte konsernenhetene avgjøres på grunnlag av reglene i forslag til ny §§ 20-10 til 20-15 i skatteloven, se ovenfor under punkt 5.

I tillegg kommer enkelte særregler som er beskrevet til slutt under pkt. 7.6 og 7.7. Den ene gir adgang til å sette suppleringskatten til 0 i jurisdiksjoner hvor omsetningen og resultatet i jurisdiksjonen er lavt (mindre enn hhv. 10 millioner euro og én million euro i snitt). Den andre gir særregler for beregningen av effektiv skattesats og suppleringskatt for konsernheter som det øverste morselskapet har en lav eierandel i (minoritetseide konsernheter). I tillegg gjelder særregler for konsernheter som er investeringsenheter. Disse reglene er omtalt nærmere under pkt. 9 nedenfor.

7.2 Trinn (i) og (ii) – beregning av den effektive skattesatsen og suppleringskattesatsen

Det skal beregnes en effektiv skattesats i hver jurisdiksjon hvor konsernet er etablert med konsernheter, jf. forslag til § 20-40 første ledd, jf. modellreglene art. 5.1.1.

Dersom den effektive skattesatsen for en jurisdiksjon er lavere enn 15 prosent, skal det beregnes en suppleringskattesats for jurisdiksjonen. Denne utgjør differansen mellom 15 prosent og den effektive skattesatsen, jf. forslag til § 20-41 andre ledd, jf. modellreglene art. 5.2.1.

Den effektive skattesatsen beregnes ved å først summere de justerte skattene (som beregnet etter reglene i §§ 20-30 til 20-33) til samtlige konsernheter i jurisdiksjonen. Denne summen deles deretter på samlet overskudd (som beregnet etter reglene i §§ 20-20 til 20-24) for alle konsernheterne i jurisdiksjonen, jf. § 20-40 første ledd andre punktum, jf. modellreglene art. 5.1.1 og 5.1.2. Dette resultatet skal avrundes til fjerde desimal.⁶ Det er ikke nødvendig å beregne effektiv skattesats for jurisdiksjoner hvor konsernheterne ikke har samlet overskudd den aktuelle skattleggingsperioden.

Utgangspunktet er altså at den effektive skattesatsen beregnes basert på justerte skatter og justerte resultater for samtlige konsernheter i jurisdiksjonen under ett. Fra dette utgangspunktet gjelder det tre unntak: For det første skal investeringsenheter og forsikringsinvesteringer holdes utenfor, jf. forslag til § 20-40 tredje ledd. Den

⁶ Jf. kommentarene s. 115 nr. 3

effektive skattesatsen skal beregnes separat for slike konsernenheter, jf. særreglene gitt i § 20-63, sammenholdt med modellreglene art. 7.4. For det andre gjelder det særregler for minoritetseide foretak, jf. nærmere omtale under pkt. 7.7 nedenfor. For det tredje skal suppleringskatten beregnes isolert for statsløse enheter, jf. § 20-40 fjerde ledd. Dette innebærer at effektiv skattesats, overskudd, suppleringskatt mv. beregnes separat for hver enkelt statsløs konsernenhet.

7.3 Trinn (iii) – beregning av det overskytende skattegrunnlaget

Det neste trinnet før den samlede suppleringskatten kan beregnes, er å finne det overskytende skattegrunnlaget som skal inngå i denne beregningen. Det overskytende skattegrunnlaget utgjør det samlede overskuddet for alle konsernenhetene i jurisdiksjonen, fratrukket et substansbasert inntektsfradrag, jf. forslag til skatteloven § 20-41 andre ledd bokstav b, jf. modellreglene art. 5.2.2.

Det samlede overskuddet for jurisdiksjonen, jf. § 20-40 andre ledd, jf. modellreglene art. 5.1.2, finner man ved å legge sammen hver enkelt konsernenhets justerte resultater slik disse er beregnet etter reglene i §§ 20-20 til 20-24, se omtalen ovenfor under 6.1.

Det substansbaserte fradraget beregnes samlet for alle konsernenhetene i den enkelte jurisdiksjon, og er regulert i forslag til ny § 20-42 med tilhørende forskrift, jf. modellreglene art. 5.3. Det består av to delkomponenter: En prosentandel av konsernenhetenes lønnskostnader og en prosentandel av konsernenhetenes bokførte verdi av enkelte fysiske eiendeler, jf. forslag til ny § 20-42 første ledd med tilhørende forskrift og modellreglene art. 5.3.2 til 5.3.4. Det følger av modellreglene artikkel 5.3.3 og 5.3.4 at fradraget settes til fem prosent av henholdsvis lønnskostnader og bokført verdi av de omfattede eiendelene. I tråd med overgangsreglene i modellreglene artikkel 9.2, settes prosentandelene likevel høyere de første årene regelverket er i kraft, og skal deretter gradvis nedjusteres frem mot 2032. For inntektsåret 2024 skal andelen være 9,8 prosent for lønnskostnader, og 7,8 prosent for bokført verdi av fysiske eiendeler.

Prosentandelen som skal gjelde frem mot 2032 foreslås regulert i forslag til ny FSFIN § 20-42-1.

Konsernet kan velge å ikke kreve fradraget. Valget tas av den rapporterende konsernenheten ved at fradraget ikke tas med ved beregningen av skattegrunnlaget for jurisdiksjonen i informasjonsmeldingen om suppleringskatt. Valget gjøres for hvert regnskapsår og kan ikke gjøres om etter at informasjonsmeldingen for suppleringskatt er levert. Fradraget kan ikke frem- eller tilbakeføres til andre inntektsår.⁷

Som lønnskostnader regnes arbeidsgivers kostnader som gir den ansatte en direkte og individuell personlig fordel. Dette inkluderer både kontantvederlag og naturalytelser, samt forsikringspremier, pensjonsinnbetalinger og arbeidsgivers obligatoriske bidrag til offentlige trygdeordninger. Som lønnskostnader regnes derimot ikke tilsvarende utgifter som er tillagt den bokførte verdien av fysiske eiendeler. Slike kostnader vil istedenfor reflekteres ved beregningen av den bokførte verdien av konsernenhetens fysiske eiendeler.

Lønnskostnadene må videre være knyttet til ansatte som utfører sitt arbeid i samme jurisdiksjon som konsernenheten de jobber for. De kan være både hel- og deltidsansatte. Som ansatte regnes også uavhengige tjenesteytere som er fysiske personer som deltar i konsernets ordinære driftsaktiviteter under konsernets instruks og kontroll. Uavhengige tjenesteytere omfatter også fysiske personer ansatt i et bemanningsbyrå, men som utfører sine daglige oppgaver for konsernet under dettes instruks og kontroll. Denne definisjonen sammenfaller med tilsvarende definisjon etter land-for-land-rapporteringsregelverket. Personer som er ansatt hos en annen juridisk person som leverer varer eller tjenester til en konsernenhet, anses ikke som uavhengige tjenesteytere i denne sammenheng.

⁷ Jf. kommentarene s. 120 nr. 27.

Lønnskostnader som er knyttet til inntekt fra internasjonal skipsfart og tilknyttet virksomhet, som er holdt utenfor ved beregningen av konsernenhetens justerte resultat, skal ikke medregnes som grunnlag for substansfradraget.

Den andre komponenten baserer seg på konsernenhetenes bokførte verdi av enkelte fysiske eiendeler. Slike eiendeler må være lokalisert i samme jurisdiksjon som konsernenheten, og denne må eie eller ha bruksrett til dem, se forslag til FSFIN § 20-42-2 bokstav c til e, jf. modellreglene art. 5.3.4.

Eiendelene som kvalifiserer er for det første eiendom, fabrikker og utstyr som brukes til produksjon eller levering av varer eller tjenester, eller administrative formål. Dette inkluderer blant annet bygninger, datautstyr, kontorrekvisita, kjøretøy og tomter, samt bruksrett til slike. Dette sikrer nøytralitet mellom eiendeler som er eid av konsernenhetene, og eiendeler som leases. For det andre omfattes naturressurser, som for eksempel olje- og gassfelt og hogstfelt. Til slutt omfattes lisens og lignende fra offentlige myndigheter til å bruke fast eiendom eller utnytte naturressurser, forutsatt at utnyttelsen innebærer vesentlige investeringer i fysiske eiendeler. Slike lisenser inngår i beregningen selv om de er balanseført som immaterielle eiendeler, men dersom konsernenheten balansefører rettigheter til å kreve gebyrer eller avgifter i tilknytning til retten til å bruke fast eiendom, skal disse holdes utenfor beregningen av fradraget.

Bokført verdi av eiendom som er anskaffet for investeringsformål eller utleie, eller som holdes i påvente av salg skal ikke tas med ved beregningen av fradraget. Dette skyldes at slike eiendeler i liten grad anses å reflektere reell økonomisk aktivitet i en jurisdiksjon. Videre skal heller ikke verdien av eiendeler knyttet til erverv av inntekt fra internasjonal skipsfart og tilknyttet virksomhet, som er holdt utenfor ved beregningen av konsernenhetens justerte resultat, medregnes ved beregningen av fradraget, se forslag til FSFIN § 20-42-2 bokstav d, jf. modellreglene art. 5.3.4 siste avsnitt.

Verdien som skal legges til grunn ved beregningen av fradraget, er gjennomsnittet av bokført verdi ved starten og slutten av skattleggingsperioden som fastsatt ved utarbeidelsen av det øverste morselskapet, redusert med akkumulerte avskrivninger og nedskrivninger, og tillagt lønnskostnader, jf. forslag til FSFIN § 20-42-2 bokstav e og modellreglene art. 5.3.5.

Ved utformingen av modellreglene ble det lagt til grunn at en konsernenhets ansatte og fysiske eiendeler normalt vil befinne seg i samme jurisdiksjon som konsernenheten, og at dette vilkåret derfor ikke vil by på vesentlige utfordringer. Både ansatte og fysiske eiendeler (f.eks. fly i internasjonal fart) kan likevel befinne seg i ulike jurisdiksjoner i løpet av et inntektsår. Det ble derfor lagt til grunn at behandlingen av slike tilfeller skulle vurderes nærmere i en av de administrative veiledningene til regelverket. Disse spørsmålene er fremdeles ikke ferdigbehandlet i OECD på tidspunktet for publiseringen av dette høringsnotatet. Departementet vil derfor komme tilbake til disse spørsmålene i forbindelse med fremleggelse av et forslag for Stortinget.

For konsernenheter som er faste driftssteder, skal de to komponentene som inngår ved beregningen av fradraget tilsvare verdiene som inngår i driftsstedets egne regnskap, se forslag til ny § 20-42 andre ledd, jf. modellreglene art. 5.3.6. Som for andre konsernenheter kreves det at de ansatte og eiendelene er lokalisert i samme jurisdiksjon som driftsstedet. Lønnskostnader og eiendeler som danner grunnlag for fradrag for driftsstedet, skal ikke medregnes dobbelt, dvs. at de ikke samtidig danner grunnlag for fradrag hos hovedforetaket. Dersom driftsstedet har hatt inntekter som er holdt utenfor etter ved beregningen av dets justerte overskudd, jf. modellreglene art. 3.5.3 og 7.1.4, skal lønnskostnadene og verdien av fysiske eiendeler som inngår ved fradragsberegningen reduseres forholdsmessig med hvor stor andel av inntekten som er holdt utenfor.

For enheter med deltakerfastsetting er det gitt særregler om fordeling av lønnskostnader og verdien av fysiske eiendeler, jf. forslag til § 20-42 tredje ledd, jf.

modellreglene art. 5.3.7. Fordelingen skjer her etter samme prinsipper som fordelingen av regnskapsmessig resultat etter forslag til § 20-24, jf. modellreglene art. 3.5.1.

Bestemmelsen i § 20-43 tredje ledd gjelder kun for eventuelle resterende lønnskostnader og bokførte verdier som ikke allerede er fordelt etter forslaget til § 20-42 andre ledd, jf. modellreglene art. 5.3.6. For det som måtte gjenstå, er det tre ulike fordelingsmåter avhengig av situasjonen.

Dersom enheten med deltakerfastsetting er en skattetransparent enhet (uten å være det øverste morselskapet), skal førstnevntes lønnskostnader og bokførte verdi av fysiske eiendeler, fordeles til den eiende konsernenheten. Dette forutsetter at de ansatte og eiendelene verdiene knytter seg til er lokalisert i samme jurisdiksjon som den eiende konsernenheten. Fordelingen skjer forholdsmessig, slik at samme prosentandel av hhv. lønnskostnadene og bokført verdi av fysiske eiendeler fordeles til den eiende konsernenheten som prosentandelen den er tildelt av regnskapsmessig resultat, jf. forslag til § 20-42 tredje ledd bokstav a, jf. modellreglene art. 5.3.6 bokstav a.

Situasjonen hvor enheten med deltakerfastsetting er det øverste morselskapet, er regulert i forslag til ny § 20-42 tredje ledd bokstav b, jf. modellreglene art. 5.3.6 bokstav b. I slike tilfeller fordeles lønnskostnadene og den bokførte verdien av de fysiske eiendelene til enheten i den grad de er inkludert i dets regnskap, og ikke holdt utenfor ved beregningen av justert resultat etter forslag til § 20-60 første ledd, jf. modellreglene art. 7.1.1.

Lønnskostnader og bokført verdi av fysiske eiendeler som ikke er fordelt etter de foregående reglene, gir ikke grunnlag for fradrag, jf. forslag til skatteloven § 20-42 tredje ledd bokstav c, jf. modellreglene art. 5.3.7 bokstav c.

7.4 Trinn (iv) – fastsetting av suppleringskatten for den enkelte jurisdiksjon

Suppleringskatten for den enkelte jurisdiksjon utgjør suppleringskattesatsen multiplisert med det overskytende skattegrunnlaget, fratrukket nasjonal

suppleringskatt og tillagt eventuell etterberegnet suppleringskatt, jf. forslag til skatteloven § 20-42 andre ledd, jf. modellreglene art. 5.2.3.

Dersom jurisdiksjonen har en kvalifisert nasjonal suppleringskatt kommer det betalbare beløpet til fradrag ved beregningen av suppleringskatten. Nasjonal suppleringskatt er nærmere omtalt ovenfor under punkt 5.

Etterberegnet suppleringskatt er regulert i forslag til ny skatteloven § 20-43, jf. modellreglene art. 5.4.

Slik suppleringskatt kan oppstå når den effektive skattesatsen for én eller flere skattleggingsperioder endres etter reglene i sktl. §§ 20-21 sjette ledd, 20-31 syvende ledd og 20-62, eller FSFIN 20-33 første og fjerde ledd.⁸ Den effektive skattesatsens størrelse er én av flere komponenter som bestemmer suppleringskattens størrelse. Endringer i denne kan derfor også gi endringer i suppleringskatten for de relevante foregående skattleggingsperiodene. Resulterer dette i en økning, skal denne økningen behandles som etterberegnet suppleringskatt og fordeles på konsernenhetene i den relevante jurisdiksjonen, jf. forslag til ny § 20-43 første ledd, jf. modellreglene art. 5.4.1. Det skal ikke gjøres endringer i fastsettingen av suppleringskatten for de tidligere årene, eller leveres noen endret informasjonsmelding i denne sammenhengen. Den etterberegnete suppleringskatten belastes istedenfor konsernenhetene i den relevante jurisdiksjonen i den skattleggingsperioden reberegningen skjer. Denne løsningen kan gi utslag som prinsipielt sett er mindre treffende, men ble likevel valgt fordi den er praktisk enklere å gjennomføre.

Når den etterberegnete suppleringskatten tidfestes til det innværende regnskapsåret, selv om den knytter seg til reberegninger for tidligere år, kan det oppstå

⁸ Dette tilsvarer modellregelbestemmelsene som i kommentarene til modellreglene omtales som «ETR Adjustment Articles».

tilfeller hvor det ikke er noe samlet overskudd for den relevante jurisdiksjonen i det inneværende regnskapsåret. Modellreglene art. 5.2.5 og 5.2.4, som foreslått gjennomført i § 20-41 tredje og fjerde ledd, styrer fordelingen av suppleringskatten, herunder den etterberegnete suppleringskatten, i slike tilfeller. Modellreglene art. 5.4.2, jf. forslag til ny skatteloven § 20-43 andre ledd, sikrer deretter at konsernheter som får etterberegnet suppleringskatt fordelt til seg i slike tilfeller også får oppjustert sitt resultat etter § 20-15 andre ledd. Dette sikrer at suppleringskatten som skal betales kan fordeles til morselskaper etter skatteinkluderingsregelen.

Modellreglene art. 5.4.3, jf. forslag til ny skatteloven § 20-43 tredje ledd, regulerer situasjonen hvor etterberegnet suppleringskatt oppstår på grunn av særregelen i modellreglene art. 4.1.5, jf. forslag til ny § 20-30 femte ledd, dvs. i situasjoner hvor det ikke er noe samlet overskudd i en jurisdiksjon i skatleggingsperioden, og en konsernheter har en utsatt skattefordel som skyldes en permanent forskjell som har oppstått i samme periode. Slike fordeler som oppstår på grunn av permanente forskjeller nøytraliseres ved at det belastes etterberegnet suppleringskatt i samme skatleggingsperiode. Mens § 20-30 femte ledd fastslår at det skal betales etterberegnet suppleringskatt i slike tilfeller, fastslår § 20-43 tredje ledd hvilke konsernheter denne skal fordeles til. Dette er konsernheter med justerte skatter som er negative og mindre enn enhetens resultat multiplisert med minimumsskattesatsen. Beløpet (den etterberegnete suppleringskatten) som ilegges den enkelte konsernheter beregnes ved å først multiplisere den enkelte konsernhets justerte resultat med minimumsskattesatsen (0,15), og deretter trekke fra justerte skatter.

§ 20-43 tredje ledd fastslår også at konsernheter som ilegges etterberegnet suppleringskatt etter denne bestemmelsen, skal anses for å ha justert overskudd (et positivt resultat) etter § 20-15 andre ledd som tilsvarer den ilagte suppleringskatten. Som tilsvarende regel i § 20-43 andre ledd, er dette nødvendig for å fastsette fordelingen av suppleringskatt hos morselskapene. Departementet bemerker at konsernheter kan få økt sitt overskudd etter § 20-15 andre ledd både etter § 20-43 andre og tredje

ledd. I så fall skal andre og tredje ledd anvendes uavhengig av hverandre, slik at overskuddet etter § 20-15 utgjør summen av overskuddet som er konstruert under de to bestemmelsene.

Til slutt fastslår forslag til ny skatteloven § 20-43 fjerde ledd, jf. modellreglene art. 5.4.4, at konsernheter som ilegges etterberegnet suppleringskatt etter første til tredje ledd, skal anses som underbeskattede konsernheter etter reglene i §§ 20-10 til 20-15. Dette er nødvendig for at suppleringskattereglene skal fungere korrekt, siden det ikke er gitt at den relevante jurisdiksjonen er en lavskattejurisdiksjon i den *inneværende* skattleggingsperioden, siden etterberegnet suppleringskatt knytter seg til *tidligere* skattleggingsperioder.

Når alle disse beregningene er gjennomført, vil man ha beregnet suppleringskatten for *den enkelte jurisdiksjonen*. Det neste, og siste trinnet, er å fordele denne til *den enkelte konsernheten*, slik at denne kan fordeles til mor etter skatteinkluderingsregelen.

7.5 Trinn (v) – fastsetting av suppleringskatt for den enkelte konsernheten

Fordelingen av den samlede suppleringskatten til den enkelte konsernheten, er regulert i forslag til ny skatteloven § 20-41 tredje ledd, jf. modellreglene art. 5.2.4. Det følger av denne bestemmelsen at suppleringskatt kun skal fordeles til konsernheter med justert overskudd. Konsernheter med et justert underskudd i skattleggingsperioden, ilegges ikke suppleringskatt.

Med unntak for suppleringskatt ilagt etter § 20-43 tredje ledd, jf. over, settes den enkelte konsernhets suppleringskatt til konsernets samlede suppleringskatt for jurisdiksjonen (som beregnet etter metoden og reglene redegjort for like over), multiplisert med konsernhetens forholdsmessige andel av alt justert overskudd i jurisdiksjonen.

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 i regnskapsåret.

Fordi en eventuell etterberegnet suppleringskatt i utgangspunktet allerede er medregnet i den samlede suppleringskatten for jurisdiksjonen, jf. § 20-41 andre ledd, vil denne inngå ved beregningen av suppleringskatten for den enkelte konsernenhet som fordeles etter tredje ledd. Dersom det ikke er noe samlet overskudd i jurisdiksjonen i inneværende regnskapsår, skal fordelingen gjøres på samme måte, men på grunnlag av overskuddene konsernenhetene hadde i skatleggingsperiodene som reberegningen etter § 20-43 første ledd gjelder. Dersom etterberegnet suppleringskatt er oppstått etter regelen i § 20-30 femte ledd, jf. § 20-43 tredje ledd, kommer denne i tillegg, og allokteres direkte til den relevante konsernenheten.

7.6 Unntak for bagatellmessig inntekt og overskudd

Forslag til ny sktl. § 20-44 med tilhørende forskriftsbestemmelser, jf. modellreglene art. 5.5, åpner for at suppleringskatten kan settes til null i jurisdiksjoner hvor konsernet har en samlet gjennomsnittlig inntekt og et gjennomsnittlig samlet overskudd som relativt sett er bagatellmessig. Dette sikrer at berørte konserner ikke trenger å bruke ressurser på å beregne suppleringskatt i jurisdiksjoner hvor skatten uansett ville blitt relativt lav.

Unntaket gjelder når et konserns gjennomsnittlige, totale inntekt i en jurisdiksjon er mindre enn 10 millioner euro, og gjennomsnittlig samlet overskudd er mindre enn én million euro, jf. forslag til ny skatteloven § 20-44 første ledd. Dette er terskelbeløper, og ikke et bunnfradrag. Total inntekt utgjør i denne sammenhengen summen av inntekten til alle konsernenhetene i jurisdiksjonen som lagt til grunn i det konsoliderte konsernregnskapet, justert i samsvar med reglene i §§ 20-20 til 20-24, så langt disse reglene passer. Det samlede overskuddet for jurisdiksjonen utgjør summen av

konsernenhetenes justerte resultater, jf. forslag til ny FSFIN § 20-44-1 første ledd siste punktum, jf. modellreglene 5.5.3 bokstav b. Dette er i praksis samme størrelse som etter § 20-40 andre ledd, selv om modellreglene formulerer den noe annerledes.

Gjennomsnittet av disse størrelsene beregnes i utgangspunktet basert på det inneværende og de to foregåenderegnskapsårene, jf. forslag til § 20-44 første ledd siste punktum, jf. modellreglene art. 5.5.2. Regnskapsår hvor ingen av konsernenhetene i jurisdiksjonen hadde inntekt eller justert underskudd, holdes utenfor gjennomsnittsberegningen, jf. FSFIN § 20-44-1 andre ledd. Dette gjelder naturligvis også for regnskapsår hvor det ikke var noen konsernheter i jurisdiksjonen.

I noen tilfeller kan det hende at et av regnskapsårene som inngår i gjennomsnittsberegningen, er kortere enn de andre. For å hindre utilsiktede skjevheter i beregningen i slike tilfeller, er det i kommentarene⁹ lagt til grunn at de relevante størrelsene som inngår i beregningen skal justeres forholdsmessig til å samsvare med en tolv månedersperiode. Departementet forslår å presisere dette i FSFIN § 20-44-1 tredje ledd.

I likhet med den effektive skattesatsen og suppleringskatt, kan inntekt og resultat for en jurisdiksjon for en tidligere skattleggingsperiode endres senere etter enkelte bestemmelser. Slike endringer kan medføre at inntekts- og resultatterskelen i § 20-44 første ledd ikke lenger er oppfylt for et tidligere regnskapsår. Dersom en bestemmelse f.eks. øker en konsernenhets inntekt for et tidligere regnskapsår, kan dette gjøre at den gjennomsnittlige totale inntekten for jurisdiksjonen øker, slik at den øvre terskelen i § 20-44 første ledd bokstav a blir overskredet for ett eller flere tidligere regnskapsår.

Modellreglene legger opp til at etterfølgende *reduksjoner* av inntekt/resultat ikke medfører at unntaket får anvendelse for en jurisdiksjon bakover i tid. Etterfølgende

⁹ Jf. kommentarene s. 131, nr. 86.

økninger som gjør at inntektstersklene blir overskredet for tidligere regnskapsår hvor unntaket først kom til anvendelse, innebærer derimot at unntaket faller bort for de tidligere regnskapsårene. I slike situasjoner må den rapporterende konsernenheten innberette nødvendig ny informasjon i informasjonsmeldingen for den relevante jurisdiksjonen. Det er med andre ord kun i situasjoner hvor det er til skattyters ugunst at unntakets anvendelse endres bakover i tid. Dette følger ikke eksplisitt av modellreglene, men er lagt til grunn i kommentarene.¹⁰ Departementet foreslår å presisere dette i FSFIN § 20-44-1 fjerde ledd.

Beregningen av total inntekt og samlet overskudd skjer som nevnt etter prinsippene i sktl. §§ 20-20 til 20-24, og dermed også basert på det konsoliderte konsernregnskapet. Det er ikke gitt særregler for situasjoner hvor konsernenheter forlater eller blir del av konsernet. Dette innebærer at hvor en konsernenhet forlater konsernet, vil dennes inntekt og resultat inntil avhendelsen, også for de foregående årene, telle med i gjennomsnittsberegningen fremover. Hvor en konsernenhet blir del av et flernasjonalt konsern, vil dennes inntekt og resultat i perioden før innlemmelsen derimot ikke telle med ved gjennomsnittsberegningen.

Statsløse konsernenheter og investeringsenheter faller utenfor unntaksregelen, jf. forslag til ny skatteloven § 20-45 andre ledd, jf. modellreglene art. 5.5.3. Årsaken er at begrunnelsen for unntaksregelen ikke treffer slike enheter. Slike enheters inntekt og resultat holdes naturlig nok derfor også utenfor ved beregningene av om unntaket kommer til anvendelse for jurisdiksjonen etter første ledd.

7.7 Særregler for minoritetseide konsernenheter

Forslaget til ny § 20-45 i skatteloven med tilhørende forskriftsbestemmelser, jf. modellreglene art. 5.6, gir særregler for minoritetseide konsernenheter. Det vil si konsernheter hvor det øverste morselskapet har 30 prosent eller mindre av eierinteressen.

¹⁰ Jf. kommentarene s. 132-133, nr. 92-93.

Kjernen i reglene om beregning av suppleringskatt, er at man først ser alle konsernheter i en jurisdiksjon under ett, og finner total suppleringskatt for jurisdiksjonen. Suppleringskatten fordeles deretter til den enkelte konsernheter. Denne regelen fraviker dette ved å oppstille særskilte regler for konsernheter hvor det øverste morselskapets eierinteresse er maksimalt 30 prosent, men hvor morselskapet likevel har kontroll. For disse konsernheterene skal det gjennomføres en egen, separat beregning av suppleringskatten. Begrunnelsen for særregelen er at en samlet suppleringskattberegning i særlig grad kan resultere i suppleringskatt som i realiteten blir belastet morselskaper som ikke er ment å bære den etter suppleringskattereglenes formål.

Både forslag til ny skatteloven § 20-45 første og andre ledd, jf. modellreglene art. 5.6.1 og 5.6.2, bygger på at beregningen av effektiv skattesats og suppleringskatt for konsernheterene som omfattes skal gjøres isolert og uavhengig av resten av konsernet. Videre skal de aktuelle konsernheterenes justerte skatter og justerte resultat holdes utenfor ved beregningen av konsernets effektive skattesats eller samlede overskudd for jurisdiksjonen. Forskjellen er at de regulerer noe ulike situasjoner.

Forslag til ny § 20-45 første ledd, jf. modellreglene art. 5.6.1, regulerer situasjonen hvor det eksisterer et såkalt *minoritetseid underkonsern*. Dette begrepet er legaldefinert i modellreglene art. 10.1. Definisjonen er kompleks, og hviler på flere underdefinisjoner som til sammen er nødvendige for å avgjøre om det foreligger et minoritetseid underkonsern. Disse definisjonene er tatt inn i forslag til FSFIN ny § 20-45-1.

Starter man på bunnen i selskapsstrukturen, er en *minoritetseid konsernheter* en konsernheter hvor det øverste morselskapet direkte eller indirekte holder 30 prosent eller mindre av eierinteressen. Slike minoritetseide konsernheter som direkte eller indirekte kontrollerer en annen minoritetseid konsernheter, anses som et minoritetseid morselskap (så lenge mor ikke er under en annen minoritetseid konsernheters

kontroll). Når det foreligger et minoritetseid morselskap med kontroll over andre minoritetseide konsernenheter, utgjør disse sammen et minoritetseid underkonsern.

Definisjonene her hviler også på to andre begreper i modellreglene art. 10.1: Kontroll og eierinteresse. Disse begrepene brukes flere steder. For oversiktens skyld foreslår departementet også å innta disse definisjonene i FSFIN § 20-45-1. Som en eierinteresse regnes dermed her, som ellers, enhver egenkapitalinteresse som gir rett til overskuddet/kapitalen fra en enhet (herunder et fast driftssted). Kontroll foreligger når noen har en eierinteresse i en enhet som gir plikt til å konsolidere enhetens eiendeler, forpliktelser, inntekter, utgifter og kontantstrømmer linje-for-linje etter et akseptert regnskapsspråk, eller hvor vedkommende ville hatt en slik plikt dersom de utarbeidet konsernregnskap.

Forslag til ny § 20-45 andre ledd, jf. modellreglene art. 5.6.2, regulerer situasjonen for minoritetseide konsernenheter som ikke er del av et minoritetseid underkonsern. Bestemmelsen gjelder ikke for minoritetseide konsernenheter som anses som investeringsenheter. Mens man for de minoritetseide underkonsernene beregner effektiv skattesats og suppleringskatt for jurisdiksjonen for det samlede underkonsernet, gjøres denne beregningen for den enkelte konsernenheten alene når det foreligger en «frittstående» minoritetseid konsernenhet.

Særreglene i både § 20-45 første og andre ledd er begrenset til beregning av effektiv skattesats og suppleringskatt i den enkelte jurisdiksjon. Andre elementer i suppleringskattereglene påvirkes dermed ikke.

7.8 Forenklet beregning

I forslaget til ny § 20-46 er det foreslått en regel om forenklet beregning. I modellreglene er dette omtalt som Safe Harbour. Regelen innebærer at suppleringskatten settes til null i en jurisdiksjon dersom konsernenhetene i jurisdiksjonen oppfyller vilkårene oppstilt etter en forenklet beregning. Formålet med

slike forenklete beregninger er å redusere konsernenes etterlevingskostnader, og de administrative byrdene for skattemyndighetene. Reglene gir en valgadgang, og valget gjøres av den rapporterende konsernenheten for ett regnskapsår.

Det er ikke gitt regler om mulige former for forenklet beregning i modellreglene. I kommentarene til modellreglene er det forutsatt at det vil bli arbeidet videre med å utforme» ulike former for forenklete beregninger. Inclusive Framework ble i desember 2022 enige om utformingen av midlertidige forenklete beregninger som skal gjelde de første årene suppleringskattereglene har virkning. Disse fremgår av rapporten «Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)».

Regler om forenklete beregninger i innføringsperioden er tatt inn i forslaget til forskrifter § 20-46. Etter disse reglene kan et konsern velge å benytte tall de allerede rapporterer i sin land-for-land-rapport for å avgjøre om de omfattes av unntaket for bagatellmessig inntekt og overskudd, jf. forslaget til skatteloven ny § 20-44. Videre kan konsern også velge å bruke tall fra land-for-land-rapporten til beregning av effektive skattesatser. Hvis den effektive skattesatsen etter en slik forenklet beregning er høyere enn 15 prosent for regnskapsårene som begynner i 2023 og 2024, 16 prosent for regnskapsår som begynner i 2025 og 17 prosent for regnskapsår som begynner i 2026, skal suppleringskatten settes til null. Det samme gjelder hvis konsernets resultat i en jurisdiksjon ifølge dets land-for-land-rapportering er lik eller lavere enn det substansbaserte inntektsfradraget beregnet etter § 20-40. Det er ikke enhver land-for-land-rapport som kan benyttes. Det må være en kvalifisert land-for-land rapport, som innebærer at den må være utarbeidet basert på et kvalifisert regnskap slik dette er definert i utkastet til forskrift.

Dersom konsernet ikke oppfyller vilkårene etter de forenklete beregningene, må det gjennomføres en fullstendig beregning av effektiv skattesats og suppleringskatt. Tall fra land-for-land-rapporteringen benyttes således ikke som grunnlag for å beregne suppleringskatt.

For å kunne benytte reglene om forenklet beregning i innføringsperioden, må konsernet velge forenklet beregning første regnskapsåret det omfattes av suppleringsskattereglene i jurisdiksjonen. Hvis konsernet ikke benyttet forenklet beregning det første året, vil de heller ikke kunne velge dette senere år. På samme måte vil de ikke kunne velge forenklet beregning senere år, hvis de ikke benyttet forenklet beregning det foregående året.

Innføringsperioden omfatter regnskapsår som begynner før 1. januar 2027 og som avsluttes før 1. juli 2028.

8 SÆRREGLER FOR OMORGANISERINGER OG HOLDINGSTRUKTURER

Modellreglene kapittel 6 gir enkelte særregler for selskapsrettslige omorganiseringer, samt særskilte regler for enkelte holdingstrukturer. Modellreglene kapittel 6 gir også særregler for beregning av omsetningsterskelen på 750 millioner euro (som er bestemmende for hvilke konserner som omfattes av regelverket) i tilfeller hvor konserner slås sammen eller deles. Sistnevnte regler er foreslått gjennomført i FSFIN §§ 20-1-1 og 20-1-2, jf. omtale ovenfor under pkt. 4.2.

8.1 Konsernheter som blir del av eller forlater et flernasjonalt konsern

Utgangspunktet for suppleringsskattereglene er konserner som består av de samme konsernheterne hele regnskapsåret. I praksis vil det i mange tilfeller skje endringer ved at konsernheter trer inn i eller forlater et konsern i løpet av regnskapsåret. Modellreglene art. 6.2, jf. forslag til ny skatteloven § 20-50, tilpasser regelverket til slike situasjoner.

Inngangsvilkårene til bestemmelsen er gitt i § 20-50 første ledd, som fastslår at paragrafen gjelder for konsernheter som blir del av eller forlater et konsern i løpet av et regnskapsår. Bestemmelsen omtaler slike konsernheter som «målselskaper», og året hvor konsernheten overdras som «transaksjonsåret». De etterfølgende leddene har som formål å sikre god sammenheng mellom behandlingen av transaksjonen og

dens konsekvenser både i konsernet konsernenheten forlater, og konsernet den blir del av. I § 20-50 siste ledd, jf. modellreglene art. 6.2.2, er det gitt en særregel som innebærer at overdragelse av eierskapet til en konsernenhet som sådan i noen tilfeller skal anses som en overdragelse av eiendelene og gjelden til konsernenheten (i selskapet).

Det følger av § 20-50 andre ledd, jf. modellreglene art. 6.2.1 bokstav a, at målselskapet (konsernenheten som er overdratt) skal anses som en konsernenhet i både det overdragende og overtakende konsernet i transaksjonsåret. Dette er i tråd med den regnskapsmessige behandlingen av situasjonen. Hvert konsern vil normalt ha inkludert en viss andel av konsernenhetens eiendeler, gjeld, inntekter, kostnader mv. i det øverste morselskapets konsernregnskap. Første ledd presiserer dermed i praksis at alle konsernene for suppleringskatteformål skal medregne sin regnskapsførte andel av konsernenhetens inntekter, kostnader mv. i regnskapsåret, selv om konsernenheten har skiftet konserntilhørighet i løpet av året. Videre presiseres det at hvert konsern kun skal medregne målselskapets regnskapsmessige resultat som er medregnet i det øverste morselskapets konsernregnskap.

Etter tredje ledd, jf. modellreglene art. 6.2.1 bokstav c, skal målselskapet, både i transaksjonsåret og etterfølgende år, legge til grunn den historiske, bokførte verdien av sine eiendeler og gjeld ved beregningen av sitt justerte resultat og sine justerte omfattede skatter. I praksis innebærer dette at konsernet konsernenheten inngår i, skal se bort fra endringer i balanseført verdi i forbindelse med overdragelsen, og videreføre de eksisterende grunnlagene med kontinuitet.

Bestemmelsens fjerde og femte ledd, jf. modellreglene art. 6.2.1 bokstav d og e, sikrer at grunnlagene for det substansbaserte inntektsfradraget, jf. forslag til ny skatteloven § 20-42, reflekterer eierforholdene på det tidspunktet utgiftene og kostnadene ble pådratt, og hindrer doble fradrag. Mens femte ledd fastslår at lønnskostnader etter § 20-42 skal justeres slik at de kun omfatter lønnskostnader som er reflektert i det øverste

morselskapets konsernregnskap, fastslår sjette ledd at verdien av de fysiske eiendelene skal nedjusteres forholdsmessig basert på hvor stor del av regnskapsåret konsernenheten har inngått i konsernet.

Sjette og syvende ledd, jf. modellreglene art. 6.2.1 bokstav f og g, regulerer momenter knyttet til utsatte skattefordeler og -forpliktelser. Sjette ledd fastslår at konsernet som overtar en konsernenhet i regnskapsåret, skal medregne enhetens utsatte skattefordeler og -forpliktelser i den grad det også ville gjort dette når de oppstod, om konsernenheten inngikk i det samme konsernet på det tidspunktet. Merk at dette likevel ikke gjelder den utsatte skattefordelen som nevnt i FSFIN § 20-31-1. Syvende ledd skal sikre at det overdragende konsernet skal slippe å tilbakeføre utsatte skatteforpliktelser som ikke reverseres innen femårsperioden i skatteloven § 20-31 syvende ledd.

Åttende ledd, jf. modellreglene art. 6.2.1 bokstav h, presiserer at et målselskap som har eierinteresser i en underbeskattet konsernenhet, skal anvende skatteinkluderingsregelen separat for hvert konsern, dvs. at andelen av målselskapets suppleringskatt for underbeskattede enheter beregnes separat for hver konserntilhørighet som har eksistert i løpet av regnskapsåret. Dette innebærer også at det må vurderes om konsernenheten er underbeskattet under hver konsernstruktur – f.eks. kan ett konsern som målselskapet først er del av, ha andre konsernenheter i en jurisdiksjon som skattlegges relativt sett høyt, og dermed får en beregnet effektiv skattesats for jurisdiksjonen som overstiger 15 prosent. Et annet konsern som målselskapet senere blir en del av, kan derimot få en beregnet skattesats som er lavere enn 15 prosent for samme jurisdiksjon. Det samme målselskapet kan dermed få ulike resultater under skatteinkluderingsreglene avhengig av hvilken konserntilhørighet det er snakk om.

Niende ledd, jf. modellreglene art. 6.2.2, fastslår at overtakelse/avhendelse av kontrollen over en konsernenhet i noen tilfeller skal behandles som om målselskapet

hadde solgt sine underliggende eiendeler og forpliktelser. Sagt med andre ord: At visse overdragelser av selskapsandeler skal behandles som innmatsalg under suppleringskattereglene. Formålet med bestemmelsen er å sikre likebehandling av innmatsalg, uavhengig av hvilken formell form overdragelsen har. Bestemmelsen kommer til anvendelse når overdragelsen av eierandeler innebærer at kontroll over konsernenheten overføres, og konsernenhetens jurisdiksjon behandler transaksjonen som en overdragelse av enhetens underliggende eiendeler og forpliktelser, og ilegger skatt (som anses som en omfattet skatt) på gevinsten eller tapet. Denne skatten må beregnes basert på differansen mellom den skattemessige verdien av eiendelene og gjelden, og deres virkelige verdi eller det faktiske vederlaget for den kontrollerende andelen av konsernenheten.

Når niende ledd kommer til anvendelse, blir gevinsten eller tapet til selger av andelene i målselskapet holdt utenfor ved beregningen av fritatt egenkapitalgevinst eller -tap, jf. § 20-21 første ledd bokstav c, i selgers jurisdiksjon. Målselskapet anses for å ha gjennomført en transaksjon som regulert i § 20-51, jf. omtale i 8.2 under. Det vil si at målselskapet anses for å ha solgt eiendeler og forpliktelser til konsernet, i bytte mot vederlaget selger har fått.

8.2 Overføringer av eiendeler og forpliktelser

Skatteloven § 20-51, jf. modellreglene art. 6.3, regulerer inntekstberegning og bokføring hvor eiendeler og forpliktelser overføres, både ved enkeltvis overføring og som ledd i en omorganisering. Noe forenklet sagt, regulerer denne bestemmelsen overføring av innmat i en konsernenhet, mens bestemmelsen i § 20-50 regulerer situasjoner hvor selve enheten overdras.

Bestemmelsens første ledd, jf. modellreglene art. 6.3.1, regulerer frittstående overføringer *som ikke* er del av en omorganisering. Behandlingen av slike overføringer skal baseres på den regnskapsmessige behandlingen av transaksjonen både for konsernenheter som overdrar og overtar eiendeler/gjeld. Bestemmelsen fastslår at den

overdragende konsernenheten skal medregne gevinsten eller tapet ved transaksjonen ved beregningen av sitt justerte resultat. Den overtakende konsernenheten skal, ved beregningen av sitt justerte resultat, legge til grunn den bokførte verdien av eiendelene/forpliktelsene som bestemmes av regnskapsspråket brukt i det øverste morselskapets konsernregnskap.

Bestemmelsens andre ledd, jf. modellreglene art. 6.3.2, regulerer overføringer av eiendeler og forpliktelser når disse er ledd i en omorganisering. Begrepet omorganisering i denne sammenheng er definert i forslag til ny FSFIN § 20-51-1, i samsvar med tilsvarende definisjon i modellreglene art. 10.1. Ved slike overføringer er suppleringskattereglene tilpasset kontinuitetsbehandlingen som ligger til grunn for den skattemessige behandlingen av omorganiseringer i de fleste lands internrett. Bestemmelsen fastslår at den overdragende konsernenheten ikke skal medregne noen gevinst eller tap fra transaksjonen ved beregningen av justert resultat, mens den overtakende konsernenheten skal videreføre den overdragende konsernenhetens bokførte verdi.

Bestemmelsens tredje ledd, jf. modellreglene art. 6.3.3, regulerer situasjoner hvor en omorganisering fører til inntektsføring av en ikke kvalifiserende gevinst eller tap etter internretten i den overdragende konsernenhetens jurisdiksjon. I så fall skal den overdragende konsernenheten medregne gevinst/tap ved beregningen av justert resultat etter suppleringskattereglene. Beløpet som medregnes skal tilsvare den ikke-kvalifiserende gevinsten/tapet, og utgjør dermed det minste beløpet av hhv. gevinsten/tapet som inntektsføres (eller fradragsføres) for skatteformål i den overdragende konsernenhetens jurisdiksjon og gevinsten/tapet den regnskapsfører.

Den overtakende konsernenheten skal opp- eller nedjustere bokført verdi av de overførte eiendelene og forpliktelsene for å reflektere den ikke-kvalifiserende gevinsten/tapet. Slike opp- eller nedjusteringer skal ved denne beregningen fordeles mellom eiendelene og forpliktelsene i samsvar med internretten i den overtakende

konsernenhetens jurisdiksjon. Størrelsen på justeringen kan imidlertid ikke overstige den ikke-kvalifiserende gevinsten/tapet for suppleringskatteformål.

Bestemmelsens fjerde ledd, jf. modellreglene art. 6.3.4, åpner for at konsernenheter som på grunn av ulike hendelser får adgang eller plikt til å justere sine skattemessige verdier etter internretten i en jurisdiksjon, kan velge å gjøre tilsvarende justeringer av bokført verdi under suppleringskattereglene (med mindre justeringen skyldes ordinære salg eller internprisingsjusteringer). Valget tas av rapporterende konsernenhet. Konsekvensen av et slikt valg, er at konsernenhetene som er påvirket av internrettslige justeringer skal gjøre tilpasningene som nevnt i fjerde ledd bokstav a og b. Dette innebærer i hovedtrekk at konsernenheten skal ta med eventuell gevinst eller tap som følge av den internrettslige justeringen i sitt justerte resultat etter suppleringskattereglene, og legge til grunn verdien eiendelene/forpliktelsene hadde umiddelbart etter den utløsende hendelsen, ved beregningen av justert resultat for de påfølgende regnskapsårene.

Gevinsten/tapet som også skal inntektsføres for suppleringskatteformål etter bokstav a, kan medregnes enten i sin helhet det regnskapsåret den utløsende hendelsen skjer, eller fordelt over en femårsperiode. Hvis en konsernenhet i slike tilfeller forlater det flernasjonale konsernet før utløpet av femårsperioden, skal det resterende beløpet i sin helhet medregnes dette året, jf. presisering i FSFIN § 20-51-3.

8.3 Felleskontrollert virksomhet (Joint Ventures)

Forslag til ny skatteloven § 20-52, jf. modellreglene art. 6.4.1, regulerer suppleringskattereglenes virkning for såkalte joint ventures, her oversatt til felleskontrollert virksomhet. Slike foretak vil ikke være kontrollert av bare én annen juridisk person. Dette betyr at slike foretak ikke vil konsolideres linje for linje i eiernes konsoliderte regnskaper, og dermed vil fellesforetak heller aldri kvalifisere som konsernenheter i tråd med definisjonen i FSFIN § 20-1-3. Modellreglene art. 6.4 skal

sikre at fellesforetak faller innenfor suppleringskattereglenes virkeområde til tross for dette.

Modellreglene art. 6.4.1 hviler på to definisjoner – felleskontrollert virksomhet og felleskontrollert virksomhets underenheter, som sammen utgjør et felleskontrollert konsern. Disse definisjonene er nærmere utpenslet i modellreglene art. 10.1, og departementet foreslår å innta dem i ny FSFIN § 20-52-1. Som en felleskontrollert virksomhet regnes en enhet hvor det øverste morselskapet har (direkte eller indirekte) minst 50 prosent av eierinteressene, og hvis resultater regnskapsføres etter egenkapitalmetoden i øverste morselskaps konsernregnskap. Denne definisjonen avviker fra hva som normalt anses som en felleskontrollert virksomhet regnskapsmessig. Definisjonsbestemmelsen i FSFIN § 20-52-1 utpensler dette videre, og regulerer blant annet forholdet til unntatte enheter etter skatteloven § 20-2.

Forslag til ny skatteloven § 20-52 andre ledd tilsvarer modellreglene art. 6.4.1 bokstav a. Den fastslår i praksis at det skal beregnes suppleringskatt for felleskontrollert virksomhet og dens underenheter som om de var ordinære konsernenheter. Beregningen skal imidlertid skje som om disse utgjør et eget, separat konsern, med den felleskontrollerte virksomheten som øverste morselskap. Dette betyr for eksempel at det skal beregnes en egen effektiv skattesats for disse etter skatteloven § 20-40. Bestemmelsen i § 20-52 er likevel begrenset til beregning av suppleringskatt for fellesforetaket og dets underenheter. Selve suppleringskatten skal fordeles videre oppover i konsernet de er en del av.

Bestemmelsens tredje ledd tilsvarer modellreglene art. 6.4.1 bokstav b, og regulerer hvordan fellesforetakets morselskaper skal anvende skatteinkluderingsregelen (Income Inclusion Rule) for eventuell suppleringskatt som er beregnet for fellesforetaket.

8.4 Sammensluttede konserner

Forslag til ny skatteloven § 20-53 gjelder for såkalte «Multi-Parented MNE Groups», jf. modellreglene art. 6.5. I det norske regelverket er dette foreslått oversatt til sammensluttede konserner, og nærmere definisjoner av dette begrepet er gitt i FSFIN § 20-53-1.

Denne bestemmelsen regulerer tilfeller hvor flere konserner utarbeider konsernregnskaper hvor konsernenes økonomiske stilling fremstilles som om de var en økonomisk enhet. Dette må videre skje på grunn av en dobbelnoteringsavtale (Dual-listed Arrangement) eller en såkalt Stapled Structure-avtale, dvs. at bestemmelsen kun omfatter konserner hvor den enhetlige fremstillingen skyldes ett av disse spesifikke kontraktrettslige grunnlagene. Dette er avtaleformer som etter det departementet kjenner til er relativt ukjente i Norge. For suppleringskattereglenes formål, er de legaldefinerte i FSFIN § 20-53-1 andre og tredje ledd.

Bestemmelsens andre ledd svarer til modellreglene art. 6.5.1 bokstav a. Den fastslår at enheter og konsernenheter i det enkelte konsern skal behandles som om de var medlemmer av ett konsern for suppleringskatteformål. Tredje ledd, som svarer til bokstav c, fastslår at alle enheter (bortsett fra unntatte enheter, jf. skatteloven § 20-2) som er konsolidert linje for linje av det sammensluttede konsernet, skal behandles som en konsernenhet i dette. Det samme gjelder enheter som andre enheter i det sammensluttede konsernet kontrollerer.

Fjerde ledd, som tilsvarende modellreglene art. 6.5.1 bokstav c, fastslår hva som skal anses som det sammensluttede konsernets konsernregnskap. Dette skal være regnskapene som nevnt i FSFIN § 20-53-1 andre og tredje ledd, avhengig av hvilken avtaleform som eksisterer mellom konsernene. Femte ledd, jf. modellreglene art. 6.5.1 bokstav d, presiserer at de øverste morselskapene til konsernene som sammen utgjør det sammensluttede konsernet, også er dettes øverste morselskaper. Dette betyr at det sammensluttede konsernet anses å ha mer enn ett morselskap.

Sjette ledd, jf. modellreglene art. 6.5.1 bokstav e, presiserer at morselskapene i det sammensluttede konsernet skal anvende skatteinkluderingsreglen i samsvar med §§ 20-10 til 20-15 for sin andel av suppleringskatten for underbeskattede enheter.

Bestemmelsens syvende ledd, som tilsvarende modellreglene art. 6.5.1 bokstav g, klargjør at samtlige av de øverste morselskapene skal levere informasjonsmelding for suppleringskatt, med mindre det utpekes én enhet som får ansvaret for dette. Syvende ledd presiserer også at informasjonsmeldingen skal inkludere informasjon om alle konsernene som er del av det sammensluttede konsernet.

9 REGIMER MED SKATTEMESSIG NØYTRALITET MV.

Bestemmelsene i skatteloven ny §§ 20-60 til 20-65 er særregler som gjelder for bestemte situasjoner og skattesystemer. De gjelder tilfeller der det øverste morselskapet i konsernet er en enhet med deltakerfastsetting, forskjellige systemer for utbytteskatt samt investeringsenheter. Flere av bestemmelsene regulerer beregningen av konsernenhetenes justerte resultat og justerte skatt.

Skatteloven ny § 20-60, jf. modellreglene artikkel 7.1, regulerer tilfeller der det øverste morselskapet er en enhet med deltakerfastsetting. Andelseierne i det øverste morselskapet er da ikke konsernenheter. I en slik situasjon skal regnskapsmessig resultat ikke fordeles til andelseierne, men til selskapet selv, jf. § 20-24 femte ledd. Skatten skal imidlertid ikke fordeles til selskapet, ettersom fordeling av skatt kun skjer mellom konsernenheter, jf. FSFIN § 20-32. For enheter med deltakerfastsetting som er øverste morselskap i konsernet, vil beregning av justert resultat og justert skatt etter de generelle reglene dermed ofte resultere i en lav effektiv skattesats.

Bestemmelsen i § 20-60 fastsetter at justert resultat, på visse vilkår, kan reduseres i slike tilfeller. Vilkårene er knyttet til den enkelte andelseieren, og reduksjonen av det øverste morselskapets justerte resultat må vurderes konkret for hver andelseier og foretas pro rata.

Skatteloven § 20-61, jf. modellreglene artikkel 7.2, regulerer tilfeller der det øverste morselskapet er underlagt et regime med fradrag for utbytte. På en lignende måte som under § 20-60, kan øverste morselskap som er underlagt et regime med fradrag for utbytte, på visse vilkår, redusere justert resultat i den utstrekning skatten på overskuddet er dekket av en aksjonær. Vilkårene er i hovedsak like de som gjelder når det øverste morselskapet er en enhet med deltakerfastsetting.

I skatteloven ny § 20-62, jf. modellreglene artikkel 7.3, foreslås en regel for konsern enheter som er underlagt et anerkjent system for skatt ved utdeling. Det vil si et system der enhetens overskudd først blir skattlagt når det deles ut til eierne. Regelen gjelder bare for slike skattesystemer som var innført før 1. juli 2021.

Denne skattleggingen skiller seg fra tilfellene regulert i § 20-60 og § 20-61 ved at den endelige skatten ilegges selskapet, og ikke eierne. Etter § 20-62 kan en rapporterende konsern enhet velge at det skal beregnes en fiksert skatt, som skal tas med ved beregningen av konsern enhetens justerte skatt. Ved et slikt valg skal det etableres en konto, der det fikserte utbyttet føres opp. Når konsern enhetens overskudd faktisk blir utdelt, og skatten dermed ilagt i henhold til det anerkjente systemet for skatt ved utdeling, nedskrives saldoen på kontoen. For så vidt den ilagte skatten er et større beløp enn saldoen, legges det overskytende til justert skatt. Valget er et årlig valg som gjelder for alle konsern enhetene i landet.

Forslag til ny skatteloven § 20-63, jf. modellreglene art. 7.4, gjelder for investeringsenheter og forsikringsinvesteringsenheter som *ikke* er enheter med deltakerfastsetting, og heller ikke den delen av inntekt fra slike som er undergitt et valg etter §§ 20-64 til 20-65, som omtalt under. Bestemmelsen gir regler for hvordan suppleringskatten for slike enheter skal beregnes. Som ledd i det, regulerer bestemmelsen hvordan den effektive skattesatsen, justerte skatter, konsernets andel av enhetens inntekt, beregning av selve suppleringskatten og det substansbaserte

inntektsfradraget. Dette skjer i stor grad etter samme metodikk som ellers, men for investeringsenhetene i jurisdiksjonen isolert sett fra de øvrige konsernenhetene.

Etter forslag til skatteloven ny § 20-64, jf. modellreglene artikkel 7.5, kan konsern velge å behandle investeringsenheter eller forsikringsinvesteringer som skattetransparente enheter dersom eieren medregner gevinst eller tap på eierandelen i henhold til regnskapsføring til virkelig verdi, og skattesatsen ved skattlegging av verdiendringene er minst 15 prosent. Valget gjelder for fem år.

Skatteloven ny § 20-65, jf. modellreglene artikkel 7.6, regulerer tilfeller der en konsernenhet som er skattepliktig for mottatte utdelinger etter skattelovgivningen i hjemlandet, eier en konsernenhet som er en investeringsenhet. Bestemmelsen gir den rapporterende konsernenheten anledning til å velge at de to konsernenhetene skal behandles etter en metode for skattepliktig utdeling.

Valget gjelder for fem år, og forutsetter at det er rimelig å forvente at eieren vil bli skattlagt for utbytte fra investeringsenhet etter en sats som minst tilsvarer minimumsskattesatsen. Metoden innebærer at utdeling som eieren mottar fra investeringsenheten, skal tas med ved beregningen av eierens justerte resultat. Uten et slikt valg ville utdelingen være fritatt fra beregningen av justert resultat etter skatteloven ny § 20-21 bokstav b, jf. punkt 6.1.3.1 ovenfor. I tillegg skal eieren ved beregningen av justert resultat og justert skatt, legge til den skatten som investeringsenheten har betalt og som eieren etter intern skattelovgivning kan trekke fra ved beregningen av skatt på utdeling fra investeringsenheten.

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

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

10 ADMINISTRATIV GJENNOMFØRING AV BESKATNING

10.1 Innledning og bakgrunn

Modellreglene og kommentarene har få bestemmelser om forvaltningsprosessen knyttet til suppleringskatt, og lar denne i stor grad være opp til nasjonale forvaltningsregler. Modellreglene inneholder likevel bestemmelser i art. 8.1 om plikt til å gi opplysninger som er nødvendig for å beregne suppleringskatten, opplysningsplikts innhold, hvordan opplysningene skal gis, frister for levering av opplysningene og hvem som skal levere opplysningene. Etter modellreglene skal disse opplysningene gis i form av å levere GloBE Information Return, som i høringsnotatet og i utkastet til lov- og forskriftsbestemmelser omtales som informasjonsmelding for suppleringskatt. Det er nødvendig å innta disse reglene i skatteforvaltningsloven. Departementets forslag nedenfor følger opp de administrative bestemmelsene i modellregelverket. Hvor modellreglene ikke gir føringer, må de enkelte jurisdiksjoners myndigheter regulere de øvrige forvaltningsrettslige sidene som lovforslagene gjennomgått foran vil innebære.

Vurderingene og forslagene nedenfor bygger på sentrale trekk ved suppleringskattereglene. Disse skiller seg fra nåværende selskapsbeskatningsregler på flere måter. Som det fremgår av forslagene ovenfor skal beregninger og vurderinger gjøres både på konsernnivå, på konsernenhetsnivå og per jurisdiksjon (aggregerte tall fra konsernenhetene i en jurisdiksjon).

Skattleggingsperioden for suppleringskatt er knyttet til regnskapsåret det øverste morselskapet i konsernet benytter ved utarbeidelse av konsernregnskapet, og ikke de enkelte konsernenheters regnskapsår eller skattleggingsperioder.

Et annet sentralt kjennetegn ved suppleringskatten, er at den skattepliktige skal fastsette både grunnlaget for skatteplikten og selve skattebeløpet.

Arbeid pågår i Inclusive Framework for å bli enige om hvilke opplysninger som skal gis i informasjonsmeldingen for suppleringskatt, og i hvilket format. At formatet standardiseres, vil bidra til å lette byrden for konsernene ved at de kan benytte samme format for jurisdiksjoner hvor de plikter å gi opplysninger. Opplysningsplikten omfatter alle konsernenhetene i konsernet. Opplysningsplikten påhviler i utgangspunktet alle norske konsernenheter i konsern omfattet av forslaget til skatteloven ny § 20-1, men det er på visse vilkår adgang til å avtale at en norsk konsernenhet leverer på vegne av flere. Videre er det adgang for norske konsernenheter til å oppfylle sin opplysningsplikt ved at enten det øverste morselskapet i konsernet eller en rapporterende konsernenhet har gitt opplysningene i en informasjonsmelding til jurisdiksjonen hvor det er hjemmehørende, forutsatt at denne jurisdiksjonen har en virksom avtale om automatisk informasjonsutveksling av informasjonsmeldinger for suppleringskatt med Norge. Det er forventet at mange konsern vil benytte seg av denne adgangen. Det er ikke endelig avklart i hvilken valuta beløp i informasjonsmeldingen skal rapporteres, men i utkastet til GloBE Information Return per mai 2023, fremgår det at beløp oppgis i den funksjonelle valutaen som er benyttet av det øverste morselskapet ved utarbeidelse av konsernregnskapet. For konserner hvor øverste morselskap er lokalisert i utlandet, vil beregningene og opplysningene normalt være i en annen valuta enn norske kroner. Skattekrav som skal tas til beskatning i Norge må likevel fastsettes og gjøres opp i norske kroner. Departementet ser behov for at norske konsernenheter som blir suppleringskattpliktige leverer skattemelding med opplysninger om suppleringskatt som skal betales til Norge.

10.2 Nærmere om forslaget

10.2.1 Virkeområde for skatteforvaltningsloven

Skatteforvaltningsloven (sktfvl.) gjelder for fastsetting av alle skatter og avgifter på skattemyndighetenes forvaltningsområde, jf. sktfvl. § 1-1. Det fremgår av § 1-1 bokstav a at loven gjelder for fastsetting av skatt på formue og inntekt, tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23 (formues- og inntektsskatt).

Suppleringskatt foreslås regulert i et eget kapittel i skatteloven, og vil naturlig karakteriseres som formues- og inntektsskatt i skatteforvaltningsloven på samme måte som for eksempel tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven. Det foreslås derfor å utvide skatteforvaltningslovens virkeområde i § 1-1 bokstav a til også å omfatte suppleringskatt.

Det innebærer blant annet at skattekontoret, Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda og sekretariatet for Skatteklagenemnda er myndigheter for suppleringskatt, jf. sktfvl. § 2-1 som bestemmer at disse myndighetene er skattemyndighet for «formues- og inntektsskatt».

Det vises til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 1-1 bokstav a.

10.2.2 Opplysningsplikt

Skatteforvaltningsloven kapittel 8 regulerer omfanget av den skattepliktiges uoppfordrede opplysningsplikt til skattemyndighetene. Den skattepliktige oppfyller sin opplysningsplikt ved levering av skattemelding for den aktuelle skattearten i den form og den tid skattemyndighetene fastsetter i forskrift.

Etter skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd har selskap eller innretning plikt til å levere skattemelding om den skattepliktiges formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel

9. Skattemeldingen for aksjeselskap med alle vedlegg skal leveres elektronisk innen 31. mai etter inntektsåret.

Modellreglene har bestemmelser om konsernenheter i konserner omfattet av reglene sin plikt til å levere en standardisert informasjonsmelding med alle opplysninger som er nødvendig for å beregne all suppleringskatt som konsernets enheter skal betale.

Informasjonsmeldingens formål er å gi de enkelte jurisdiksjoners skattemyndigheter grunnlag for å kunne kontrollere suppleringskatteplikten; den er ikke ment å være en skattemelding. Er en norsk konsernenhet tilsluttet et konsern som omfattes av forslaget til skatteloven § 20-1, utløses en plikt til å levere informasjonsmelding om suppleringskatt til Norge, eventuelt å notifisere dersom en annen konsernenhet leverer denne og til hvilken jurisdiksjon den leveres.

Er den norske konsernenheten skattepliktig for suppleringskatt, er det også behov for at selskapet fastsetter denne ved å levere skattemelding med opplysninger om suppleringskatten som skal betales til Norge. Dette er nødvendig fordi informasjonsmeldingen i en del tilfeller ikke vil inneholde alle nødvendige opplysninger for å kunne fastsette suppleringskatt i Norge for et norsk skattesubjekt, og fordi meldingen i mange tilfeller vil være utarbeidet og oppgi suppleringskatt i annen valuta enn norske kroner. Dersom detaljerte opplysninger allerede gis i informasjonsmeldingen, kan opplysningene som skal gis i skattemeldingen være mer begrenset.

Det er behov for at den skattepliktiges samlede opplysningsplikt knyttet til suppleringskatt fremgår av skatteforvaltningslovens regler om opplysningsplikt i kapittel 8. Etter skatteforvaltningslovens system er informasjonsmeldingen om suppleringskatt i prinsippet et vedlegg til skattemeldingen. Vedlegg anses for å være en integrert del av selve skattemeldingen og lovreguleres vanligvis ikke særskilt. Modellreglene gir imidlertid rett for konsernet, på vegne av blant andre den norske konsernenheten, til å levere informasjonsmeldingen til skattemyndighetene der enten

det øverste morselskapet eller den rapporterende konsernenheten er lokalisert. Skattemyndighetene som mottar informasjonsmeldingen, må da utveksle denne med øvrige jurisdiksjoner de har avtale om utveksling av informasjonsmeldingen med. For å oppfylle de internasjonale forpliktelsene, foreslås det derfor at plikten til å levere informasjonsmelding om suppleringskatt fremgår direkte av loven. De generelle reglene om levering av skattemelding gjelder dermed også for informasjonsmeldingen. Det innebærer blant annet at en skattepliktig som har unnlatt å levere informasjonsmeldingen, kan anses for ikke å ha gitt riktige og fullstendige opplysninger i skattemeldingen.

I tillegg er det behov for å gi forskriftsregler på et mer detaljert nivå enn det som er hensiktsmessig å ta inn i loven. Etter skatteforvaltningsloven § 8-15 første ledd kan det gis forskrift om skatteleggingsperioder, hvordan opplysninger skal gis, signatur, leveringsfrist og leveringssted, bekreftelse av opplysninger fra revisor, samt om fritak fra å levere melding etter kapittel 8. Hvilken periode det skal gis opplysninger om og når opplysningene skal gis, foreslås derfor regulert i skatteforvaltningsforskriften. Myndigheten til å endre skatteforvaltningsforskriften er delegert til Skattedirektoratet. Skattedirektoratet vil følge opp behovet for endringer i tråd med det som blir vedtatt som følge av forslaget som nå er på høring. Det legges til grunn at det ikke er behov for en egen høring om dette.

Etter skatteforvaltningsloven § 8-15 andre ledd kan det utformes meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger etter kapittel 8. Myndigheten som er tillagt departementet, er delegert til Skattedirektoratet. Direktoratet vil i medhold av denne bestemmelsen fastsette informasjonsmelding for suppleringskatt basert på Inclusive Frameworks standardiserte format for GloBE Information Return, samt skattemelding for suppleringskatt.

Departementet legger til grunn at skattemelding om suppleringskatt og informasjonsmelding skal leveres elektronisk. Det vises til forslag til endring i skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2 første ledd.

10.2.2.1 Opplysningsplikt – skattemelding om suppleringskatt

Er en norsk konsernenhet skattepliktig for suppleringskatt, er det behov for at konsernenheten gir opplysninger om suppleringskatten som skal betales til Norge i en egen skattemelding. Det foreslås at konsernenhetens plikt til å gi opplysninger om suppleringskatt inntas i skatteforvaltningsloven ny § 8-14 første ledd, slik at det fremgår at en suppleringskattepliktig konsernenhet skal gi opplysninger om beregnet suppleringskatt og andre opplysninger om grunnlaget for fastsetting av suppleringskatt etter skatteforvaltningsloven §§ 9-1 første ledd og 9-2 første ledd.

Skattemeldingen må ses i sammenheng med informasjonsmeldingen. Opplysninger som gis i informasjonsmeldingen vil angi grunnlaget for suppleringskatten, jf. punkt 10.2.2.2.

Departementet foreslår i utkastet til skatteloven ny § 20-13 at det også innføres en nasjonal suppleringskatt. Det pågår arbeid i Inclusive Framework med å avklare hvordan opplysninger om beregning av nasjonal suppleringskatt skal gis.

Departementet anser det som hensiktsmessig at skattemeldingen for suppleringskatt (og ikke skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-2) benyttes også ved fastsettingen av nasjonal suppleringskatt.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsloven ny § 8-14 første ledd.

10.2.2.2 Opplysningsplikt – informasjonsmelding om suppleringskatt

Det foreslås at plikten til å gi opplysningene i informasjonsmeldingen om suppleringskatt reguleres i skatteforvaltningsloven kapittel 8, i de nye bestemmelsene

i § 8-14 andre til femte ledd. Det foreslås at bestemmelsen utformes slik at det fremgår hvem som har plikt til å levere opplysningene, og hva det skal gis opplysninger om.

Inclusive Framework fastsetter et standardisert format som skal benyttes ved levering av opplysningene, som skal gis på engelsk. Formålet med standardiseringen er å sikre en konsistent praktisering av reglene mellom jurisdiksjonene, og at disse mottar samme opplysninger. Felles informasjonsgrunnlag er avgjørende for at jurisdiksjonene kan overholde bestemmelsene om hvor suppleringskatten skal til beskatning (i samsvar med hhv. skatteinkluderingsregelen, skattefordelingsregelen og regler om nasjonal suppleringskatt), slik at man kan unngå eventuelle tvister og dobbeltbeskatning.

Nærmere om hvem som har leveringsplikt

Etter modellreglene er det flere enheter i et konsern som har plikt til å levere informasjonsmelding. Utgangspunktet i modellreglene art. 8.1 er at hver konsernenhet har plikt til å levere informasjonsmelding til jurisdiksjonen den er lokalisert i. Dette foreslås regulert i skatteforvaltningsloven ny § 8-14 andre ledd. Dette skal sikre at jurisdiksjonene får det nødvendige informasjonsgrunnlaget for å kunne vurdere suppleringskatteplikten.

Dersom det er to eller flere konsernenheter i Norge, kan en utpekt norsk konsernenhet gi opplysningene på vegne av alle konsernenhetene i Norge. Opplysningsplikten påhviler likevel den enkelte konsernenhet, og en avtale om at en konsernenhet gir opplysninger på vegne av alle vil ikke fritta for tvangsmulkt eller tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven § 14-1 og 14-3 dersom opplysningsplikten ikke blir oppfylt. Dette foreslås regulert i skatteforvaltningsloven ny § 8-14 femte ledd.

Hvilke personer som regnes som konsernenheter, fremgår av forslaget foran. Dette vil f.eks. være det øverste morselskapet, et datterselskap og faste driftsteder mv. i Norge, som er del av et konsern som omfattes av suppleringskattereglenes

anvendelsesområde. En statsløs konsernenhet vil ikke ha plikt til å gi opplysninger siden den ikke anses lokalisert her. Videre følger det av kommentarene til modellreglene at felleskontrollert virksomhet og dets underenheter ikke har plikt til å gi opplysningene, siden disse i utgangspunktet ikke regnes som konsernenheter.

I mange tilfeller kan det være vanskelig for noen konsernenheter å ha tilstrekkelig informasjon for alle enhetene i konsernet. Ofte vil det øverste morselskapet i konsernet, eller en rapporterende konsernenhet utpekt av konsernet, være best egnet til å gi opplysningene. Modellreglene åpner derfor for at konsernet kan velge en sentralisert levering, der meldingen leveres til én jurisdiksjon, som videreutveksler den med øvrige jurisdiksjoner der opplysningene skal gis via informasjonsutvekslingsavtaler. Plikten for den enkelte konsernenhet til å gi opplysninger suspenderes dersom enten det øverste morselskapet i konsernet har gitt opplysningene i informasjonsmeldingen til jurisdiksjonen hvor det er lokalisert, eller dersom en rapporterende konsernenhet har gitt opplysningene til den jurisdiksjon der det er lokalisert, forutsatt at jurisdiksjonen har en virksom avtale om automatisk informasjonsutveksling av informasjonsmeldingen med Norge. Det foreslås at dette reguleres i skatteforvaltningsloven ny § 8-14 tredje ledd.

Notifikasjon

Dersom konsernet benytter adgangen til å gi opplysninger som utveksles i henhold til informasjonsutvekslingsavtale, skal den enkelte konsernenhet, eventuelt en utpekt norsk konsernenhet, notifisere til norske skattemyndigheter hvilken enhet som skal gi opplysningene og opplyse om i hvilken jurisdiksjon enheten er lokalisert. På denne måten får skattemyndighetene nødvendig informasjon om at adgangen til å gi opplysningene via informasjonsutvekslingsavtale er benyttet, og hvilken jurisdiksjons skattemyndigheter de kan forvente å motta opplysningene fra.

På samme måte som der det inngås avtale om hvem som skal levere informasjonsmeldingen på vegne av alle konsernenhetene i Norge, vil det ikke frita for

ansvar at det er inngått avtale om at en konsernenhet notifiserer på vegne av alle konsernenhetene i Norge.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsloven ny § 8-14 fjerde og femte ledd.

Innholdet i informasjonsmelding om suppleringskatt

Forslaget til regulering av hvilke opplysninger som skal gis, er i samsvar med bestemmelsene om dette i modellreglene. Opplysningene i informasjonsmeldingen skal omfatte hele konsernet, selv om rapporteringen gjøres av én konsernenhet. Opplysningsplikten er dermed svært omfattende.

Informasjonsmeldingen skal for det første inneholde informasjon om identifikasjon av samtlige enheter i konsernet. Dette omfatter organisasjonsnummer (Tax Identification Number), i hvilken jurisdiksjon enhetene er lokalisert, og enhetenes status etter regelverket (for eksempel om enheten er øverste morselskap, fast driftssted, investeringsenhet eller deleid morselskap mv.).

Videre skal meldingen inneholde opplysninger om konsernets struktur, herunder om hvilke konsernenheter som har kontrollerende eierinteresser i andre konsernenheter. Opplysningene om konsernets struktur skal også inkludere unntatte enheter (jf. forslag til ny skatteloven § 20-2, som omtalt ovenfor). Opplysningene om unntatte enheter skal identifisere hvor i konsernstrukturen enheten befinner seg. Opplysningsplikten knyttet til konsernets struktur omfatter også endringer i konsernstrukturen i løpet av regnskapsåret.

For det tredje skal meldingen inneholde informasjonen som trengs for å beregne effektiv skattesats for hver jurisdiksjon, og eventuell suppleringskatt for hver konsernenhet, samt hver felleskontrollert virksomhet og dens underenheter.

For det fjerde skal det gis opplysninger om fordelingen av suppleringskatt etter reglene om skatteinkludering og skattefordeling til hver jurisdiksjon. Når det gjelder regelen om skatteinkludering, skal meldingen inneholde nødvendig informasjon for å fordele suppleringskatten i tråd medbestemmelsene i forslaget §§ 20-14 og 20-15. Videre skal det gis opplysninger for å kunne fastslå morselskapets andel av beregnet suppleringskatt fra en underbeskattet konsernenhet, jf. forslaget § 20-14. Det skal også gis opplysninger om, og beregninger av, reduksjonen i suppleringskatten etter forslaget § 20-15. Når det gjelder skattefordelingsregelen, skal meldingen bl.a. inneholde nødvendig informasjon for å fastslå totalt skattefordelingsbeløp for regnskapsåret, og informasjon for å kunne fordele dette beløpet mellom jurisdiksjonene. Grunnlaget for fordelingen av total skattefordelingsbeløp, inkludert opplysninger om antall ansatte og fysiske eiendeler som inngår i sjablonberegningen skal fremgå. Det samme skal bl.a. fremført suppleringskatt fra tidligere år og eventuell suppleringskatt som skal fremføres til senere år.

For det femte skal meldingen inneholde en oversikt over valg som er gjort knyttet til ulike bestemmelser i regelverket og som har innvirkning på beregningen av suppleringskatten. Valgene har ulik varighet, ett år eller fem år, og gjøres av den rapporterende konsernenheten. I tillegg skal det gis opplysninger om valg om bruk av justert underskudd, jf. forslag til skatteloven ny § 20-33. Dette valget må gjøres i den første informasjonsmeldingen som leveres for den aktuelle jurisdiksjonen, og valget kan bare påberopes en gang per jurisdiksjon.

Til slutt er det en plikt til å gi opplysninger om annen informasjon som blir avtalt som ledd i Inclusive Frameworks rammeverk, og som er nødvendig for å kunne administrere reglene.

Per mai 2023 er forslaget fra Inclusive Framework at beløp i informasjonsmeldingen skal rapporteres i den funksjonelle valutaen som er benyttet i konsernregnskapet. Siden

arbeidet pågår, vil departementet komme tilbake til dette i en eventuell senere proposisjon.

Det foreslås at hva det skal gis opplysninger om i informasjonsmeldingen angis i skatteforvaltningsloven ny § 8-14 andre ledd.

Taushetsplikt

Skattemyndighetene har en streng taushetsplikt, jf. sktftv. § 3-1. Denne er nødvendig for at de skattepliktige skal ha tillit til at opplysninger de er pålagt å gi til skattemyndighetene, ikke kommer på avveie. Skattemyndighetenes taushetsplikt er likevel ikke til hinder for at opplysninger gis til andre offentlige myndigheter mv., når nærmere bestemte vilkår er oppfylt, jf. sktftv. § 3-3.

Av kommentarene til modellreglene fremgår det at informasjon som innhentes i informasjonsmeldingen skal ha minimum samme beskyttelse under taushetspliktsreglene som informasjon innhentet fra øvrige skattemeldinger. Dersom informasjonsmeldingen om suppleringskatt mottas via informasjonsutveksling, omfattes opplysningene i tillegg av taushetspliktsbestemmelsene under den aktuelle utvekslingsavtalen.

Etter departementets vurdering er det ikke behov for å regulere dette særskilt.

Utvekslingsavtaler Norge inngår blir en del av norsk rett. Er utvekslingsavtalens regler om bruk av opplysningene snevrere enn det som følger av skatteforvaltningslovens taushetspliktregler, går avtalens regler foran.

10.2.2.3 For hvilken periode opplysningene skal gis (skattleggingsperiode), og leveringsfrister for informasjonsmelding, skattemelding om suppleringskatt og notifikasjon

Skattleggingsperioden for suppleringskatt vil være sammenfallende med regnskapsåret som det øverste morselskapet i konsernet har benyttet ved utarbeidelse av konsernregnskapet. Dette vil variere fra konsern til konsern, og vil ikke

nødvendigvis sammenfalle med et kalenderår. Informasjonsmeldingen skal derfor omfatte opplysninger om beregning av suppleringskatt for regnskapsåret som konsernet benytter.

Fristen for å levere informasjonsmeldingen etter modellreglene, er innen 15 måneder etter utløpet av regnskapsåret rapporteringen gjelder. Samme frist gjelder ved notifikasjon dersom meldingen skal utveksles via informasjonsutvekslingsavtale. Modellreglene er for øvrig tause om adgangen til å gi forlenget frist ved levering av informasjonsmeldingen eller notifikasjonen. I mangel av omforente regler om fristforlengelse, legger departementet til grunn at dette ikke kan gis.

For å lette rapporteringsbyrden i startfasen, er fristen 18 måneder etter utløpet av det første rapporteringsåret konsernet faller innenfor anvendelsesområdet for reglene om suppleringskatt i Norge. Dette gjelder både informasjonsmeldingen og eventuell notifikasjon.

Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig at fristen for å levere skattemelding for suppleringskatt sammenfaller med fristen for levering av informasjonsmelding.

Skattleggingsperioden og fristen for levering av skattemelding om suppleringskatt, informasjonsmelding og notifikasjon foreslås regulert i skatteforvaltningsforskriften. Det vises til forslag til skatteforvaltningsforskriftens ny §§ 8-14-1 og 8-14-2.

10.2.3 Fastsetting

Slik reglene om suppleringskatt er utformet, skal skattepliktige beregne eventuelle beløp som skal betales i suppleringskatt for relevante jurisdiksjoner hvor den effektive skattesatsen er under 15 prosent. Ved denne beregningen skal skattepliktige beregne skattegrunnlaget for suppleringskatten, og beregne skattesatsen som avgjør skatten som skal betales av skattegrunnlaget. Beregningene er kompliserte, og skal gjøres

samlet for konsernet som de skattepliktige for suppleringskatten er tilknyttet. Beregningene krever detaljert kunnskap om konsernets regnskapsgrunnlag og vil kreve en felles innsats på konsernnivå.

Det er derfor behov for å vurdere hvilke tilpasninger som må gjøres i reglene for fastsetting av skattegrunnlaget, beregning av skatt og skattepliktiges endring av fastsettingen.

10.2.3.1 Fastsetting av skattegrunnlaget og beregning av suppleringskatt

For formues- og inntektsskatt skal skattepliktige bare fastsette skattegrunnlaget, jf. skatteforvaltningsloven § 9-1 første ledd. I disse tilfellene er det skattemyndighetene som fastsetter skatten som skal betales, jf. skatteforvaltningsloven § 9-2 tredje ledd. I andre tilfeller skal skattepliktige både fastsette skattegrunnlaget og beregne skatten som skal betales av dette grunnlaget. Dette gjelder f.eks. for merverdiavgift etter skatteforvaltningsloven §§ 9-1 første ledd og 9-2 første ledd. Det følger av Prop. 38 L (2015-2016) punkt 15.2.5.3 at begrunnelsen for egenfastsetting av både grunnlag og skatt for f.eks. merverdiavgift er at denne er forholdsvis enkel å beregne. Dette i motsetning til fastsetting av formues- og inntektsskatt, som anses som mer kompleks og hvor en stor del av de skattepliktige vil trenge bistand fra skattemyndighetene.

Departementet foreslår at skattepliktige for suppleringskatt både får en plikt til å fastsette skattegrunnlaget og en plikt til å beregne og fastsette skatten som skal betales. Dette bryter noe med den generelle begrunnelsen for det nevnte skillet mellom skattearter med egenfastsetting av både grunnlag og skatt, og de skatteartene hvor skattemyndighetene skal fastsette skatten. Departementet mener likevel at de generelle hensynene som er skissert i forarbeidene har mindre relevans opp mot de særskilte hensynene som ligger bak suppleringskattereglene. Da legges det særlig vekt på at konsernet som den skattepliktige er tilknyttet, kjenner regnskapsgrunnlaget sitt inngående og dermed er nærmest til å foreta de nødvendige beregningene av suppleringskatten.

Den skattepliktige skal i skattemeldingen for suppleringskatt fastsette/godkjenne opplysningene som fremgår av informasjonsmeldingen. Dersom den skattepliktige er uenig i de opplysningene som er gitt om suppleringskatt i informasjonsmeldingen, må den skattepliktige fastsette det som den skattepliktige mener er riktig og vise hva fastsettingen bygger på. Suppleringskatten vil være en inntektsskatt, slik at skattepliktige for suppleringskatt vil ha plikt til å fastsette grunnlaget for suppleringskatten etter skatteforvaltningsloven § 9-1 første ledd. Departementet foreslår derfor ingen endringer i skatteforvaltningsloven § 9-1.

Departement foreslår å endre skatteforvaltningsloven § 9-2 første ledd, slik at suppleringskatten inngår i oppstillingen av skattearter som skattepliktige skal beregne. Det vises til forslag til skatteforvaltningsloven § 9-2 første ledd.

10.2.3.2 Skattepliktiges endring av fastsetting mv.

Etter skatteforvaltningsloven § 9-4 kan skattepliktige endre opplysninger gitt i tidligere leverte skattemeldinger. Fristen for egenendring er tre år fra leveringsfristen for skattemeldingen. Egenendringsadgangen er en følge av et system med egenfastsetting. Hvis skattepliktige oppdager feil i grunnlagene som er egenfastsatt etter skatteforvaltningsloven §§ 9-1 og 9-2, bør skattepliktige, basert på hensynet til korrekte skatteoppgjør og hensynet til skattepliktiges rettssikkerhet, kunne endre de egenfastsatte opplysningene innen et visst tidsrom. Begrunnelsen for egenendringsadgangen er nærmere omtalt i Prop. 38 L (2015-2016) punkt 15.2.5.5.

Departementet mener at de grunnleggende hensynene som gjelder for adgangen til egenendring tilsier at denne muligheten også skal gjelde for fastsetting av suppleringskatt. Her som ellers kan det vise seg i ettertid at det er gjort feil i fastsettingen, som den skattepliktige bør kunne endre selv. Endringsadgang kan likevel i noen tilfeller gi muligheter for å gjøre endringer som det ikke er grunnlag for. Som beskrevet i Prop. 38 L (2015-2016) punkt 15.2.5.5, vil skattemyndighetene imidlertid

kunne justere kontrollene fra fastsettingen slik at etterfølgende endringer fra den skattepliktige kan bli gjenstand for strengere kontroller, særlig der korreksjonen gjelder store beløp eller områder med høy risiko for feil. Den skattepliktige vil også kunne tas ut til etterkontroller på vanlig måte.

Departementet presiserer at endringsadgangen for suppleringskatt etter skatteforvaltningsloven i noen tilfeller vil være snevrere enn det som er tilfellet for andre skattearter. Departementet viser i denne sammenheng til forslag til FSFIN ny § 20-33-1, hvor en del endringer i underliggende forhold knyttet til tidligere skatteleggingsperioder/regnskapsår er regulert. Dette kan f.eks. gjelde justeringer i regnskap for tidligere år, eller endringer i tidligere skatteleggingsperioder som følge av kontroll mv. fra skattemyndighetene, som vil påvirke beregningene av justert skatt for disse årene. FSFIN § 20-33-1 bestemmer at slike endringer skal gjøres ved å inkludere disse i rapporteringen for suppleringskatt i året de gjøres eller det året endringsvedtak foreligger. Den nærmere fremgangsmåten avhenger etter bestemmelsen av om endringen medfører en økning eller reduksjon av justert skatt for det relevante året. Denne regelen er begrunnet i forenklings- og effektivitetshensyn, og er utformet som en pliktig fremgangsmåte for endring. Det vises til omtalen av regelen i høringsnotatets punkt 6.2.8 ovenfor. Endringer basert på forhold som er regulert i FSFIN ny § 20-33-1 kan dermed som det klare utgangspunkt ikke gjennomføres ved endring av tidligere års fastsetting av suppleringskatt etter skatteforvaltningsloven § 9-4. Endringer som medfører økning av justert skatt og som f.eks. ved en feil ikke blir gjennomført etter FSFIN ny § 20-33-1 i året de stadfestes, må imidlertid kunne gjøres innenfor rammene av skatteforvaltningsloven § 9-4.

Fristen for egenendring i skatteforvaltningsloven § 9-4 andre ledd er tre år regnet fra utløpet av fristen for leveringen av skattemeldingen. Departementet mener dette er en hensiktsmessig frist også for den skattepliktiges endring av opplysninger i skattemelding for suppleringskatt.

På denne bakgrunn foreslås det ingen særskilte reguleringer av endringsadgangen for suppleringskattepliktige. Skatteforvaltningsloven § 9-4 vil derfor gjelde fullt ut for suppleringskatt.

10.2.4 Endring uten klage og klage

Reglene om endring uten klage i skatteforvaltningslovens kapittel 12 og reglene om klage i kapittel 13 vil også gjelde for suppleringskatt. Det er imidlertid behov for å gjøre tilpasninger i den alminnelige fristen for å ta en fastsetting opp til endring som er fem år etter utgangen av skattleggingsperioden.

Etter skatteforvaltningslovens kapittel 12 kan skattekontoret ta en uriktig fastsetting opp til endring der det er grunn til det under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1 første og andre ledd. Reglene får tilsvarende anvendelse dersom det ikke foreligger noen skattefastsetting etter kapittel 9. Foreligger det ingen fastsetting eller leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på, kan skattemyndighetene fastsette suppleringskatten ved skjønn, jf. skatteforvaltningsloven § 12-2.

Fristen for å ta en fastsetting opp til endring er normalt fem år etter utgangen av skattleggingsperioden, jf. skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd. Femårsfristen er begrunnet i at skattemyndighetene må ha tid på seg for å kunne gjennomføre hensiktsmessige kontroller og vurdere om en fastsetting skal tas opp til endring. For suppleringskatt er skattleggingsperioden regnskapsåret som benyttes ved utarbeidelse av konsernregnskapet, og fristen for å levere skattemelding for suppleringskatt er 15 måneder fra utløpet av det regnskapsår rapporteringen gjelder. Det første året konsernet faller innenfor anvendelsesområdet for reglene for suppleringskatt i Norge, er fristen 18 måneder (fra utløpet av det regnskapsår rapporteringen gjelder). Perioden skattemyndighetene har til å kontrollere grunnlaget for suppleringskatten og om fastsettingen bør tas opp til endring, eventuelt om en

skattepliktig skulle ha levert skattemelding for suppleringskatt, blir dermed etter gjeldende bestemmelse kortere enn ellers. Sett hen til kompleksiteten i reglene om suppleringskatt, samt det forhold at innhenting av ytterligere informasjon vil kunne være mer tidkrevende enn ellers dersom informasjonen ikke er tilgjengelig hos den norske konsernenheten, foreslås det at fristen for å ta opp en fastsetting av suppleringskatt settes til fem år etter fristen for levering av skattemeldingen for suppleringskatt.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd nytt andre punktum.

Den skattepliktige kan påklage vedtak om endring av suppleringskatten etter skatteforvaltningsloven kapittel 13. Skatteklagenemnda vil være klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av suppleringskatt, jf. skatteforvaltningsloven § 13-3 andre ledd. Etter skatteforvaltningsloven § 13-9 kan en klagenemnd innenfor fristen i § 12-6 første ledd endre sin skattefastsetting når det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp. Forslaget om en frist for å ta opp en sak om suppleringskatt på fem år etter fristen for levering av skattemeldingen vil dermed også gjelde for klagenemndene etter skatteforvaltningsloven § 13-9.

10.2.5 Administrative reaksjoner og straff

For å sikre at opplysningspliktene overholdes er det nødvendig med regler om administrative reaksjoner og straff ved ikke leverte, for sent leverte eller feilaktige eller mangelfulle meldinger.

Skatteforvaltningsloven åpner for illeggelse av tvangsmulkt og tilleggsskatt ved skattepliktiges brudd på plikten til å gi opplysninger til skattemyndighetene, jf. skatteforvaltningsloven §§ 14-1 til 14-6.

Tvangsmulkt er en reaksjon som skal fremtvinge levering av pliktige opplysninger til skattemyndighetene. Tvangsmulkt ilegges skattepliktige som ikke har gitt opplysninger

innen den fastsatte fristen, eller dersom det er åpenbare feil ved opplysningene som gis, jf. skatteforvaltningsloven § 14-1 første ledd første og andre punktum. Tvangsmulkt kan også ilegges når det foreligger åpenbare feil i meldingen. Tilleggsskatt ilegges når det er gitt uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene, eller unnlatt å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler, jf. skatteforvaltningsloven § 14-3.

Reglene er generelle i den forstand at de gjelder ved alle former for brudd på opplysningsplikter som følger av skatteforvaltningsloven. De vil dermed også gjelde for brudd på plikten til å levere informasjonsmelding og skattemelding om suppleringskatt.

Det fremgår av kommentarene til modellreglene at nasjonale sanksjoner kan ramme både manglende levering av informasjonsmelding og feilaktige eller mangelfulle opplysninger på meldingen. Videre fremgår at landene kan velge å utvide bruken av eksisterende reaksjoner og sanksjoner til også å omfatte informasjonsmeldingen, eller å innføre nye sanksjoner. Eventuelle nye sanksjoner bør holdes på tilsvarende nivå som øvrig sanksjonsnivå for andre overtredelser.

Departementet ser ikke behov for hverken egne sanksjonsregler for suppleringskatt eller særlige tilpasninger i dagens regelverk. Det foreslås derfor at skatteforvaltningslovens eksisterende regler om tvangsmulkt og tilleggsskatt kommer til anvendelse ved opplysningsvikt knyttet til levering av skattemeldingen for suppleringskatt. Skal informasjonsmeldingen for suppleringskatt leveres av andre enn den skattepliktige, vil reglene om tvangsmulkt kunne komme til anvendelse for å fremtvinge opplysningene der disse ikke er levert innen fristen.

Det er knyttet en viss usikkerhet til kvaliteten på opplysningene som vil bli gitt i informasjonsmeldingen. Dersom meldingen har åpenbare feil, uten at det er gitt materielt uriktige og ufullstendige opplysninger som kvalifiserer for ilegging av

tilleggsskatt, kan informasjonsmeldingen etter omstendigheten anses som ikke levert, slik at det kan ilegges tvangsmulkt for å fremtvinge korrekte opplysninger. Dette kan for eksempel være logiske feil i opplysningene som gis, og som avdekkes ved maskinelle kontroller ved mottak av meldingen.

Det er vurdert om det bør være en høyere utmåling av tvangsmulkten der skattemeldingen for suppleringskatt og informasjonsmelding ikke blir levert innen fristen. Mulkten utmåles i dag etter et daglig løpende beløp inntil opplysningsplikten er oppfylt. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret, jf. skatteforvaltningsloven § 14-1 andre ledd. Per 1. januar 2023 er rettsgebyret på 1 243 kroner. Maksimal tvangsmulkt utgjør dermed 62 150 kroner. Normalt vil ikke dette være et beløp av betydning for konserneneheter som plikter å betale suppleringskatt. Departementet ser per i dag likevel ikke grunn til å endre dagens utmåling, men vil vurdere justeringer i mulktens størrelse om det senere viser seg å være behov for det.

I en innføringsperiode er jurisdiksjonene oppfordret til å vise tilbakeholdenhet med å anvende reglene om administrative reaksjoner og straff, under forutsetning av at det godtgjøres at konsernet har tatt rimelige steg for å oppfylle plikten eller handlet i god tro. Vurderingen skal være konkret og ta utgangspunkt i nasjonale regler og praksis. Innføringsperioden omfatter regnskapsår som begynner før 1.januar 2027 og som avsluttes før 1. juli 2028. Anmodningen om å vise tilbakeholdenhet i innføringsperioden gjelder imidlertid ikke ved unndragelse, misbruk eller svindel, og omfatter ikke plikten til å rette opplysninger, betale riktig skatt eller betale renter ved forsinket betaling mv. Etter departementets vurdering er det ikke nødvendig å regulere dette i loven, men forutsetter at Skattedirektoratet følger opp med tydelige føringer rundt praktiseringen av illeggelse av administrative reaksjoner og anmeldelser til påtalemyndigheten inntil reglene om suppleringskatt er godt innarbeidet.

10.2.6 Søksmål mv.

Etter skatteforvaltningsloven § 15-1 kan den som har klageadgang over en avgjørelse skattemyndighetene har truffet i medhold av skatteforvaltningsloven, reise søksmål om prøving av avgjørelsen. Det kan også reises søksmål om prøving av avgjørelsen i klagesaken. Søksmål må reises innen seks måneder etter at avgjørelsen ble sendt den skattepliktige, jf. skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd.

Det vil være anledning til å reise søksmål om prøving av avgjørelser knyttet til suppleringskatt. Departementet ser ikke behov for særlige tilpasninger i dagens regelverk om søksmål.

10.2.7 Bindende forhåndsuttalelser

En skattepliktig kan etter skatteforvaltningsloven § 6-1 anmode skattemyndighetene om en bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes.

Skatteforvaltningsforskriften § 6-1 inneholder nærmere regulering av adgangen til å be om bindende forhåndsuttalelse. Etter forskriften § 6-1-4 fjerde ledd kan det bare anmodes om bindende avklaring av norske skatteforhold. Det er videre regnet opp en rekke spørsmål som det uansett ikke kan gis bindende forhåndsuttalelse om:

- forhold som skal avgjøres etter skatteloven § 2-1, § 2-3, § 2-34, § 2-37 og § 2-38 første ledd, samt hvorvidt et selskap skal anses hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 første ledd,
- forhold som skal avgjøres etter svalbardskatteloven kapittel 2, eller
- forhold som skal avgjøres etter skatteavtale som Norge har inngått med en fremmed stat.

Etter forskriften § 6-1-4 femte ledd er det bare fremtidige rettsspørsmål som følge av en konkret planlagt disposisjon som kan avklares i bindende forhåndsuttalelse. Det er ikke anledning til å anmode om avklaring av en konkret skatterettslig status med mindre spørsmålet aktualiseres av en konkret planlagt disposisjon. Det er f.eks. ikke anledning til å alene få avklart sin status som eventuelt skattefri etter skatteloven § 2-32.

En annen begrensning ligger i forskriften § 6-1-4 femte ledd siste setning. Det fremgår her at spørsmål om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen, ikke kan tas opp.

Reglene om suppleringskatt vil etter departementets vurdering sjelden være egnet for å avgis bindende forhåndsuttalelser om. Det vil som et utgangspunkt ikke være anledning til å be om generell avklaring av om en konsernenhet faller innenfor reglene. Reglene bygger videre på beløpsgrenser som tar utgangspunkt i selskapets regnskapstall mv. fra år til år. Reglene vil derfor i utgangspunktet ha tilbakeskuende karakter, og antas som den klare hovedregel å falle utenfor rammen av ordningen med bindende forhåndsuttalelse om fremtidige forhold. Det kan neppe heller tas stilling til anvendelsen av reglene basert på antakelser om fremtidige regnskapstall mv., da dette fort vil anses som anmodning om avklaring av spørsmål om bevisvurdering eller skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen.

Reglene om suppleringskatt har også et internasjonalt virkeområde. De vil i en del tilfeller kreve samordning mellom skatteadministrasjoner i forvaltningen av regelverket. Dette er hensyn som synes sentrale for å unnta f.eks. skatteavtalespørsmål. De samme hensynene gjør seg gjeldende for suppleringskatt.

Departementet forslår på denne bakgrunn at det ikke skal kunne bes om bindende forhåndsuttalelse i relasjon til reglene om suppleringskatt og at dette reguleres i skatteforvaltningsforskriften. Det vises til forslag til endring av skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 fjerde ledd.

10.2.8 Forenklete beregninger

Valg om bruk av forenklete beregninger er nærmere beskrevet foran under punkt 7.8. Bruk av forenklete beregninger er valgfritt. Valget gjøres i informasjonsmeldingen av den rapporterende konsernenheten, for ett regnskapsår av gangen.

Det gjelder særskilte regler for valg om forenklet beregning i innføringsperioden. Valg om forenklet beregning for innføringsperioden må tas ved levering av informasjonsmeldingen det første regnskapsåret konsernet omfattes av suppleringskattereglene i Norge. Hvis konsernet ikke benytter forenklet beregning for innføringsperioden dette første regnskapsåret, vil det heller ikke kunne velge dette senere regnskapsår. På samme måte kan konsernet ikke velge forenklet beregning for øvrige år i innføringsperioden dersom det ikke har valgt dette det foregående år i innføringsperioden.

Modellreglene gir i art. 8.2.2 anvisning på en prosess for hvordan jurisdiksjoner som bestrider at vilkårene for å benytte forenklete beregninger er til stede, gjør dette. For det første er det bare jurisdiksjoner som kunne fått fordelt suppleringskatt dersom forenklete beregninger ikke var anvendt, som kan bestride anvendelsen (berørte jurisdiksjoner). Hvilke jurisdiksjoner dette er, vil bero på en konkret vurdering som må gjøres fra konsern til konsern og baseres på konsernstrukturen og mekanismene innenfor regelverket for fordeling av beskatningsretten mellom jurisdiksjoner. Det er imidlertid ikke noen forutsetning at det gjøres fullstendige beregninger av effektiv skattesats for å kunne bestride bruken av forenklet beregning. For det andre må skatteadministrasjoner som ønsker å bestride bruken varsle om dette innen 36 måneder fra informasjonsmeldingen ble levert. Varslet skal inneholde en angivelse av de faktiske forhold og omstendigheter som skattemyndigheten mener tilsier at vilkårene for å anvende forenklet beregning ikke er oppfylt. Videre skal det gis en frist på seks måneder til å svare på varselet. Avhengig av hva som kommer frem under prosessen, vil det bli en avklaring av om vilkårene for å anvende forenklet beregninger oppfylt eller ikke.

Det foreslås at skattemyndighetenes plikt til å varsle den opplysningspliktige der de vil bestride retten til å bruke forenklet beregning, reguleres i skatteforvaltningsloven § 5-6. Etter denne bestemmelsens første og andre ledd, skal skattemyndighetene før

enkeltvedtak treffes, varsle den som vedtaket retter seg mot med en passende frist for å uttale seg om saken. Forhåndsvarselet skal gjøre rede for hva saken gjelder og ellers inneholde det som anses påkrevd for at den vedtaket retter seg mot, på forsvarlig måte kan ivareta sine interesser. I tredje ledd er det gitt bestemmelser om når varslet kan unnlates.

Det foreslås at plikten til å varsle at retten til å bruke forenklet beregning bestrides, tas inn i § 5-6 nytt fjerde ledd slik at det fremgår at den vedtaket retter seg mot skal varsles om dette innen 36 måneder etter leveringsfristen for informasjonmelding med en frist på seks måneder for å uttale seg. Det foreslås at reglene om hva varselet skal inneholde i andre ledd gis tilsvarende anvendelse. Skattemyndighetene må i varselet angi de faktiske forholdene og omstendighetene som reiser spørsmål ved om vilkårene for å anvende forenklet beregninger oppfylt.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsloven § 5-6 nytt fjerde ledd.

10.3 Pågående arbeid i Inclusive Framework

Det pågår fremdeles arbeid i Inclusive Framework knyttet til blant annet administrative spørsmål. Dette gjelder flere områder som utvikling av flere regler for forenklete beregninger, nasjonal suppleringskatt, valutarelaterte spørsmål, informasjonsutveksling og eventuell samordning mellom jurisdiksjoner ved endring av informasjonsmeldingen for suppleringskatt. Departementet vil etter hvert som avklaringer foreligger, vurdere behovet for eventuelle ytterligere lov- eller forskriftsendringer.

11 IKRAFTTREDELSE

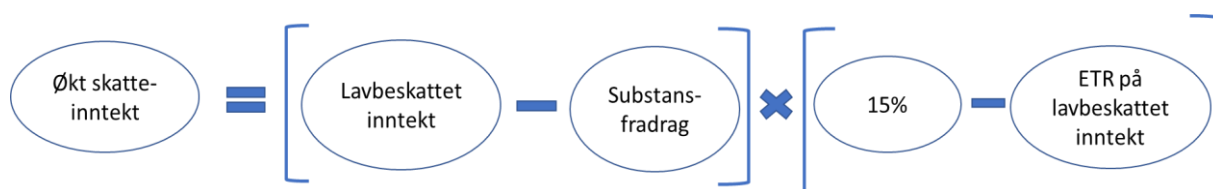
Regelendringene som er foreslått i dette høringsnotatet foreslås å tre i kraft med virkning fra og med 2024.

12 ADMINISTRATIVE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER

Formålet med pilar 2 er å motvirke skadelig skattekonkurransen gjennom å etablere et gulv for effektiv beskatning av selskapsoverskudd i store multinasjonale foretak på 15

prosent. Pilar 2 er basert på frivillig implementering av det fremforhandlede modellregelverket. EU vedtok i desember 2022 direktivet om innføring av hovedregelen - Income Inclusion Rule (IIR) - i løpet av 2023. Japan og Sør-Korea har per mai 2023 vedtatt lovgivningen om innføring av IIR i 2024. En lang rekke andre land utenfor EU har varslet at implementering av IIR vil skje i 2024, herunder UK, Sveits, Canada, Australia, New Zealand, Singapore, Mexico, Indonesia m.fl. I USA fremmet Biden-administrasjonen i mars 2023 forslag om justeringer i det amerikanske skattesystemet for å tilpasse gjeldende regler til pilar 2 i 2024. Forslaget må vedtas i Kongressen for at det amerikanske systemet skal være i tråd med pilar 2.

Hovedregelen om skatteinkludering (IIR) kan illustreres slik:



Det første leddet på høyre side i ligningen uttrykker skattegrunnlaget i lavskattelandet som konsernspisslandet kan skattlegge etter suppleringskattereglene. Overskuddet i lavskattelandet skal korrigeres med et fradrag som baseres på lønnskostnader og enkelte fysiske eiendeler i lavskattelandet (det substansbaserte inntektsfradraget). Det andre leddet uttrykker suppleringskattesatsen som differansen mellom effektiv skattesats i lavskattelandet og minimumsskatten på 15 prosent.

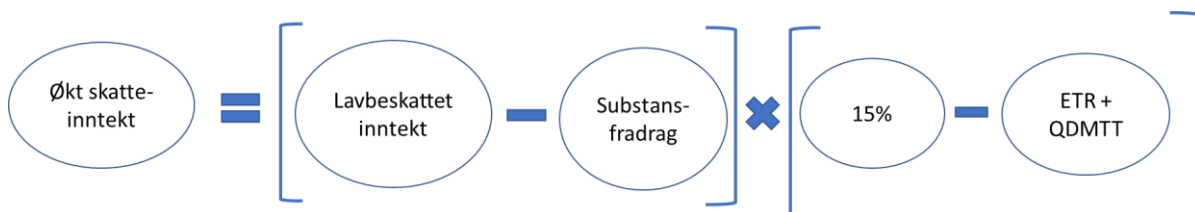
I utgangspunktet vil Norge kunne få økte skatteinntekter fra hovedregelen om skatteinkludering (IIR), ved at for eksempel et utenlandsk datterselskap av et norsk konsern blir ansett som en underbeskattet enhet, og dermed får beregnet suppleringskatt. Grunnlaget for suppleringskatten vil være på den lavbeskattede inntekten med fratrukk eventuelt substansfradrag (første parentes). Dette grunnlaget skattlegges med en skattesats tilsvarende differansen mellom den effektive

skattesatsen i lavskattelandet (ETR) og 15 prosent (andre parentes). Den beregnede suppleringskatten må svares av konsernspissen i Norge.

Vi har om lag 40 norske konsern som oppfyller kriteriene for å komme inn under reglene om skatteinkludering (IIR-reglene). En mekanisk anvendelse av disse reglene uten å ta hensyn til atferdseffekter ville kunne gi Norge økte skatteinntekter i størrelsesorden 3 mrd. kroner årlig. Dette er et lite sannsynlig scenario. Det er grunn til å tro at både de flernasjonale konsernene og andre lands myndigheter vil tilpasse seg suppleringskattereglene. Det kan påvirke både graden av overskuddsflytting og skattenivået i lavskatteland som kan innføre nasjonale suppleringskatter (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT).

Effekt på skatteinntektene

På sikt er det grunn til å tro at myndighetene i alle land som innfører suppleringskatteregler tilpasser seg og innfører en nasjonal suppleringskatt (QDMTT). Uttrykket for økte skatteinntekter blir da:



Dersom alle land innfører nasjonal suppleringskatt (QDMTT), vil uttrykket i siste parentes bli null, og ingen land vil få direkte skatteinntekter fra skatteinkluderingsregelen (IIR). Dette skyldes at nasjonal suppleringskatt per konstruksjon tilsvarer differansen mellom ETR og 15 prosent. For Norges del er det derfor grunn til å tro at de direkte skatteinntektene fra skatteinkluderingsregelen vil være tilnærmet null. Det er imidlertid grunn til å tro at Norge kan få noe direkte skatteinntekter fra den nasjonale suppleringskatten som innføres i Norge. Det eksisterer utenlandskeide foretak i Norge som har lavere effektiv beskatning etter

suppleringskattereglene enn 15 prosent i dag. Det er imidlertid vanskelig å anslå et proveny fra disse, og provenyet vil trolig være beskjedent.

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

Det er grunn til å tro at en bred innføring av pilar 2-regelverket globalt vil ha en betydelig effekt på internasjonal skattekonkurransen gjennom myndighetens atferdsendringer og på overskuddsflytting gjennom atferdsendringer i konsernene. Dette er i tråd med formålet med innføringen av pilar 2. OECD anslår at reglene vil innebærer en samlet økning i skatteinntektene fra selskapsoverskudd på om lag 200 mrd. dollar globalt, noe som tilsvarer om lag 9 prosent av globale selskapskatteinntekter.¹¹ På *kort* sikt anslår OECD at mellom 80 og 120 mrd. dollar av de økte skatteinntektene skyldes nasjonale suppleringskatter (QDMTT) og at mellom 40 og 50 mrd. dollar skyldes IIR og UTPR. Mellom 50 og 60 mrd. dollar skyldes redusert overskuddsflytting.

Effekt på investeringer

¹¹ Alle referanser til beregninger foretatt av OECD tar utgangspunkt i OECDs «*Tax Challenges Arising From Digitalisation - Economic Impact Assessment*» publisert på OECDs hjemmeside: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment-0e3cc2d4-en.htm>. Disse beregningene oppdateres jevnlig og oppdateringene blir fortløpende publisert.

Innføring av en minimumsskattesats på 15 prosent vil øke de flernasjonale foretakenes kapitalkostnader, noe som vil kunne ha en negativ innvirkning på globale investeringer. Det er imidlertid flere grunner til at denne negative effekten trolig er liten. For det første vil veldig mye av overskuddet som omfattes av regelverket være renprofitt som er flyttet fra høyskatteland til lavskatteland. Renprofitt er avkastning utover det som går til avlønning av den investerte kapitalen, typisk risikofri rente pluss en risikopremie. Skatt på renprofitt har mye mindre effekt på investeringene enn skatt på normalavkastning. Som følge av at overskuddene i lavskattelandene ofte er resultat av overskuddsflytting fra høyskatteland, vil det være lite realinvesteringer knyttet til lokaliseringen i lavskattelandene. Dersom det likevel er slik at overskuddene stammer fra investeringer i realkapital og arbeidskraft i lavskattelandet, vil substansfradraget motvirke at dette overskuddet blir skattlagt etter suppleringskattereglene. De direkte negative virkningene på globale investeringer av pilar 2 vil derfor trolig mer enn oppveies av en mer effektiv fordeling av investeringer som følge av redusert skattekonkurransen og redusert overskuddsflytting.

Administrative effekter

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

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

første perioden. Det gjelder særlig kostnader til å utvikle nye systemløsninger og opparbeide nødvendig kompetanse.

Innføring av suppleringskatten vil videre innebære økte kostnader i Skatteetaten til å utvikle nye systemløsninger, etablere nye fagmiljø, samt etablere løsningen for utveksling av informasjon med andre land. Skatteetaten vil ha varige kostnader til drift av systemløsninger, saksbehandling, veiledning, kontroll og klagebehandling.

13 FORSLAG TIL LOV- OG FORSKRIFTSENDRINGER

13.1 Forslag til nytt kapittel 20 i skatteloven

Forslag til lov om endringer i skatteloven

I

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

Nytt kapittel 20 skal lyde:

Kapittel 20 Suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern

Alminnelige bestemmelser

§ 20-1 Anvendelsesområde

Reglene i dette kapittelet gjelder for enheter som er del av et konsern, hvor konsernet har en årlig samlet inntekt på minst 750 millioner euro, inkludert inntekt i unntatte enheter etter § 20-2, i minst to av de fire foregående regnskapsårene, ifølge øverste morselskaps konsernregnskap. Er regnskapsåret kortere eller lengre enn tolv måneder, justeres inntektsterskelen på 750 millioner euro forholdsmessig.

§ 20-2 Unntatte enheter

(1) Følgende enheter er unntatt fra reglene om beregning av effektive skattesatser og suppleringskatt:

- a. offentlige enheter,
- b. internasjonale organisasjoner,
- c. ideelle organisasjoner,
- d. pensjonsfond,
- e. investeringsfond som er øverste morselskap,
- f. investeringsforetak som investerer i fast eiendom, og er øverste morselskap.

- (2) Unntatt fra reglene om beregning av effektive skattesatser og suppleringskatt er også enheter
- a. der minst 95 prosent av verdien av enheten er eid direkte eller indirekte av én eller flere enheter som nevnt i første ledd bokstav a-f og:
 1. enhetens aktivitet hovedsakelig består i å eie eiendeler eller foreta investeringer for det eller de unntatte enhetene, og
 2. enheten kun utfører aktivitet knyttet til aktiviteten til det eller de unntatte enhetene, eller
 - b. der minst 85 prosent av verdien av enheten er eid direkte eller indirekte av en eller flere enheter som nevnt i første ledd bokstav a-f, med unntak av pensjonsenheter, hvis enhetens inntekt utelukkende eller nesten utelukkende består av utbytte eller gevinst eller tap på egenkapitalandeler som er unntatt ved beregning av justert resultat, jf. X-21 første ledd bokstav b og c.
- (3) Rapporterende konsernenhet kan velge å ikke behandle en enhet som en unntatt enhet. Et slikt valg gjelder for en periode på fem år.

§ 20-3 Forskriftshjemmel

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette kapittelet.

Inkludering av suppleringskatt fra underbeskattede konsernenheter (skatteinkludering)

§ 20-10 Skatteplikt for øverste morselskap

En konsernenhet som er lokalisert i Norge og er øverste morselskap i et konsern, og som direkte eller indirekte har hatt en eierinteresse i en eller flere underbeskattede konsernenheter i løpet av regnskapsåret, er skattepliktig for sin andel av suppleringskatt fra disse underbeskattede konsernenhetene, beregnet etter § 20-41.

§ 20-11 Skatteplikt for mellomliggende morselskap

En konsernenhet som er lokalisert i Norge og er mellomliggende morselskap i et konsern, er skattepliktig for sin andel av suppleringskatt fra underbeskattede konsernenheter beregnet etter § 20-41. Dette gjelder ikke hvis:

- a. det øverste morselskapet i konsernet er skattepliktig etter kvalifiserte regler om skatteinkludering der det er lokalisert, eller
- b. et annet mellomliggende morselskap som har en kontrollerende eierandel i det norske mellomliggende morselskapet, er skattepliktig etter kvalifiserte regler om skatteinkludering der det er lokalisert.

§ 20-12 Skatteplikt for deleid morselskap

En konsernenhet som er lokalisert i Norge og som er et deleid morselskap, er skattepliktig for sin andel av suppleringskatt fra underbeskattet underenheter beregnet etter § 20-41. Dette gjelder ikke hvis det deleide morselskapet er heleid av et annet deleid morselskap som er skattepliktig etter kvalifiserte regler om skatteinkludering der det er lokalisert.

§ 20-13 Nasjonal suppleringskatt

Konsernenheter som er lokalisert i Norge, skal svare nasjonal suppleringskatt dersom konsernets effektive skattesats i Norge beregnet etter reglene i § 20-40 er lavere enn 15 prosent. Nasjonal suppleringskatt beregnes på samme måte som suppleringskatt etter reglene i dette kapitlet, men likevel slik at beregnet nasjonal suppleringskatt ikke kommer til fradrag ved beregningen etter § 20-41 annet ledd. Den enkelte konsernenhet skal svare sin andel av den nasjonale suppleringskatten for regnskapsåret beregnet etter § 20-41 tredje ledd.

§ 20-14 Fordeling av suppleringskatt

- (1) Et morselskaps andel av suppleringskatt fra en underbeskattet konsernenhet, utgjør suppleringskatt etter § 20-41 multiplisert med morselskapets andel av suppleringskatt for regnskapsåret.
- (2) Et morselskaps andel av suppleringskatt for regnskapsåret, utgjør den underbeskattede konsernenhetens justerte overskudd for regnskapsåret, redusert med den delen av justert overskudd som tilordnes andre eiere, dividert med den underbeskattede konsernenhetens justerte overskudd for regnskapsåret.
- (3) Den delen av justert overskudd som tilordnes andre eiere i en underbeskattet konsernenhet, er det beløpet som ville blitt tilordnet andre eiere etter det aksepterte regnskapsspråket som ble brukt i det øverste morselskapets konsernregnskap, hvis den underbeskattede konsernenhetens regnskapsmessige resultat var lik justert overskudd og
 - a. morselskapet hadde utarbeidet konsernregnskap i tråd med dette regnskapsspråket (hypotetisk konsernregnskap),
 - b. morselskapet eide en kontrollerende eierandel i den underbeskattede enheten slik at alle inntekter og kostnader i den underbeskattede enheten ble konsolidert linje for linje i morselskapets hypotetiske konsernregnskap,
 - c. hele det justerte overskudd til den underbeskattede enheten kunne henføres til transaksjoner med personer som ikke er konsernenheter, og
 - d. eierinteressene som ikke er eid direkte eller indirekte av morselskapet er eid av andre eiere enn konsernenheter.
- (4) For enheter med deltakerfastsetting skal justert overskudd etter denne paragrafen ikke inkludere inntekt fordelt til eiere som ikke er konsernenheter, jf. § 20-24 første ledd.

§ 20-15 Reduksjon av suppleringskatt ved indirekte eie

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

Beregning av en konsernenhets inntekt

§ 20-20 Utgangspunkt for beregning av justert resultat

- (1) En konsernenhets justerte resultat er regnskapsmessig resultat før konsolideringsjusteringer som skal eliminere konserninterne transaksjoner, beregnet etter det regnskapsspråket som benyttes ved utarbeidelsen av det øverste morselskapets konsernregnskap, justert i samsvar med §§ 20-21 til 20-24. Endringer i inntekt eller kostnad som skyldes oppkjøpsmetoden for en ervervet virksomhet og som er reflektert i konsernregnskapet, skal ikke tas med ved beregningen av en konsernenhets regnskapsmessige resultat. Andre inntekter eller kostnader som er reflektert i konsernregnskapet, skal tas med dersom de på en pålitelig og konsekvent måte kan føres tilbake til den bestemte konsernenheten.
- (2) Er det ikke praktisk mulig å beregne konsernenhetens regnskapsmessige resultat på grunnlag av det regnskapsspråket som ble brukt ved utarbeidelsen av det øverste morselskapets konsernregnskap, kan det beregnes ved å benytte et annet akseptert eller autorisert regnskapsspråk, forutsatt at:
 - a. konsernenhetens regnskap er ført i samsvar med dette regnskapsspråket,
 - b. informasjonen i regnskapet er pålitelig, og
 - c. regnskapsmessig resultat justeres for permanente avvik som overstiger én million euro og som skyldes anvendelse av et annet prinsipp eller regnskapsspråk på inntektsposter, kostnadsposter eller transaksjoner.
Regnskapsmessig resultat skal justeres i samsvar med det regnskapsspråket som benyttes ved utarbeidelsen av konsernregnskapet.
- (3) Har det øverste morselskapet ikke utarbeidet konsernregnskapet sitt i samsvar med et akseptert regnskapsspråk, skal regnskapsmessig resultat justeres for å forhindre vesentlig konkurransevridding.
- (4) Dersom det øverste morselskapet ikke utarbeider konsernregnskap, skal det øverste morselskapets konsernregnskap være det som ville ha blitt utarbeidet dersom det øverste morselskapet hadde vært pliktig til å utarbeide et slikt konsernregnskap i samsvar med:
 - a. et akseptert regnskapsspråk, eller
 - b. et autorisert regnskapsspråk, forutsatt at konsernregnskapet justeres for å forhindre vesentlig konkurransevridding.
- (5) En konsernenhets resultat i henhold til en regel om en kvalifisert nasjonal suppleringskatt, kan fastsettes på grunnlag av et akseptert regnskapsspråk eller et autorisert regnskapsspråk som er ulikt det som ble brukt til å utarbeide det øverste morselskapets konsernregnskap, forutsatt at det regnskapsmessige resultatet justeres for å forhindre vesentlig konkurransevridding.
- (6) Dersom det anvendes et spesielt prinsipp eller prosedyre under et sett med generelt anvendelige regnskapsprinsipper, som resulterer i en vesentlig konkurransevridding, skal den regnskapsmessige behandlingen av en post eller transaksjon som er gjenstand for det prinsippet eller den prosedyren, justeres til å bli i samsvar med behandlingen etter IFRS (IFRS eller IFRS som vedtatt av EU etter Europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-forordningen)).

§ 20-21 Beregning av justert resultat

- (1) En konsernenhets regnskapsmessige resultat skal justeres for følgende forhold:
 - a. netto skattekostnad,

- b. fritatt utbytte,
 - c. fritatt egenkapitalgevinst eller -tap,
 - d. gevinst eller tap i henhold til en verdireguleringsmodell,
 - e. gevinst eller tap fra realisasjon av eiendeler eller forpliktelser som er fritatt etter § 20-51,
 - f. asymmetrisk behandling av gevinst eller tap på utenlandsk valuta,
 - g. ikke anerkjente kostnader,
 - h. feil i tidligere periode og endring av regnskapsprinsipp, og
 - i. avsatt pensjonskostnad.
 - j. inntekt i form av gjeldsettergivelse
- (2) Rapporterende konsernenhet kan velge at fradrag for kostnader i forbindelse med aksjebaserte vederlag for konsernenhetene i en jurisdiksjon skal settes til skattemessige kostnader. Valget om å benytte skattemessige kostnader gjelder for fem år.
- (3) Transaksjoner mellom konsernenheter lokalisert i ulike jurisdiksjoner, som ikke er oppført med samme beløp i konsernenhetenes regnskaper, eller som ikke er i samsvar med armlengdeprinsippet, må justeres slik at de inngår med samme beløp og er i samsvar med armlengdeprinsippet. Det skal ikke gjennomføres justering etter dette ledd dersom det vil føre til dobbeltbeskatning eller dobbel ikke-beskatning etter bestemmelsene i dette kapittelet. Tap fra salg eller annen overføring av eiendel mellom to konsernenheter lokalisert i samme jurisdiksjon, som ikke er oppført i samsvar med armlengdeprinsippet, skal justeres i samsvar med armlengdeprinsippet, hvis tapet er tatt med ved beregningen av justert resultat.
- (4) Kvalifiserte refunderbare skattefradrag skal behandles som inntekt ved beregningen av justert resultat for en konsernenhet. Ikke-kvalifiserte refunderbare skattefradrag skal ikke behandles som inntekt ved beregningen av justert resultat for en konsernenhet. Med kvalifisert refunderbart skattefradrag menes et refunderbart skattefradrag gitt som et offentlig insentiv, som skal utbetales i penger eller tilsvarende innen fire år etter at konsernenheten oppfylte vilkårene for skattefradraget. Et kvalifisert refunderbart skattefradrag skal ikke omfatte skatt som kan krediteres eller refunderes i henhold til en kvalifisert krediterbar selskapsskatt eller en diskvalifisert refunderbar selskapsskatt.
- (5) For eiendeler og gjeld som regnskapsføres til virkelig verdi eller for verdifall i konsernregnskapet, kan en rapporterende konsernenhet velge å fastsette gevinst og tap etter realisasjonsprinsippet ved beregning av justert resultat. I slike tilfeller skal gevinst eller tap oppstått som følge av verdiendringer på eiendeler eller gjeld som omfattes av valget, ikke tas med ved beregning av justert resultat. Valget gjelder for fem år og skal gjelde for alle konsernenheter som er lokalisert i den jurisdiksjonen valget er tatt for. Valget kan begrenses til å gjelde konsernenhetenes fysiske eiendeler. Valget kan også begrenses til å bare gjelde investeringsenheter.
- (6) Den rapporterende konsernenheten kan velge at en konsernenhets netto gevinst fra avhendelse av fast eiendom i jurisdiksjonen til en tredjepart utenfor konsernet skal regnes mot netto tap fra slik avhendelse som konsernenheter i jurisdiksjonen har hatt i det året valget er tatt og de fire foregående regnskapsårene («femårsperioden»).

- (7) Det gis ikke fradrag for kostnader knyttet til en finansieringsstruktur der en eller flere konsernenheter gir lån til, eller på annen måte investerer i, en eller flere konsernenheter i det samme konsernet når:
- konsernenheten er lokalisert i en jurisdiksjon der den effektive skattesatsen for konsernet er under 15 prosent, eller ville ha vært under 15 prosent dersom kostnaden ikke hadde påløpt hos konsernenheten,
 - det med rimelighet kan forventes at finansieringsstrukturen over dens forventede varighet, vil øke kostnadene som skal inngå i beregningen av konsernenhetens justert resultat, uten å medføre en tilsvarende økning i den skattepliktige inntekten til konsernenheten som gir lånet («motparten»), og
 - motparten er lokalisert i en jurisdiksjon der den effektive skattesatsen for konsernet er minst 15 prosent, eller ville ha vært minst 15 prosent dersom motparten ikke hadde opptjent inntekten.
- (8) Det øverste morselskapet kan velge å anvende sin regnskapsføring i tråd med konsernregnskapet for å eliminere inntekter, kostnader, gevinster og tap ved transaksjoner mellom konsernenheter som er lokalisert i samme jurisdiksjon og som inngår i et konsern med konsolidert skattegrunnlag. Valget gjelder for fem år. For det året valget tas eller opphører, skal det foretas passende justeringer slik at inntekt eller underskudd i justert resultat ikke tas med mer enn én gang eller utelates som følge av valget eller opphør av valget.
- (9) Ved beregningen av justert resultat skal forsikringsselskap ikke ta med beløp som er belastet forsikringstakerne for å dekke skatt selskapet har betalt på forsikringstakernes avkastning. Forsikringsselskap skal ta med avkastning til forsikringstakerne som ikke inngår i resultatet, i den utstrekning selskapets korresponderende endring i forpliktelser til forsikringstakerne er reflektert i resultatet.
- (10) Reduksjon av en konsernenhets egenkapital som skyldes forfalte eller gjennomførte utdelinger på annen godkjent kjernekapital eller på kapital med tilsvarende egenskaper for forsikringsforetak, skal behandles som en kostnad ved beregningen av justert resultat. Økning av en konsernenhets egenkapital som skyldes forfalte eller mottatte utdelinger på annen godkjent kjernekapital eller på kapital med tilsvarende egenskaper for forsikringsforetak, skal tas med ved beregningen av justert resultat.

§ 20-22 Unntak for internasjonal skipsfart

- Resultatet fra internasjonal skipsfart og tilknyttet virksomhet, skal holdes utenfor ved beregning av en konsernenhets justerte resultat, dersom konsernenheten dokumenterer at den strategiske eller kommersielle ledelsen av alle de omfattede skipene utøves fra jurisdiksjonen der konsernenheten er lokalisert.
- Det samlede resultatet fra virksomhet tilknyttet internasjonal skipsfart for alle konsernenhetene som er lokalisert i samme jurisdiksjon, skal ikke overstige 50 prosent av konsernenhetenes samlede resultat fra internasjonal skipsfart.
- Kostnader som kan knyttes direkte til en konsernenhets internasjonale skipsfartaktiviteter eller tilknyttet virksomhet, skal fordeles til disse aktivitetene ved beregningen av konsernenhetens resultat fra internasjonal skipsfart og tilknyttet virksomhet. En andel av kostnadene som følger indirekte av konsernenhetens aktivitet innen internasjonal skipsfart eller tilknyttet virksomhet, skal trekkes fra

inntekten fra slik aktivitet. Andelen beregnes på grunnlag av konsernenhetens inntekt fra slike aktiviteter i forhold til dens samlede inntekt.

- (4) Alle direkte og indirekte kostnader knyttet til en konsernenhets inntekt fra internasjonal skipsfart eller tilknyttet virksomhet i samsvar med tredje ledd, skal holdes utenfor ved beregningen av justert resultat.

§ 20-23 Hovedenhet og fast driftssted

- (1) Det skal beregnes et eget regnskapsmessig resultat for konsernenheter som er faste driftssteder. Det faste driftsstedets regnskapsmessige resultat skal ikke tas med ved beregning av hovedenhetens justerte resultat.
- (2) Et justert underskudd hos et fast driftssted skal likevel anses som en kostnad for hovedenheten ved beregningen av dennes justerte resultat. Dette gjelder i den utstrekning det faste driftsstedets underskudd er fradragsberettiget ved beregningen av hovedenhetens skattepliktige inntekt, og ikke fradras mot inntekt som er skattepliktig både etter lovgivningen i jurisdiksjonen der hovedenheten er lokalisert og etter lovgivningen i jurisdiksjonen der det faste driftsstedet er lokalisert. Justert overskudd som det faste driftsstedet oppbærer etter underskuddsåret, skal anses som inntekt for hovedenheten opp til et beløp som tilsvarer underskuddet som tidligere var behandlet som en kostnad for hovedenheten etter første punktum.

§ 20-24 Enhet med deltakerfastsetting

- (1) For en konsernenhet som er en enhet med deltakerfastsetting, skal regnskapsmessig resultat reduseres med det beløpet som fordeles til eiere som ikke er enheter i konsernet og som eier andelene i enheten med deltakerfastsetting direkte eller gjennom en kjede av skattetransparente foretak, unntatt dersom:
 - a. enheten med deltakerfastsetting er det øverste morselskapet, eller
 - b. enheten med deltakerfastsetting direkte, eller gjennom en kjede av skattetransparente enheter, er eid av det øverste morselskapet.
- (2) Det regnskapsmessige resultatet for en konsernenhet som er en enhet med deltakerfastsetting, skal reduseres med den delen av det regnskapsmessige resultatet som fordeles til en annen konsernenhet.
- (3) Driver en enhet med deltakerfastsetting virksomhet gjennom et fast driftssted, skal det regnskapsmessige resultatet som gjenstår etter anvendelse av første ledd, fordeles til det faste driftsstedet i samsvar med § 20-23.
- (4) For en skattetransparent enhet som ikke er det øverste morselskapet, skal det som gjenstår av regnskapsmessig resultat etter anvendelse av første og tredje ledd, fordeles til dens eiere som er konsernenheter i samsvar med deres eierandeler.
- (5) For en enhet med deltakerfastsetting som er en skattetransparent enhet som er det øverste morselskapet eller en omvendt hybrid enhet, skal den delen av det regnskapsmessige resultatet som gjenstår etter anvendelse av første og tredje ledd, fordeles til det øverste morselskapet eller den omvendte hybride enheten.
- (6) Tredje, fjerde og femte ledd skal anvendes hver for seg for hver eierandel i enheten med deltakerfastsetting.

Beregning av en konsernenhets skatt

§ 20-30 Justert skatt

- (1) En konsernenhets justerte skatt settes til betalbar skatt som er medregnet i det regnskapsmessige resultatet, for så vidt den gjelder omfattede skatter for regnskapsåret, justert med:
 - a. netto tillegg og reduksjoner for regnskapsåret etter annet og tredje ledd,
 - b. utsatt skatt etter § 20-31, og
 - c. økning eller nedgang i omfattede skatter ført mot egenkapital eller som andre inntekter og kostnader og som er relatert til beløp som er tatt med ved beregningen av justert resultat, og som vil være skattepliktig etter skattereglene i jurisdiksjonen der konsernenheten er lokalisert.
- (2) Tillegg ved beregning av justert skatt:
 - a. omfattet skatt som er ført som kostnad i resultatet før skatt i regnskapet,
 - b. benyttet skattefordel i henhold til et valg om bruk av justert underskudd etter § 20-33,
 - c. omfattet skatt som gjelder en usikker skatteposisjon som tidligere er utelatt etter tredje ledd bokstav d, som er betalt i regnskapsåret, og
 - d. fradrag eller refusjon for et kvalifisert refunderbart skattefradrag som er ført som en reduksjon av betalbar skatt.
- (3) Reduksjon ved beregning av justert skatt:
 - a. betalbar skatt som gjelder inntekt som er fritatt fra beregningen av justert resultat etter §§ 20-20 til 20-23,
 - b. fradrag eller refusjon som gjelder ikke-kvalifisert refunderbart skattefradrag som ikke er ført som reduksjon av betalbar skatt,
 - c. omfattet skatt som er refundert eller kreditert en konsernenhet, og som ikke er ført som reduksjon av betalbar skatt i regnskapet, med mindre den er knyttet til et kvalifisert refunderbart skattefradrag,
 - d. betalbar skatt som gjelder en usikker skatteposisjon, og
 - e. betalbar skatt som ikke forventes å bli betalt innen tre år etter utløpet av regnskapsåret.
- (4) En omfattet skatt som faller inn under flere av bokstavene under første til tredje ledd, kan bare tas med én gang ved beregningen av justert skatt.
- (5) Dersom det er samlet underskudd for et regnskapsår i en jurisdiksjon, og justert skatt for jurisdiksjonen er negativ og lavere enn et beløp som tilsvarer samlet justert underskudd multiplisert med 15 prosent (forventet justert skatt), skal et beløp tilsvarende differansen mellom justert skatt og forventet justert skatt, behandles som etterberegnet suppleringskatt for det regnskapsåret. Denne skatten skal fordeles til hver konsernenhet i jurisdiksjonen i samsvar med § 20-43 tredje ledd. Første punktum gjelder ikke dersom konsernet velger å benytte en prosedyre for bruk av overskytende negativ skattekostnad. Ved et slikt valg skal konsernenhetene i jurisdiksjonen redusere justert skatt i etterfølgende år med den overskytende negative skattekostnaden som ble beregnet for det året valget ble tatt. Den overskytende negative skattekostnaden må benyttes til å redusere justert skatt hvert etterfølgende år og fremføres til senere år inntil den er brukt opp. Avhender konsernet en eller flere konsernenheter i den aktuelle jurisdiksjonen, beholdes den overskytende negative skattekostnaden, slik at den fortsatt skal benyttes fra og med det året konsernet igjen erverver konsernenheter i jurisdiksjonen. Den overskytende

negative skattekostnaden skal settes til differansen beregnet etter første punktum, dersom konsernet ikke hadde justert overskudd i jurisdiksjonen det regnskapsåret valget ble tatt. I andre tilfeller skal den settes lik den negative justerte skatten for det regnskapsåret valget ble tatt.

§ 20-31 Utsatt skatt

- (1) For denne paragrafen gjelder følgende definisjoner:
 - a. ikke anerkjent avsetning betyr:
 1. en endring i utsatt skattekostnad ført i regnskapet til en konsernenhet, som gjelder en usikker skatteposisjon, og
 2. en endring i utsatt skattekostnad ført i regnskapet til en konsernenhet som gjelder utdelinger fra en konsernenhet,
 - b. ukrevd avsetning betyr en økning i utsatt skatteforpliktelse ført i regnskapet til en konsernenhet for et regnskapsår, som ikke forventes å bli betalt i løpet av den perioden som fremgår av syvende ledd og som den rapporterende konsernenheten velger å ikke ta med i justeringen for utsatt skatt dette regnskapsåret. Valget foretas årlig.
- (2) Er skattesatsen som er brukt til å beregne den utsatte skattekostnaden 15 prosent eller lavere, skal justeringen for utsatt skatt som skal legges til en konsernenhets justerte skatter for et regnskapsår etter § 20-30 første ledd bokstav b, være den utsatte skattekostnaden som er medregnet i det regnskapsmessige resultatet og som gjelder omfattede skatter, med justeringer etter tredje til sjette ledd. Er skattesatsen som er brukt til å beregne den utsatte skattekostnaden, høyere enn 15 prosent, skal den samlede justeringen for utsatt skatt som skal legges til en konsernenhets justerte skatter for et regnskapsår etter § 20-30 første ledd bokstav b, være den utsatte skattekostnaden som er ført i regnskapet og som gjelder omfattede skatter, omregnet med en sats på 15 prosent, og med justeringer etter tredje til sjette ledd.
- (3) Justeringen for utsatt skatt skal økes med:
 - a. ikke anerkjent avsetning eller ukrevd avsetning som er betalt i regnskapsåret, og
 - b. tilbakeført utsatt skatteforpliktelse fastsatt i et foregående regnskapsår som er betalt i løpet av regnskapsåret.
- (4) Dersom en utsatt skattefordel som skyldes et underskudd i regnskapsåret, ikke balanseføres fordi vilkårene for slik balanseføring ikke er oppfylt, skal justeringen for utsatt skatt reduseres med det beløpet som ville ha redusert justeringen for utsatt skatt, dersom den utsatte skattefordelen hadde vært balanseført.
- (5) Justeringen for utsatt skatt skal ikke inkludere:
 - a. utsatt skattekostnad for poster som er unntatt fra beregningen av justert resultat etter §§ 20-20 til 20-23,
 - b. utsatt skattekostnad for ikke anerkjente avsetninger og ukrevde avsetninger,
 - c. effekten av en verdijustering eller en justering for effekten av en ikke-bokført utsatt skattefordel,
 - d. utsatt skattekostnad som skyldes en omberegning som følge av en endring av den nasjonale skattesatsen, og
 - e. utsatt skattekostnad som gjelder opparbeiding og bruk av skattefradrag. Dette gjelder ikke når bruk av skattefradrag trer i stedet for fremføring av

underskudd. Skattefradrag anses for å tre i stedet for fremføring av underskudd dersom:

1. jurisdiksjonen krever at inntekt med kilde i utlandet føres mot innenlands underskudd før kreditfradrag for utenlandsk skatt kan benyttes,
 2. konsernenheten har et innenlands underskudd som helt eller delvis er ført til fradrag mot inntekt med kilde i utlandet, og
 3. de interne skattereglene tillater at kreditfradrag for utenlandsk skatt føres til fradrag mot en skatteplikt i et etterfølgende år for inntekt som skal være med i beregningen av konsernenhetens justerte resultat.
- (6) Dersom en utsatt skattefordel for et regnskapsår er ført basert på en skattesats som er lavere enn 15 prosent, kan den regnes om med en sats på 15 prosent det regnskapsåret underskuddet blir et justert underskudd, forutsatt at den skattepliktige kan vise at den utsatte skattefordelen er knyttet til et justert underskudd. Økes en utsatt skattefordel i samsvar med første punktum, skal justeringen for utsatt skatt reduseres tilsvarende.
- (7) En utsatt skatteforpliktelse som ikke er reversert og som ikke betales i løpet av de fem påfølgende regnskapsårene, skal tilbakeføres i den utstrekning den ble tatt hensyn til i justeringen for utsatt skatt for en konsernenhet. En tilbakeført utsatt skatteforpliktelse som er fastsatt for inneværende regnskapsår, skal regnes som en reduksjon av de omfattede skattene i det femte foregående året til det inneværende regnskapsåret, og den effektive skattesatsen og suppleringskatten for det året skal beregnes på nytt i samsvar med § 20-43 første ledd. Den tilbakeførte utsatte skatteforpliktelsen for inneværende regnskapsår skal tilsvare økningen i kategorien av utsatt skatteforpliktelse som var tatt med i justeringen for utsatt skatt i det femte foregående året som ikke er reversert innen utgangen av den siste dagen i det inneværende regnskapsåret.
- (8) Skatteforpliktelse knyttet til poster som nevnt i a-i nedenfor, skal likevel ikke tilbakeføres:
- a. fradrag for kostpris på fysiske eiendeler,
 - b. utgift til lisens eller lignende ordning fra en stat for bruk av fast eiendom eller utnyttelse av naturressurser, som innebærer betydelig investering i fysiske eiendeler,
 - c. kostnader til forskning og utvikling,
 - d. kostnader til dekommisjonering og utbedring,
 - e. regnskapsføring til virkelig verdi ved urealisert netto gevinst,
 - f. netto gevinst på veksling av utenlandsk valuta,
 - g. utsatt anskaffelseskost på forsikringsreserver og forsikringspoliser,
 - h. gevinst fra salg av fysisk eiendom som ligger i samme jurisdiksjon som konsernenheten, og som reinvesteres i fysiske eiendeler i jurisdiksjonen, og
 - i. tilleggsbeløp oppstått som følge av endringer i regnskapsprinsipp for postene nevnt under bokstavene a til h.

§ 20-32 Utsatt skatt første regnskapsår et konsern omfattes av suppleringskattereglene

- (1) Ved beregningen av effektiv skattesats i det første regnskapsåret et konsern omfattes av reglene om suppleringskatt i en jurisdiksjon, og påfølgende regnskapsår, skal konsernet ta hensyn til utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse som fremgår i regnskapene til alle konsernenhetene i jurisdiksjonen det første regnskapsåret. De utsatte skattefordelene og -forpliktelsene skal beregnes med en skattesats på 15 prosent eller skattesatsen i jurisdiksjonen hvis denne er lavere. En utsatt skattefordel som er blitt beregnet med en lavere skattesats enn 15 prosent, kan beregnes med en skattesats på 15 prosent hvis konsernenheten kan vise at den utsatte skattefordelen er knyttet til et justert underskudd. Ved anvendelsen av denne bestemmelsen ses det bort fra virkningen av enhver justering av verdsettelse eller regnskapsmessige justeringer med hensyn til utsatt skattefordel.
- (2) Utsatte skattefordeler som er oppstått ved inntekt som er unntatt ved beregningen av justert resultat etter §§ 20-20 til 20-24, skal ikke tas med ved beregningen etter første ledd hvis de utsatte skattefordelene er oppstått på grunnlag av transaksjoner som er gjennomført etter 30. november 2021.
- (3) For eiendeler som er overført mellom konsernenheter mellom 30. november 2021 og det første regnskapsåret konsernet omfattes av reglene om suppleringskatt i jurisdiksjonen, skal grunnlaget for beregning av utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse knyttet til disse eiendelene, med unntak av varelager, settes til den overdragende konsernhetens bokførte verdi.

§ 20-33 Valg om bruk av justert underskudd

En rapporterende konsernenhet kan, for en jurisdiksjon med samlet underskudd, velge å foreta justeringer på grunnlag av det underskuddet i stedet for å justere for utsatt skatt etter § 20-31.

Beregning av effektive skattesatser og suppleringskatt

§ 20-40 Beregning av den effektive skattesatsen

- (1) Et konserns effektive skattesats beregnes hvert regnskapsår og for hver jurisdiksjon der konsernet har én eller flere konsernenheter og samlet overskudd. Effektiv skattesats settes til summen av justerte skatter for hver konsernenhet dividert på samlet overskudd i jurisdiksjonen, avrundet til fjerde desimal.
- (2) Samlet overskudd for en jurisdiksjon utgjør den positive summen av konsernenhetenes justerte overskudd, fratrukket summen av deres justerte underskudd.
- (3) Investeringsenheters justerte skatt og justerte resultater holdes utenfor ved beregningen etter første og annet ledd. For slike enheter er det gitt særregler i § 20-63.
- (4) Hver statsløs konsernenhet behandles som en separat konsernenhet i en egen jurisdiksjon ved anvendelsen av dette kapitlet.

§ 20-41 Beregning av suppleringskatt

- (1) Dersom et konserns effektive skattesats i en jurisdiksjon er lavere enn 15 prosent for et regnskapsår, skal konsernet beregne suppleringskatt for konsernenhetene i jurisdiksjonen.
- (2) Suppleringskatten beregnes samlet for hver jurisdiksjon. Denne utgjør suppleringskattesatsen multiplisert med det overskytende skattegrunnlaget, tillagt

etterberegnet suppleringskatt og fratrukket nasjonal suppleringskatt. Ved denne beregningen utgjør:

- a. Suppleringskattesatsen: Differansen mellom 15 prosent og den effektive skattesatsen beregnet etter § 20-40,
 - b. Det overskytende skattegrunnlaget: Samlet overskudd for jurisdiksjonen, jf. § 20-40 annet ledd, fratrukket det substansbaserte inntektsfradraget etter § 20-42,
 - c. Etterberegnet suppleringskatt: Beløp beregnet etter §§ 20-30 femte ledd og 20-43, og
 - d. Nasjonal suppleringskatt: Skatten som skal betales etter en kvalifisert nasjonal suppleringskatt.
- (3) Med unntak for tilfeller som nevnt i § 20-43 tredje ledd, skal suppleringskatten for den enkelte konsernenhet settes til dennes forholdsmessige andel av suppleringskatten for jurisdiksjonen. Konsernenhetens forholdsmessige andel utgjør dens justerte overskudd delt på summen av alle konsernenhetenes justerte overskudd i jurisdiksjonen, multiplisert med suppleringskatten for jurisdiksjonen.
- (4) Dersom det oppstår suppleringskatt på grunn av en ny beregning etter reglene i § 20-43 første ledd, og det ikke er noe samlet overskudd i jurisdiksjonen i inneværende regnskapsår, skal suppleringskatten fordeles mellom konsernenhetene etter formelen i foregående ledd, basert på konsernenhetenes justerte overskudd i de tidligere regnskapsårene den nye beregningen knytter seg til.

§ 20-42 Substansbasert inntektsfradrag

- (1) Det substansbaserte inntektsfradraget utgjør en prosentandel av summen av lønnskostnader og bokførte verdi av fysiske eiendeler til alle konsernenheter i jurisdiksjonen, unntatt investeringsenheter. Rapporterende konsernenhet kan velge å ikke kreve fradraget for det enkelte regnskapsår. Fradraget kan ikke frem- eller tilbakeføres til andre regnskapsår.
- (2) For en konsernenhet som er et fast driftssted, inngår lønnskostnader og fysiske eiendeler som er inkludert i driftsstedets regnskap, jf. FSFIN § 20-23-1 første til tredje ledd, forutsatt at de ansatte og eiendelene er lokalisert i samme jurisdiksjon som driftsstedet. Lønnskostnader og eiendeler som danner grunnlag for fradrag i det faste driftsstedet, medregnes ikke ved beregning av fradrag hos hovedenheten. Har det faste driftsstedet inntekter som er holdt utenfor ved beregningen av dets justerte overskudd, skal fradraget reduseres forholdsmessig.
- (3) Lønnskostnader og fysiske eiendeler som tilhører en enhet med deltakerfastsetting som ikke er fordelt etter annet ledd, fordeles til:
 - a. konsernenheten som eier enheten med deltakerfastsetting, dersom denne har fått dens regnskapsmessige resultat fordelt til seg etter § 20-24 fjerde ledd. Lønnskostnader og fysiske eiendeler fordeles til konsernenheten i samme forhold som den ble tilordnet inntekt fra enheten med deltakerfastsetting, forutsatt at konsernenheten er lokalisert i jurisdiksjonen de ansatte og fysiske eiendelene er lokalisert,
 - b. dersom enheten med deltakerfastsetting er det øverste morselskapet, fordeles lønnskostnadene og de fysiske eiendelene til dette, i samme forhold som inntekter er medregnet ved beregningen av justert overskudd, jf. § 20-60 første ledd, og
 - c. øvrige lønnskostnader og fysiske eiendeler holdes utenfor ved beregningen av det substansbaserte inntektsfradraget for konsernet.

§ 20-43 Etterberegnet suppleringskatt

- (1) Dersom den effektive skattesatsen og suppleringskatten for tidligere regnskapsår beregnes på nytt, skal det foretas en ny beregning etter §§ 20-40 til 20-42. Resultater

dette i økt suppleringskatt for tidligere regnskapsår, skal denne anses som etterberegnet suppleringskatt. Etterberegnet suppleringskatt tidfestes til regnskapsåret hvor etterberegningen gjennomføres.

- (2) Tidfestes etterberegnet suppleringskatt til et regnskapsår hvor det ikke er samlet overskudd i jurisdiksjonen, skal hver konsernenhets justerte overskudd ved anvendelse av § 20-15 annet ledd settes til samme sum som den etterberegnete suppleringskatten utgjør etter § 20-41 tredje og fjerde ledd, dividert på en sats på 15 prosent.
- (3) Dersom det etterberegnes suppleringskatt etter § 20-30 femte ledd, skal hver konsernenhets justerte overskudd i jurisdiksjonen etter § 20-15 annet ledd tilsvare suppleringskatten fordelt til denne konsernenheten dividert med en sats på 15 prosent. Fordelingen skal gjøres pro-rata for hvert enkelt foretak, basert på produktet av foretakets overskudd og en sats på 15 prosent, fratrukket justerte skatter. Den økte suppleringskatten skal bare fordeles til konsernenheter hvor justerte skatter er negative og mindre enn justert resultat multiplisert med 15 prosent.
- (4) Dersom etterberegnet suppleringskatt fordeles til en konsernenhet etter denne paragrafen og § 20-41 tredje ledd, skal foretaket anses som en underbeskattet konsernenhet etter reglene i §§ 20-10 til 20-16.

§ 20-44 Unntak for bagatellmessig inntekt og overskudd

- (1) Den rapporterende konsernenheten kan velge å sette suppleringskatten for konsernenhetene i en jurisdiksjon til null for det enkelte regnskapsår, dersom:
 - a. den gjennomsnittlige, totale inntekten i jurisdiksjonen er mindre enn 10 millioner euro, og
 - b. gjennomsnittlig samlet overskudd i jurisdiksjonen er mindre enn én million euro.

Gjennomsnittet beregnes basert på det inneværende og de to foregående regnskapsårene.

- (2) Denne paragrafen omfatter ikke statsløse konsernenheter eller investeringsenheter. Inntekt eller justert resultat for slike konsernenheter skal ikke medregnes etter første ledd.

§ 20-45 Minoritetseide konsernenheter

- (1) For konsernenheter som er del av et minoritetseid underkonsern, skal den effektive skattesatsen og suppleringskatten for en jurisdiksjon beregnes som om underkonsernet var et eget konsern i samsvar med reglene i §§ 20-20 til 20-65. Slike konsernenheters justerte skatter og justerte resultat skal holdes utenfor ved beregningen av resten av konsernets effektive skattesats og samlede overskudd etter § 20-40 første og annet ledd.
- (2) For en minoritetseid konsernenhet som ikke er del av et minoritetseid underkonsern og ikke er en investeringsenhet, skal den effektive skattesatsen og suppleringskatten beregnes isolert for konsernenheten i samsvar med reglene i §§ 20-20 til 20-65. Konsernenhetens justerte skatter og justerte resultat skal holdes utenfor ved beregningen av resten av konsernets effektive skattesats og samlede overskudd etter § 20-40 første og annet ledd.

§ 20-46 Valg om forenklet beregning

Når konsernenhetene i en jurisdiksjon oppfyller vilkårene etter en forenklet beregning, kan suppleringskatten for denne jurisdiksjonen settes til null. Valget gjøres av den rapporterende konsernenheten for ett regnskapsår av gangen.

Omorganiseringer og holdingstrukturer

§ 20-50 Konsernenheter som blir del av eller forlater et konsern

- (1) Bestemmelsene i denne paragrafen gjelder for enheter hvor eierinteresser har blitt overført, slik at en enhet blir eller slutter å være konsernenhet i et konsern i løpet av et regnskapsår. Slike enheter omtales her som målselskaper. Året hvor eierinteressen er overført, omtales som transaksjonsåret.
- (2) Om målselskapet blir del av eller forlater et konsern, eller blir det øverste morselskapet i et nytt konsern, skal det i transaksjonsåret behandles som en del av alle konserner hvor noen av dets eiendeler, gjeld, inntekter, kostnader eller kontantstrømmer er konsolidert linje for linje i det øverste morselskapets konsernregnskap. Hvert konsern skal kun medregne den delen av målselskapets regnskapsmessige resultat og justerte skatter som er medregnet i det øverste morselskapets konsernregnskap.
- (3) Ved beregningen av målselskapets justerte resultat og justerte skatter, skal den historiske bokførte verdien av eiendeler og gjeld legges til grunn. Dette gjelder både i transaksjonsåret og etterfølgende regnskapsår.
- (4) Ved beregningen av målselskapets lønnskostnader etter § 20-42, medregnes kun kostnader som inngår i det øverste morselskapets konsernregnskap.
- (5) Ved beregningen av bokført verdi av målselskapets fysiske eiendeler etter § 20-42, skal verdien nedjusteres slik at den forholdsmessig svarer til perioden av regnskapsåret hvor målselskapet inngikk i konsernet.
- (6) Utsatte skattefordeler og -forpliktelser til en konsernenhet som overføres mellom konserner, skal kun tas med av det overtakende konsernet. De skal bare tas med i den grad det overtakende konsernet ville medregnet dem da de oppstod, og det kontrollerte konsernenheten på dette tidspunktet. Dette gjelder likevel ikke den utsatte skattefordelen som nevnt i FSFIN § 20-33-1 første ledd.
- (7) Et målselskaps tidligere medregnede utsatte skatteforpliktelser, skal ved anvendelsen av § 20-31 syvende ledd reduseres tilsvarende hos det overdragende konsernet, og behandles som om de oppstod i transaksjonsåret for det overtakende konsernet, likevel slik at en eventuell etterfølgende reduksjon av omfattede skatter først får virkning det året justeringen tidfestes til.
- (8) Om målselskapet både er et morselskap og enhet i mer enn ett konsern i løpet av transaksjonsåret, skal det anvende skatteinkluderingsreglene separat for sine andeler av suppleringskatt for underbeskattede enheter i hvert enkelt konsern.
- (9) Uavhengig av de foregående leddene i denne bestemmelsen, skal erverv eller avhendelse av kontroll over en konsernenhet anses som erverv eller avhendelse av konsernenhetens eiendeler og gjeld, dersom:
 - a. konsernenhetens jurisdiksjon behandler avhendelsen eller ervervet av kontrollen likt eller tilnærmet likt som et erverv eller en avhendelse av enhetens eiendeler og gjeld, og
 - b. illegger en omfattet skatt på avhenderen som beregnes basert på differansen mellom eiendelene og gjeldens skattemessige verdi på den ene siden, og vederlaget som ble ytt eller virkelig verdi av eiendelene og gjelden på den andre.

§ 20-51 Overføringer av eiendeler og gjeld

- (1) Ved overdragelse eller overtakelse av eiendeler og gjeld, skal en overdragende konsernenhet medregne eventuell gevinst eller tap ved beregningen av sitt justerte resultat. Ved beregningen av justert resultat hos en overtakende konsernenhet, skal denne legge til grunn sin egen bokførte verdi av eiendelene og gjelden i tråd med regnskapsspråket til det øverste morselskapet, som brukt ved utarbeidelsen av konsernregnskapet.
- (2) Første ledd gjelder ikke dersom overdragelsen eller overføringen er ledd i en omorganisering. I så fall skal den overdragende konsernenheten ikke medregne gevinst eller tap fra overdragelsen ved beregningen av sitt justerte resultat. Den

overtakende konsernenheten skal videreføre den overdragende konsernenhetens bokførte verdier.

- (3) Første og annet ledd gjelder ikke dersom overdragelsen eller overtakelsen er ledd i en omorganisering hvor den overdragende konsernenheten medregner en ikke-kvalifiserende gevinst eller tap. I så fall skal den overdragende konsernenheten medregne gevinsten eller tapet ved beregningen av sitt justerte resultat i samme utstrekning. Den overtakende konsernenheten skal videreføre den bokførte verdien til den overdragende konsernenheten, justert i samsvar med lokale skatteregler for å ta hensyn til den ikke-kvalifiserende gevinsten eller tapet.
- (4) Dersom den rapporterende konsernenheten velger det, skal konsernenheter som har internrettslig adgang eller plikt til å justere oppjustere verdien av eiendeler og gjeld til virkelig verdi for skatteformål, gjøre følgende justeringer for suppleringskatteformål:
 - a. inkludere gevinsten eller tapet på hver eiendel eller gjeld i sitt justerte resultat. Gevinsten/tapet settes til differansen mellom bokført verdi umiddelbart før hendelsen som utløste justeringen, og virkelig verdi umiddelbart etter, tillagt eller fratrukket eventuell ikke-kvalifiserende gevinst eller tap som oppstod i forbindelse med den utløsende hendelsen. Dette beløpet medregnes i det justerte resultatet i sin helhet i inneværende regnskapsår, eller fordelt over dette og de fire påfølgende regnskapsårene, og
 - b. legge til grunn den regnskapsførte virkelige verdien av eiendelen eller gjelden ved beregningen av justert resultat i regnskapsår som avsluttes etter den utløsende hendelsen.

§ 20-52 Felleskontrollert virksomhet (joint ventures)

- (1) Bestemmelsene i denne paragrafen gjelder for felleskontrollert virksomhet og dens underenheter.
- (2) Reglene i §§ 20-20 til 20-65 gjelder for felleskontrollert virksomhet og deres underenheter. Det skal beregnes suppleringskatt for slike som om de var konsernenheter i et eget, separat konsern hvor den felleskontrollerte virksomheten er konsernets øverste morselskap.
- (3) En enhet som direkte eller indirekte holder eierinteressene i den felleskontrollerte virksomheten eller dens underenheter, skal anvende skatteinkluderingsregelen på sin andel av suppleringskatten til medlemmer av det felleskontrollerte konsernet i samsvar med skatteloven §§ 20-10 til 20-15.

§ 20-53 Sammensluttede konserner

- (1) Bestemmelsene i denne paragrafen gjelder for sammensluttede konserner.
- (2) Enhetene og konsernenhetene i hvert konsern anses å utgjøre ett, samlet konsern etter suppleringskattereglene (et sammensluttede konsern).
- (3) En enhet, unntatt enheter som nevnt i skatteloven § 20-2, anses som en konsernenhet når den er konsolidert linje for linje av det sammensluttede konsernet, eller dersom den kontrolleres av andre enheter i det sammensluttede konsernet.
- (4) Som det sammensluttede konsernets konsernregnskap regnes konsernregnskapet som nevnt i FSFIN § 20-53-1, utarbeidet i samsvar med et akseptert regnskapsspråk, som skal anses for å være regnskapsspråket til det øverste morselskapet.
- (5) De øverste morselskapene til konsernene som sammen utgjør det sammensluttede konsernet, anses også som de øverste morselskapene til dette.
- (6) Morselskapene, herunder de øverste morselskapene, i det sammensluttede konsernet som er lokalisert i Norge, skal anvende skatteinkluderingsregelen i samsvar med bestemmelsene i §§ 20-10 til 20-15 på sin andel av suppleringskatten for underbeskattede enheter.
- (7) De øverste morselskapene skal levere informasjonsmelding for suppleringskatt i samsvar med skatteforvaltningsloven § 8-14 annet ledd, med mindre meldingen leveres av rapporterende konsernenhet etter skatteforvaltningsloven § 8-14 tredje

ledd. Informasjonsmeldingen skal inneholde informasjon om alle konsernene som inngår i det sammensluttede konsernet.

Regimer med skattemessig nøytralitet og skatt ved utdeling

§ 20-60 Øverste morselskap som er en enhet med deltakerfastsetting

- (1) Er øverste morselskap en enhet med deltakerfastsetting, skal justert overskudd for regnskapsåret reduseres med den delen av justert overskudd som tilordnes den enkelte eierandel, dersom:
 - a. eieren skattlegges for sin andel av overskuddet i en skattleggingsperiode som avsluttes senest tolv måneder etter utløpet av det regnskapsåret og,
 1. eieren skattlegges med en nominell sats på minst 15 prosent, eller
 2. det med rimelighet kan forventes at summen av omfattede skatter betalt av det øverste morselskapet og andre enheter som er del av den skattetransparente strukturen, og den skatten eieren må svare på andelen av overskuddet er lik eller høyere enn andelen av overskuddet multiplisert med 15 prosent, eller
 - b. eieren er en fysisk person som
 1. er skattemessig bosatt i samme jurisdiksjon som det øverste morselskapet, og
 2. har en direkte eierandel som ikke gir rett til mer enn fem prosent av fortjenesten og fem prosent av eiendelene til det øverste morselskapet, eller
 - c. eieren er en offentlig enhet, en internasjonal organisasjon, en ideell organisasjon eller et pensjonsfond som,
 1. er skattemessig hjemmehørende i samme jurisdiksjon som det øverste morselskapet, og
 2. har en eierandel som ikke gir rett til mer enn fem prosent av fortjenesten og eiendelene til det øverste morselskapet.
- (2) En enhet som nevnt i første ledd, skal redusere justert underskudd for regnskapsåret med den delen av underskuddet som tilordnes den enkelte eier. Første punktum gjelder ikke for så vidt eieren ikke har rett til å utnytte underskuddet ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt.
- (3) Enheter som nevnt i første ledd, skal redusere omfattede skatter forholdsmessig etter reduksjonen av justert overskudd i henhold til første ledd.
- (4) Første til tredje ledd skal også gjelde for et fast driftssted, når en enhet som nevnt i første ledd, helt eller delvis driver sin virksomhet gjennom det faste driftsstedet, eller når en skattetransparent enhet driver sin virksomhet gjennom det faste driftsstedet, forutsatt at enheten som nevnt i første ledd eier den skattetransparente enheten direkte eller gjennom en kjede av skattetransparente enheter.

§ 20-61 Øverste morselskap er underlagt et regime med fradrag for utbytte

- (1) Er det øverste morselskapet i et konsern underlagt et regime med fradrag for utbytte, skal det for regnskapsåret redusere justert overskudd, inntil null, med fradragsberettiget utbytte som er utdelt innen tolv måneder etter regnskapsårets slutt, dersom:
 - a. utbyttet skattlegges hos mottaker med en nominell sats på minst 15 prosent i en skattleggingsperiode som ender senest tolv måneder etter utløpet av det øverste morselskapets regnskapsår,
 - b. det med rimelighet kan forventes at summen av omfattede skatter betalt av det øverste morselskapet og skatter betalt av mottakeren av utbyttet er lik eller høyere enn den utdelte inntekten multiplisert med 15 prosent,

- c. mottakeren er en fysisk person, og utbyttet er etterbetaling fra et innkjøpssamvirke,
 - d. mottakeren er en fysisk person som er skattemessig bosatt i den juridiksjonen som det øverste morselskapet er lokalisert i, og som har en eierandel som ikke gir rett til mer enn fem prosent av fortjenesten og eiendelene til det øverste morselskapet, eller
 - e. mottakeren er en offentlig enhet, en internasjonal organisasjon, en ideell organisasjon eller et pensjonsfond som ikke er en pensjonsenhet, som er skattemessig hjemmehørende i samme juridiksjon som det øverste morselskapet.
- (2) Det øverste morselskapets omfattede skatter, med unntak av skatter knyttet til det fradragte utbyttet, skal reduseres forholdsmessig tilsvarende reduksjonen av justert overskudd i henhold til første ledd.
- (3) Eier det øverste morselskapet en eierandel i en annen konsernenhet som er underlagt et regime med fradrag for utbytte, direkte eller gjennom en kjede av slike konsernenheter, skal første og annet ledd gjelde for alle andre konsernenheter som er lokalisert i den samme juridiksjonen som det øverste morselskapet og som er underlagt regimet med fradrag for utbytte i den grad konsernenhetens justerte overskudd utdeles videre fra det øverste morselskapet til mottakere som oppfyller vilkårene i første ledd.
- (4) Under første ledd d og e, skal en etterbetaling utdelt av et innkjøpssamvirke behandles som skattepliktig for mottakere som ikke er fysiske personer, i den grad den reduserer en kostnad eller utgift som er fradragsberettiget ved fastsettingen av mottakerens skattepliktige resultat.

§ 20-62 Anerkjente regimer med skatt ved utdeling

- (1) Rapporterende konsernenhet kan velge at det skal tas med en fiksert skatt, beregnet i samsvar med annet ledd, ved beregningen av justert skatt for regnskapsåret for en konsernenhet som er underlagt et anerkjent regime med skatt ved utdeling. Valget tas årlig og gjelder for alle konsernenhetene som er lokalisert i juridiksjonen.
- (2) Den fikserte skatten skal tilsvare det minste av:
- a. den økningen som er nødvendig for å øke den effektive skattesatsen for regnskapsåret, beregnet for juridiksjonen etter § 20-40 første ledd, til en sats på 15 prosent, eller
 - b. den skatten som ville ha påløpt i henhold til det anerkjente regimet for skatt ved utdeling, dersom konsernenhetene som er lokalisert i juridiksjonen, i løpet av regnskapsåret hadde delt ut all inntekten som er underlagt det anerkjente regimet med skatt ved utdeling.
- (3) Det skal etableres en konto for tilbakeføring av fiksert skatt for hvert regnskapsår det er foretatt valg etter første ledd. Fiksert skatt for juridiksjonen beregnet etter annet ledd, skal legges til tilbakeføringskontoen for det regnskapsåret den ble etablert. Ved slutten av hvert etterfølgende regnskapsår, skal utestående balanser på tilbakeføringskontoene etablert for tidligere regnskapsår reduseres i kronologisk rekkefølge, inntil null:
- a. først med skatt konsernenhetene har betalt i regnskapsåret i forbindelse med faktiske utdelinger eller disposisjoner som skal behandles som utdelinger,
 - b. deretter med eventuelt samlet justert underskudd for juridiksjonen multiplisert med en sats på 15 prosent, og
 - c. til slutt med fremførbart beløp som kan anvendes for regnskapsåret etter fjerde ledd.
- (4) Det skal etableres en konto for restbeløp av samlet justert underskudd når beløpet nevnt i tredje ledd b, overstiger utestående balanse på kontoene for tilbakeføring av fiksert skatt. Det fremførbare beløpet nevnt i tredje ledd bokstav c, skal tilsvare det overskytende beløpet etter første punktum og skal hensyntas som reduksjon av

tilbakeføringskontoene i etterfølgende regnskapsår. Kontoen for restbeløp av samlet justert underskudd skal reduseres med beløp som er benyttet i samsvar med foregående punktum.

- (5) Utestående balanse på tilbakeføringskontoen på den siste dagen av det fjerde regnskapsåret etter det regnskapsåret da kontoen ble etablert, skal behandles som en reduksjon av justert skatt beregnet for regnskapsåret kontoen ble etablert. Den effektive skattesatsen og suppleringskatten for dette regnskapsåret skal beregnes på nytt, i samsvar med § 20-43 første ledd.
- (6) Skatter som er betalt i løpet av regnskapsåret og som gjelder faktiske eller fikserte utdelinger, skal ikke tas med i justert omfattet skatt i den grad de reduserer en tilbakeføringskonto i samsvar med tredje og fjerde ledd.
- (7) Dersom en konsernenhet som er omfattet av et valg etter første ledd, forlater konsernet, eller det vesentlige av dets aktiva overføres til andre enn en konsernenhet i samme jurisdiksjon, skal utestående balanse på tilbakeføringskontoene i regnskapsår da kontoene ble etablert, behandles som en reduksjon av justert omfattet skatt for hvert av regnskapsårene i samsvar med § 20-43 første ledd. Etterberegnet suppleringskatt for konsernenheten som forlater konsernet skal multipliseres med konsernenhetens justerte overskudd dividert med samlet justert overskudd for jurisdiksjonen, for å finne jurisdiksjonens etterberegnete suppleringskatt, hvor:
 - a. konsernenhetens justerte overskudd er beregnet i samsvar med §§ 20-20 flg. for hvert regnskapsår tilbakeføringskontoene i jurisdiksjonen har en utestående balanse, og
 - b. samlet overskudd for jurisdiksjonen er beregnet i samsvar med § 20-40 annet ledd for hvert regnskapsår tilbakeføringskontoene i jurisdiksjonen har en utestående balanse.

§ 20-63 Beregning av den effektive skattesatsen for investeringsenheter

- (1) Bestemmelsene i denne paragrafen gjelder for konsernenheter som også er investeringsenheter eller forsikringsinvesteringsenhet (heretter omtalt som enheter i denne paragrafen), med mindre de er skattetransparente enheter eller undergitt et valg etter skatteloven §§ 20-64 eller 20-65.
- (2) Den effektive skattesatsen skal beregnes isolert fra den effektive skattesatsen for jurisdiksjonen for øvrig. Den effektive skattesatsen for jurisdiksjonen utgjør enhetenes justerte skatter delt på konsernets andel av enhetenes justerte resultat som beregnet etter §§ 20-20 til 20-24.
- (3) Justerte skatter utgjør summen beregnet etter skatteloven § 20-30 som kan knyttes til konsernets andel av enhetens justerte overskudd og omfattede skatter fordelt til den etter FSFIN § 20-32. Enhetens justerte skatter inkluderer ikke omfattede skatter påløpt hos enheten som kan knyttes til inntekt som ikke medregnes i konsernets andel av dens justerte overskudd.
- (4) Konsernets andel av enhetens justerte overskudd utgjør andelen av dens justerte resultat som ville vært beregnet for det øverste morselskapet etter § 20-14 annet ledd, begrenset til interesser som ikke er undergitt et valg etter §§ X-20-64 eller 20-65.
- (5) Suppleringskatten skal utgjøre enhetens suppleringskatteprosent multiplisert med konsernets andel av dens justerte overskudd, i den grad dette overstiger enhetens substansbaserte inntektsfradrag. Suppleringskatteprosenten utgjør 15 prosent, minus den effektive skattesatsen for jurisdiksjonen. Dersom det er flere enheter i jurisdiksjonen, skal konsernets andel av deres inntekt og substansbaserte inntektsfradrag slås sammen ved beregningen av den effektive skattesatsen for alle investeringsenheterne.

- (6) Det substansbaserte inntektsfradraget beregnes i tråd med reglene i § 20-42, som om bestemmelsen omfattet investerings- og forsikringsinvesteringssenheter, basert på disse enhetenes egne fysiske eiendeler og lønnskostnader.

§ 20-64 Valg om å behandle investeringsenheter som skattetransparente enheter

- (1) Rapporterende konsernenhet kan velge å behandle en konsernenhet som er en investeringsenhet eller en forsikringsinvesteringssenhet som en skattetransparent enhet dersom eieren medregner gevinst eller tap på eierandelen i henhold til regnskapsføring til virkelig verdi, og skattesatsen ved skattleggingen av verdiendringene er minst 15 prosent.
- (2) Eier en konsernenhet en eierandel i en investeringsenhet eller en forsikringsinvesteringssenhet indirekte gjennom en eierandel i en annen investeringsenhet eller forsikringsinvesteringssenhet, anses skattleggingen av den indirekte eierandelen å skje i henhold til regnskapsføring til virkelig verdi dersom eierandelen i den direkte eide investeringsenheten eller forsikringsinvesteringssenheten skattlegges etter en slik modell.
- (3) Valget etter første ledd gjøres for fem år. Hvis valget opphører, skal inngangsverdien ved gevinst- eller tapsberegningen ved realisasjon av eiendel eller forpliktelse eid av investeringsenheten settes til virkelig verdi av eiendelen eller forpliktelsen den første dagen i det regnskapsåret valget opphører.

§ 20-65 Valg om å anvende en metode for skattepliktig utdeling

- (1) Rapporterende konsernenhet kan velge at en konsernenhet som har en eierandel i en konsernenhet som er en investeringsenhet eller forsikringsinvesteringssenhet, anvender en metode for skattepliktig utdeling. Valget kan bare foretas dersom det er rimelig å forvente at konsernenheten skattlegges for utdelinger fra investeringsenheten eller forsikringsinvesteringssenheten med en skattesats som er lik eller høyere enn 15 prosent, og konsernenheten ikke selv er en investeringsenhet eller forsikringsinvesteringssenhet.
- (2) Under metoden for skattepliktig utdeling skal:
 - a. utdelinger og fikserte utdelinger tas med ved beregningen av det justerte overskuddet til konsernenheten som mottar utdelingen,
 - b. omfattede skatter som påløper hos investeringsenheten eller forsikringsinvesteringssenheten og som kan krediteres mot den mottakende konsernenhetens skatt på utdelingen fra investeringsenheten eller forsikringsinvesteringssenheten, skal tas med ved beregningen av justert overskudd og justert omfattet skatt for konsernenheten som mottar utdelingen,
 - c. konsernenhetens forholdsmessige andel av investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringssenhetens akkumulerte overskudd fra teståret, jf. tredje ledd, skal regnes som justert overskudd for investeringsenheten eller forsikringsinvesteringssenheten for regnskapsåret. Et beløp tilsvarende det justerte overskuddet multiplisert med 15 prosent, skal utgjøre suppleringskatt for en underbeskattet konsernenhet for regnskapsåret ved anvendelse av reglene om skatteplikt i §§ 20-10 flg., og
 - d. en investeringsenhets eller forsikringsinvesteringssenhets justerte resultat og justerte skatt knyttet til det justerte resultatet for regnskapsåret skal, med unntak av justeringen nevnt i bokstav b, holdes utenfor beregningen av effektiv skattesats i samsvar med §§ 20-40 flg. og § 20-63.
- (3) Med «akkumulert overskudd» menes i denne paragrafen et beløp tilsvarende investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringssenhets justerte overskudd for det tredje foregående året til regnskapsåret («teståret») redusert, inntil null, med:
 - a. investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringssenhets omfattede skatter,
 - b. utdelinger og fikserte utdelinger til andelseiere som ikke er investeringsenheter eller forsikringsinvesteringssenheter, i løpet av perioden

som starter med den første dagen i det tredje foregående regnskapsåret og ender med den siste dagen i det regnskapsåret det rapporteres for hvor andelen ble eid («testperioden»),

- c. justerte underskudd oppstått i testperioden, og
- d. gjenstående justert underskudd som ikke allerede har redusert investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringens akkumulerte overskudd for et tidligere testår, kalt det fremførbare investeringsunderskuddet.

Det akkumulerte overskuddet til en investeringsenhet eller forsikringsinvesteringens enhet skal ikke reduseres med utdelinger eller fikserte utdelinger, som allerede har redusert investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringens akkumulerte overskudd for et tidligere testår ved anvendelse av første punktum bokstav b. Akkumulert overskudd skal ikke reduseres med justert underskudd som allerede har redusert investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringens akkumulerte overskudd for et tidligere testår ved anvendelse av første punktum bokstav c.

- (4) Under denne paragrafen skal det anses å oppstå et fiksert utbytte når en direkte eller indirekte eierandel i investeringsenheten eller forsikringsinvesteringens enhet overføres til en enhet utenfor konsernet. Det fikserte utbyttet skal tilsvare andelen av akkumulert overskudd som kan tilordnes eierandelen på overføringsdatoen, beregnet uten hensyn til det fikserte utbyttet.
- (5) Valget i første ledd gjelder for fem år. Dersom valget opphører, skal eierens andel av investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringens akkumulerte overskudd for teståret, ved utgangen av regnskapsåret før det året valget opphører, behandles som justert overskudd for investeringsenheten eller forsikringsinvesteringens enhet for regnskapsåret. Et beløp tilsvarende denne inntekten multiplisert med 15 prosent skal behandles som supplerings-skatt for en underbeskattet konsernenhet for regnskapsåret ved anvendelse av reglene om skatteplikt i §§ 20-10 flg.

Nåværende kapittel 20 blir nytt kapittel 21.

II

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

13.2 Forslag til nytt kapittel 20 i Finansdepartementets forskrift til Skatteloven (FSFIN)

Forskrift om endringer av forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven

I

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 (forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven) gjøres følgende endringer:

Nytt kapittel 20 skal lyde:

Kapittel 20 Særregler for supplerings-skatt på underbeskattet inntekt i konsern

Alminnelige bestemmelser

§ 20-1 Anvendelsesområde

§ 20-1-1 *Inntektsterskel ved sammenslåing*

- (1) Med sammenslåing etter denne bestemmelsen regnes situasjoner hvor:
 - a. alle eller tilnærmet alle enheter i to eller flere konserner havner under felles kontroll på en slik måte at de tilhører samme konsern, eller
 - b. en enhet som ikke er medlem av et konsern havner under samme kontroll som en annen enhet eller et konsern, slik at disse tilhører samme konsern.
- (2) Dersom flere konsern har blitt slått sammen til ett konsern i et av de fire foregående regnskapsår, skal det nye konsernet anses for å ha hatt en samlet inntekt på minst 750 millioner euro i regnskapsår hvor konsernene til sammen i sine konsernregnskap har hatt en slik inntekt.
- (3) Dersom én eller flere enheter som ikke er del av et konsern slås sammen med én eller flere enheter eller konsern, og noen av disse ikke inngår i noe konsernregnskap for de foregående fire regnskapsårene fordi de ikke var del av et konsern, skal det sammenslåtte konsernet anses for å ha en samlet inntekt på minst 750 millioner euro i regnskapsårene hvor summen av inntekt i de enkelte enhetenes regnskap eller konsernregnskap er minst 750 millioner euro.

§ 20-1-2 *Inntektsterskel ved deling*

- (1) Med deling etter denne bestemmelsen regnes situasjoner hvor enheter i et konsern blir del av et annet konsern som ikke konsolideres av det samme øverste morselskapet.
- (2) Om et konsern omfattet av suppleringskattereglene deles og blir til to eller flere konsern, anses det enkelte konsern for å ha møtt inntektsterskelen i delingsåret dersom det har en inntekt på minst 750 millioner euro dette året. For det andre til fjerde regnskapsåret etter delingsåret, anses det enkelte konsernet for å ha overskredet inntektsterskelen dersom det har en inntekt på minst 750 millioner euro i minst to av regnskapsårene etter delingen, inklusive delingsåret.

§ 20-1-3 *Definisjoner*

- (1) I skatteloven kapittel 20 og denne forskriften kapittel 20 menes med
 - a. Konsern:
 1. 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. Enhet som utelates fra konsernregnskapet utelukkende av hensyn til størrelse, materiell karakter eller fordi det er anskaffet med sikte på midlertidig eie og holdes i påvente av salg inngår også som en del av konsernet.
 2. enhet som ikke er en del av et konsern etter første strekpunkt, men som har fast driftssted i utlandet.
 - b. Enhet:

Enhver juridisk person, eller enhver sammenslutning, innretning eller arrangement som utarbeider separate regnskap.

- c. Konsernenhet:
Enhet som inngår i et konsern, og fast driftssted som tilhører en slik enhet.
- d. Øverste morselskap:
Enhet som direkte eller indirekte har kontrollerende eierinteresse i et annet foretak, og som ikke har en eier som direkte eller indirekte har en kontrollerende eierinteresse i enheten.
- e. Mellomliggende morselskap:
Konsernenhet som direkte eller indirekte har en eierandel i en annen konsernenhet, og som ikke er:
 1. øverste morselskap,
 2. deleid morselskap,
 3. fast driftssted, eller
 4. investeringsforetak.
- f. Deleid morselskap:
Konsernenhet som ikke er øverste morselskap, fast driftssted eller investeringsforetak, og som:
 1. direkte eller indirekte har eierandel i en annen konsernenhet i samme konsern, og
 2. hvor personer eller foretak som ikke er konsernenheter i samme konsern, har eierinteresse på mer enn 20 prosent i konsernenheten.
- g. Underbeskattet konsernenhet:
Konsernenhet som er lokalisert i en jurisdiksjon der konsernets effektive skattesats i regnskapsåret er lavere enn 15 prosent.
- h. Eierinteresse:
Omfatter enhver egenkapitalinteresse som gir rett til overskudd eller kapital fra en enhet, herunder et fast driftssted
- i. Kontrollerende eierinteresse:
Foreligger når en enhet har en slik eierinteresse i en annen enhet at de må konsolidere eiendeler, gjeld, inntekter, kostnader og kontantstrømmer tilhørende enheten linje for linje etter et akseptert regnskapsspråk, eller ville ha vært nødt til det dersom de utarbeidet konsolidert konsernregnskap.
- j. Akseptert regnskapsspråk:
International Financial Reporting Standards (IFRS) eller generelt aksepterte regnskapsprinsipper i Australia, Brasil, Canada, EU, EØS, Hong Kong (Kina), Japan, Mexico, New Zealand, Kina, India, Sør-Korea, Russland, Singapore, Sveits, Storbritannia og USA.
- k. Autorisert regnskapsspråk:
Et regnskapsspråk som er tillatt benyttet i jurisdiksjonen hvor enheten er lokalisert.
- l. Fast driftssted:
 1. Et forretningssted eller noe som skal anses som et forretningssted i et land der det behandles som et fast driftssted i samsvar med en gjeldende skatteavtale, forutsatt at jurisdiksjonen skattlegger inntekten knyttet til det i samsvar med en bestemmelse tilsvarende artikkel syv i OECDs mønsteravtale, som endret;

2. Hvis det ikke foreligger en skatteavtale, et forretningssted eller noe som skal anses som et forretningssted i et land som skattlegger inntekten fra et slikt forretningssted på nettobasis på lignende måte som den skattlegger hjemmehørende enheter;
 3. Hvis et land ikke har et selskapsskattesystem, et forretningssted eller noe som skal anses som et forretningssted i den jurisdiksjonen som ville ha vært behandlet som et fast driftssted i samsvar med OECDs mønsteravtale, som endret, forutsatt at jurisdiksjonen ville hatt rett til å skattlegge inntekten fra forretningsstedet i henhold til artikkel syv i den avtalen; eller
 4. Et forretningssted eller noe som skal anses som et forretningssted som ikke er nevnt i nummer 1 til 3 som det drives virksomhet gjennom utenfor den jurisdiksjonen hovedenheten er lokalisert i, forutsatt at jurisdiksjonen unntar inntekt fra slik virksomhet.
- m. Offentlig enhet:
Enheter som er del av eller heleid av, staten, fylkeskommuner eller kommuner og som:
1. ikke driver forretningsvirksomhet og har som hovedformål å:
 - utøve offentlige/statlige funksjoner, eller
 - forvalte eiendeler og investeringer på vegne av det offentlige,
 2. er ansvarlig overfor, og rapporterer årlig, til staten, fylkeskommuner eller kommuner om sin aktivitet,
 3. overskudd utdeles kun til staten, fylkeskommuner eller kommuner og dens eiendeler tilfaller slike ved oppløsning.
- n. Internasjonal organisasjon:
Mellomstatlige og overstatlige organisasjoner som:
1. er opprettet gjennom en overenskomst mellom flere stater eller jurisdiksjoner,
 2. har en avtale om immunitet og privilegier med den jurisdiksjonen der den er etablert, og
 3. ikke har inntekter som kommer privatpersoner til gode.
- o. Ideell organisasjon:
Organisasjon som oppfyller følgende vilkår:
1. er etablert og drives i den jurisdiksjonen den er hjemmehørende:
 - utelukkende for å fremme religiøse, veldedige, vitenskapelige, artistiske, kulturelle, sportslige, utdanningsmessige eller lignende formål, eller
 - som en yrkesorganisasjon, næringslivsforening, handelskammer, arbeidstakerorganisasjon, landbruks- eller hagebruksorganisasjon, borgerforening eller en organisasjon som utelukkende drives for å fremme sosial velferd,
 2. en vesentlig del av inntekten er unntatt fra beskatning i det landet den er hjemmehørende i,
 3. har ikke andelseiere eller medlemmer som har eiendomsrett eller interesse i form av begunstiggelse i kontohavers inntekter eller eiendeler,

4. inntekter eller eiendeler kan ikke deles ut til eller anvendes til fordel for privatpersoner eller enheter som ikke er en ideell organisasjon, unntatt
 - som en del av et formål som nevnt under nummer 1,
 - som betaling for utførte tjenester eller for bruk av eiendom eller kapital, eller
 - som betaling av vederlag som tilsvarer en rimelig markedsverdi på eiendom som organisasjonen har ervervet,
5. ved eventuell avvikling skal alle eiendeler tilfalle en annen allmennyttig organisasjon eller offentlige myndigheter.

Driver organisasjonen handel eller virksomhet som ikke har direkte tilknytning til formålet den ble etablert for, anses den ikke som en ideell organisasjon.

p. Pensjonsfond:

1. En enhet (foretak) som er etablert og drevet i en jurisdiksjon utelukkende eller nesten utelukkende for å forvalte eller tilby pensjonsytelser og tilleggssytelser til fysiske personer hvor:
 - enheten er regulert slik av jurisdiksjonen eller av en politisk underenhet eller lokale myndigheter
 - ytelsene er sikret eller på annen måte beskyttet av nasjonale bestemmelser og finansieres av en formuesmasse som eies gjennom en forvaltningsordning eller trustor for å sikre at de tilsvarende pensjonsforpliktelsene oppfylles i tilfelle av insolvens i konsernet, og
2. en pensjonsenhet

q. Pensjonsenhet

Enhet som er etablert og drevet utelukkende eller nesten utelukkende:

1. for å investere midler for pensjonsfond, eller
2. for å utføre aktiviteter som er tilknyttet et pensjonsfonds regulerte aktiviteter, forutsatt at enheten er en del av samme konsern som pensjonsfondet.

r. Investeringsfond:

En enhet som oppfyller følgende kriterier:

1. den har som formål å samle investeringer fra flere investorer, hvorav noen er uavhengige av hverandre,
2. den investerer i henhold til en definert investeringsstrategi,
3. den gjør det mulig for investorer å redusere transaksjons-, undersøkelses- og analysekostnadene, eller å spre risikoen kollektivt,
4. den har primært til formål å generere avkastning eller gevinst, eller beskytte mot en bestemt eller generell hendelse eller utfall,
5. dens investorer har rett til avkastning av fondets eiendeler eller inntekt opptjent fra disse eiendelene, basert på deres innskudd i fondet,
6. den eller dens ledelse er underlagt et regulatorisk regime, herunder hensiktsmessig regulering mot hvitvasking og regulering av investorbeskyttelse, i den jurisdiksjonen der den er etablert eller forvaltes, og
7. den forvaltes av profesjonelle fondsforvaltere på vegne av investorene.

s. Investeringsenhet som investerer i fast eiendom:

En enhet med en vid eierkrets som hovedsakelig eier fast eiendom, og hvor skattelegging av enhetens inntekt skjer enten hos enheten selv eller hos eierne senest året etter opptjening.

t. Regnskapsår:

Regnskapsår benyttet av øverste morselskap ved utarbeidelse av konsernregnskap. Der konsernregnskap utarbeides etter bestemmelsen i denne paragraf bokstav v 4. er kalenderåret regnskapsåret.

u. Investeringsenhet:

1. et investeringsfond eller en investeringsenhet som investerer i fast eiendom,
2. en enhet som med minst 95 prosent eies direkte av en enhet nevnt under i. eller gjennom en kjede av slike enheter, og hvis aktivitet hovedsakelig består i å eie eiendeler eller foreta investeringer for dem,
3. en enhet der minst 85 prosent av verdien eies gjennom en enhet nevnt under 1, forutsatt at enhetens inntekt i det vesentlige består av utbytte eller kapitalgevinst/-tap som er fritatt fra beregningen av justert resultat etter skatteloven § 20-21 første ledd b eller c.

v. Konsernregnskap:

1. Regnskapet utarbeidet av en enhet i samsvar med et akseptert regnskapsspråk, som viser eiendeler, gjeld, inntekter, kostnader og kontantstrømmer til den enheten og alle enhetene som den kontrollerer som om de var en økonomisk enhet,
2. For konsern definert i bokstav a 2., regnskapet utarbeidet av en enhet i samsvar med et akseptert regnskapsspråk,
3. Det øverste morselskapets regnskap som nevnt i 1. eller 2., som ikke er utarbeidet i samsvar med et akseptert regnskapsspråk og som senere har blitt justert for å forhindre vesentlig konkurransevridding, og
4. Dersom det øverste morselskapet ikke utarbeider regnskap som beskrevet under bokstav a, b, eller c, det regnskapet som ville ha blitt utarbeidet dersom det øverste morselskapet var forpliktet til å utarbeide slikt regnskap i samsvar med:
 - Et akseptert regnskapsspråk, eller
 - Et annet regnskapsspråk, forutsatt at det har blitt justert for å forhindre vesentlig konkurransevridding.

w. Vesentlig konkurransevridding:

Anvendelse av et regnskapsspråk som samlet medfører en endring på mer enn 75 millioner euro i et regnskapsår, sammenlignet med anvendelse av IFRS.

x. Kvalifisert krediterbar selskapsskatt:

Betyr en omfattet skatt som er avsatt eller betalt av en konsernenhet og som kan refunderes eller krediteres av den endelige rettighetshaveren til et utbytte som er utdelt av konsernenheten (eller, dersom det gjelder en omfattet skatt avsatt eller betalt av et fast driftssted, et utbytte utdelt av hovedenheten), i den grad refunderingen/refusjonen kan betales, eller krediteringen gis:

1. Av en annen jurisdiksjon enn den jurisdiksjonen som ilya den omfattede skatten under et regime med kredit for utenlandsk skatt,

2. Til en endelig rettighetshaver til utbyttet, som etter lovgivningen i den jurisdiksjonen som skattla konsernenheten, skattlegges på løpende basis for utbyttet etter en nominell sats som er lik eller høyere enn 15 prosent,
 3. Til en fysisk person som er den endelige rettighetshaveren til utbyttet, er skattemessig bosatt i den jurisdiksjonen som skattla konsernenheten og skattlegges for utbyttene som ordinær inntekt, eller
 4. Til en offentlig enhet, en internasjonal organisasjon, en hjemmehørende ideell organisasjon, et hjemmehørende pensjonsfond, en hjemmehørende investeringsenhet som ikke er en enhet i konsernet, eller et hjemmehørende livsforsikringsselskap i den grad utbyttene er mottatt i forbindelse med pensjonsfondsvirksomhet og skattlegges på lignende måte som et utbytte mottatt av pensjonsfond. Ved anvendelse av foregående punktum, skal en ideell organisasjon eller et pensjonsfond anses å være hjemmehørende i et land dersom det er stiftet i og ledet fra den jurisdiksjonen, og en investeringsenhet anses hjemmehørende i en jurisdiksjon hvis det er stiftet og regulert i den jurisdiksjonen. Et livsforsikringsselskap anses hjemmehørende i den jurisdiksjonen hvor det er lokalisert.
- y. Diskvalifisert refunderbar selskapsskatt:
En skatt, unntatt en kvalifisert krediterbar selskapsskatt, som er avsatt eller betalt av en konsernenhet, og som:
1. i forbindelse med utbytte som konsernenheten har delt ut, kan refunderes til den endelige rettighetshaveren til utbyttet, eller som sistnevnte kan avregne mot skatteforpliktelser som ikke skyldes det utbyttet, eller
 2. kan refunderes til det utdelende selskapet ved utdelingen av et utbytte.

§ 20-1-4 *Hvor enheter anses lokalisert ved anvendelse av reglene i skatteloven kapittel 20 og denne forskriften kapittel 20*

- (1) En enhet som ikke er en enhet med deltakerfastsetting, skal anses lokalisert der det anses skattemessig hjemmehørende basert på reell ledelse, der det er stiftet eller lignende kriterier. I andre tilfeller skal enheten anses lokalisert i jurisdiksjonen der det er stiftet.
- (2) En enhet med deltakerfastsetting anses lokalisert:
 - a. I jurisdiksjonen der det er stiftet hvis det er øverste morselskap, eller skal svare suppleringskatt etter skatteloven § 20-11 til § 20-13,
 - b. I andre tilfeller skal enheten anses som en statsløs enhet.
- (3) Et fast driftssted skal anses lokalisert:
 - a. I jurisdiksjonen der det behandles som et fast driftssted i samsvar med en gjeldende skatteavtale, jf. § 20-1-3 I 1,
 - b. Et fast driftssted som beskrevet i § 20-1-3 I 2, anses lokalisert i jurisdiksjonen der nettoinntekten knyttet til forretningsstedet skattlegges,
 - c. Et fast driftssted som beskrevet i § 20-1-3 I 3, anses lokalisert der det er plassert,
 - d. Et fast driftssted som beskrevet i § 20-1-3 I 4, anses som et statsløst fast driftssted.

- (4) Dersom en enhet er lokalisert i flere jurisdiksjoner etter første ledd, skal det anses lokalisert som følger:
- a. Hvis den er lokalisert i to jurisdiksjoner med en skatteavtale som er i kraft:
 1. I den jurisdiksjonen hvor den anses hjemmehørende etter skatteavtalen.
 2. Hvis skatteavtalen krever at bosted skal bestemmes gjennom en gjensidig avtale mellom kompetente myndigheter og det ikke foreligger en slik avtale, får bokstav b anvendelse.
 3. Hvis skatteavtalen ikke gir unntak eller lettelse for å unngå dobbeltbeskatning, får bokstav b anvendelse.
 - b. Hvis det ikke er skatteavtale i kraft mellom de to jurisdiksjonene den er hjemmehørende i:
 1. I den jurisdiksjonen der enheten har høyest omfattede skatter i skattleggingsperioden. Skatter betalt etter NOKUS-reglene eller tilsvarende CFC-regler i andre jurisdiksjoner skal ikke tas med.
 2. Hvis omfattede skatter i begge jurisdiksjonene er null eller det samme beløpet, skal enheten anses lokalisert i den jurisdiksjonen der enheten har det største substansbaserte fradraget beregnet etter reglene i § 20-42.
 3. Hvis det substansbaserte fradraget i begge jurisdiksjonene er null eller det samme beløpet og enheten ikke er det øverste morselskapet, skal den anses som en statsløs enhet. Hvis enheten er øverste morselskap, skal den anses lokalisert i jurisdiksjonen hvor det ble stiftet.
- (5) Dersom en enhet som er lokalisert i flere jurisdiksjoner er et morselskap, og den er lokalisert i en jurisdiksjon der den ikke omfattes av kvalifiserte regler om suppleringskatt, kan den andre jurisdiksjonen anvende sine regler om kvalifisert suppleringskatt med mindre dette er i strid med en skatteavtale som er i kraft.
- (6) En enhet skal anses lokalisert i den jurisdiksjonen der den var lokalisert i begynnelsen av regnskapsåret.

Beregning av en konsern enhets Inntekt

§ 20-21 Beregning av justert resultat

§ 20-21-1 Beregning av justert resultat

- (1) For justering av regnskapsmessig resultat gjelder følgende definisjoner:
- a. «netto skattekostnad» betyr summen av følgende poster:
 1. Omfattede skatter påløpt som en kostnad, samt betalbar og utsatt omfattet skatt som er tatt med i skattekostnaden, herunder omfattet skatt på inntekt som er fritatt ved beregningen av justert resultat,
 2. Utsatt skattefordel som er knyttet til et underskudd for regnskapsåret,
 3. Kvalifisert nasjonal suppleringskatt påløpt som kostnad,
 4. Skatter som oppstår etter regler om suppleringskatt, og
 5. Diskvalifisert refunderbar selskapskatt påløpt som kostnad.
 - b. «fritatt utbytte» betyr utbytte eller annen utdeling opptjent på grunnlag av en eierandel, unntatt utbytte eller annen utdeling som er mottatt eller opptjent for:
 1. en eierandel

- Som konsernet har i en enhet og som gir rett til mindre enn ti pst. av overskuddet, kapitalen eller reserver, eller stemmerettighetene til den enheten på datoen for utdelingen eller disposisjonen, og
 - Som på utdelingstidspunktet økonomisk sett har vært eid i mindre enn ett år av konsernenheten som mottar eller opptjener rett til utbyttet eller utdelingen,
2. En eierandel i en investeringsenhet som er gjenstand for et valg etter skatteloven § 20-65.

Kostnader knyttet til fritatt utbytte fra unit link forsikring skal ikke medregnes i justert resultat. En rapporterende konsernenhet kan for en konsernenhet velge at utbytte som er nevnt i nummer 1 første strekpunkt, skal medregnes i justert resultat uavhengig av eiertidskravet i nummer 1 annet strekpunkt. Valget gjelder for fem år.

- c. «Fritatt egenkapitalgevinst eller -tap» betyr en gevinst, overskudd eller tap som er tatt med i det regnskapsmessige resultatet, som stammer fra:
1. Gevinst eller tap fra endringer i virkelig verdi på en eierandel, unntatt en porteføljeinvestering,
 2. Overskudd eller underskudd for en eierandel som regnskapsmessig er ført etter egenkapitalmetoden, eller
 3. Gevinster eller tap fra avhendelse av en eierandel, unntatt avhendelse av en porteføljeinvestering.

En rapporterende konsernenhet kan for en konsernenhet velge at valutagevinst eller -tap skal behandles som fritatt egenkapitalgevinst eller -tap. Valget gjelder for fem år. Den kan også velge at gevinst, overskudd og tap fra egenkapitalinvesteringer skal medregnes i justert resultat og at tilknyttet betalbar skatt og utsatt skatt medregnes i justert skatt. Kostnader knyttet til fritatt egenkapitalgevinst eller -tap fra unit link-forsikring skal ikke medregnes i justert resultat.

- d. «Medregnet gevinst eller tap i henhold til en verdireguleringsmodell» betyr netto gevinst eller tap, økt eller redusert av eventuelle tilknyttede omfattede skatter for regnskapsåret, oppstått ved anvendelse av en regnskapsmetode eller -praksis, som for all eiendom, anlegg og utstyr:
1. Periodisk justerer bokført verdi på slik eiendom, anlegg og utstyr til virkelig verdi,
 2. Fører verdiendringene under andre inntekter og kostnader; og
 3. Ikke fører gevinsten eller tapet som er påløpt under andre inntekter og kostnader, i resultatregnskapet.

- e. «Asymmetrisk gevinst eller tap på utenlandsk valuta» betyr valutagevinst eller -tap for en enhet som har ulik funksjonell valuta for regnskap og skatt, og som oppfyller et av vilkårene under alternativene 1 til 4 nedenfor. Med funksjonell valuta for skatt, menes den funksjonelle valutaen som er brukt til å fastsette konsernenhetens skattemessige resultat for en omfattet skatt i den juridiksjonen den er lokalisert i. Med funksjonell valuta for regnskapet, menes den funksjonelle valutaen som er brukt til å fastsette konsernenhetens regnskapsmessige resultat. Med en tredje utenlandsk valuta, menes en valuta som verken er

konsernenhetens funksjonelle valuta for skatt eller for regnskap. Valutagevinsten eller -tapet må være:

1. Tatt med ved beregningen av skattemessig resultat for en konsernenhet og som skyldes endringer i vekslingskursen mellom funksjonell valuta for regnskap og funksjonell valuta for skatt,
 2. Tatt med ved beregningen av regnskapsmessig resultat for en konsernenhet og som skyldes endringer i vekslingskursen mellom funksjonell valuta for regnskap og funksjonell valuta for skatt,
 3. Tatt med i beregningen av regnskapsmessig resultat for en konsernenhet og som skyldes endringer i vekslingskursen mellom en tredje utenlandsk valuta og funksjonell valuta for regnskap, og
 4. Forårsaket av endringer i vekslingskursen mellom en tredje utenlandsk valuta og konsernenhetens funksjonelle valuta for skatt, uavhengig av om gevinsten eller tapet er tatt med ved beregningen av skattepliktig inntekt.
- f. «Ikke anerkjente kostnader» betyr kostnader til:
1. ulovlige betalinger, herunder bestikkelser og returprovisjon, og
 2. bøter og gebyrer som utgjør eller overstiger 50 000 euro eller et tilsvarende beløp i den funksjonelle valutaen for regnskapet.
- g. «Feil i tidligere periode og endringer av regnskapsprinsipp» betyr en endring i inngående balanse for egenkapital for en konsernenhet ved begynnelsen av et regnskapsår som skyldes:
1. En korrigerende av en feil ved fastsettelsen av det regnskapsmessige resultatet i et tidligere regnskapsår som påvirket inntekten eller kostnadene ved beregningen av det justerte resultatet i det tidligere regnskapsåret, unntatt i den utstrekning korrigeringen medførte en vesentlig reduksjon av en forpliktelse for omfattede skatter som behandles etter § 20-33-1, eller
 2. En endring i regnskapsprinsipper eller -praksis som påvirket inntektene eller kostnadene som er tatt med i beregningen av justert resultat.
- h. «Avsatt pensjonskostnad» betyr differansen mellom pensjonskostnaden som er tatt med i det regnskapsmessige resultatet og beløpet som er innbetalt til et pensjonsfond i regnskapsåret.
- i. «Gjeldsettergivelse» betyr: Inntekt i form av ettergivelse av gjeld som en rapporterende konsernenhet velger at skal fritas fra beregningen av justert resultat, og som:
1. er ledd i en lovregulert gjelds- eller konkursprosess, som er under tilsyn av en domstol eller en annen dømmende myndighet i det relevante landet eller hvor det er utnevnt en uavhengig insolvensadministrator,
 2. oppstår i henhold til et arrangement der en eller flere kreditorer ikke har tilknytning til debitor, og det er rimelig å konkludere med at debitor ville ha vært insolvent innen tolv måneder, dersom det ikke hadde vært for ettergivelsen av gjelden til tredjepart under arrangementet, eller
 3. oppstår når debitors gjeld overstiger eiendelenes markedsverdi som fastsatt umiddelbart før gjeldsettergivelsen. Fritakelse skjer bare for ettergivelse der kreditor ikke har tilknytning til debitor, og bare for det

minste av det beløp debtors gjeld overstiger markedsverdien av eiendelene som fastsatt umiddelbart før gjeldsettergivelsen med, eller reduksjonen av debtors skattefordeler som følge av gjeldsettergivelsen i henhold til skattelovgivningen i den jurisdiksjonen hvor debitor er lokalisert.

- (2) Benyttes skattemessig kostnad ved aksjebasert vederlag, og kostnaden ved det aksjebaserte vederlaget er knyttet til en opsjon som løper ut uten å bli benyttet, må konsernenheten inntektsføre det samlede beløpet som tidligere er fradratt i det året opsjonen løper ut. Er noe av det aksjebaserte vederlaget i en transaksjon fradragsført før regnskapsåret valget om å benytte skattemessig kostnad ble tatt, og det samlede beløpet som er fradragsført overstiger det samlede beløpet som er fradragsført skattemessig, må konsernenheten inntektsføre differansen i det regnskapsåret valget ble tatt. Fornyes ikke valget om å benytte skattemessig kostnad det året valget utløper, og samlede kostnader som er fradragsført for aksjebaserte vederlag som ikke er blitt betalt overstiger påløpte regnskapsmessige kostnader, skal differansen inntektsføres ved beregning av justert resultat dette året.
- (3) Når en konsernenhet anvender realisasjonsprinsippet i stedet for virkelig verdi eller verdifall ved fastsetting av gevinst eller tap, skal bokført verdi justert for samlede avskrivninger på det seneste av tidspunktet da eiendelen ble anskaffet eller gjelden oppstod, og den første dagen i det regnskapsåret valget etter første ledd ble tatt, benyttes. Fornyes ikke valget om å benytte realisasjonsprinsippet det året valget utløper, skal konsernenhetene det første regnskapsåret valget ikke gjelder, justere resultatet med differansen mellom eiendelens eller gjeldens virkelige verdi ved begynnelsen av året og den bokførte verdien justert for samlede avskrivninger, fastsatt etter første punktum.
- (4) Ved justering av resultatet for netto gevinst fra avhendelse av fast eiendom i jurisdiksjonen til en tredjepart utenfor konsernet, skal nettogevinsten først regnes mot netto tap som har oppstått i det tidligste regnskapsåret i femårsperioden, og deretter mot netto tap i de etterfølgende regnskapsårene. Netto gevinst som gjenstår etter anvendelse av første punktum, skal fordeles likt på hvert av de fem årene. Fordelingen mellom konsernenhetene for hvert av årene baseres på forholdsmessig andel av nettogevinsten i det regnskapsåret valget ble tatt. Dersom ingen av de konsernenhetene som har netto gevinst i valgåret, var lokalisert i jurisdiksjonen for et bestemt år i femårsperioden, skal den delen av resterende netto gevinst som fordeles til året etter året nevnt i annet punktum, fordeles likt mellom konsernenhetene som var lokalisert i jurisdiksjonen det året. Justering for tidligere regnskapsår etter dette leddet skal gjennomføres etter skatteloven § 20-43 første ledd.

§ 20-22 Unntak for internasjonal skipsfart

§ 20-22-1 Definisjoner for unntaket for internasjonal skipsfart

Ved anvendelse av bestemmelsen om skipsfart i skatteloven § 20-22 gjelder følgende definisjoner:

- a. «inntekt fra internasjonal skipsfart» betyr netto inntekt opptjent av en konsernenhet fra følgende aktiviteter, forutsatt at transporten ikke skjer via innenlands vannveier innenfor den samme jurisdiksjonen:

4. transport av passasjerer eller gods med fartøy i internasjonal trafikk, enten fartøyet er eid, leaset eller på annen måte til disposisjon for konsernenheten,
 5. transport av passasjerer eller gods med fartøy i internasjonal trafikk under slot-charter-avtaler,
 6. leasing av fartøy til bruk for transport av passasjerer eller gods i internasjonal trafikk, på charter-basis, som er levert fullt utstyrt og bemannet,
 7. leasing av fartøy som brukes til transport av passasjerer eller gods i internasjonal trafikk, til en annen konsernenhet på bareboat charter-basis,
 8. deltakelse i en pool, felles forretning eller et internasjonalt driftforetak for transport av passasjerer eller gods med fartøy i internasjonal trafikk, og
 9. salg av et fartøy brukt til transport av passasjerer eller gods i internasjonal trafikk, forutsatt at fartøyet har vært holdt for bruk av konsernenheten i minst ett år,
- b. «kvalifisert inntekt fra virksomhet tilknyttet internasjonal skipsfart» betyr netto inntekt opptjent av en konsernenhet på grunnlag av følgende aktiviteter, forutsatt at disse aktivitetene er utført primært i forbindelse med transport av passasjerer eller gods av skip i internasjonal trafikk:
1. leasing av skip på bareboat charter-basis til et annet skipsfartforetak som ikke er en konsernenhet, når charterets varighet ikke overstiger tre år,
 2. salg av billetter utstedt av andre skipsfartforetak for den innenlandske delen av en internasjonal reise,
 3. leasing og korttidslagring av containere eller godtgjørelse for forsinket tilbakelevering av containere,
 4. tjenesteytelse til andre skipsfartforetak fra ingeniører, vedlikeholdsmannskap, befraktere, catering-personale og kundeservice-personale, og
 5. investeringsinntekt, der investeringen som gir inntekten er gjort til en integrert del av driften av skipene i internasjonal trafikk.

§ 20-23 Hovedenhet og fast driftssted

§ 20-23-1 Beregning av regnskapsmessig resultat for hovedenhet og fast driftssted

- (1) For en konsernenhet som er et fast driftssted, jf. § 20-1-3 bokstav I nummer 1 til 3, settes regnskapsmessig resultat til det som fremgår av det faste driftsstedets eget regnskap. Har det faste driftsstedet ikke eget regnskap, skal det regnskapsmessige resultatet settes til det beløpet som ville ha fremgått av regnskapet, hvis det hadde vært utarbeidet selvstendig regnskap for det faste driftsstedet i samsvar med det regnskapsspråket som er brukt ved utarbeidelsen av det øverste morselskapets konsernregnskap.
- (2) For en konsernenhet som er fast driftssted etter § 20-1-3 bokstav I nummer 1 eller 2, skal det regnskapsmessige resultatet justeres til å bare reflektere beløp og inntekts- og kostnadsposter som kan henføres til det faste driftsstedet i samsvar med skatteavtale eller intern lovgivning i den jurisdiksjonen der driftsstedet er, uavhengig av størrelsen på skattepliktig inntekt og fradragsberettigede kostnader i den jurisdiksjonen.

- (3) For en konsernenhet som er fast driftssted etter § 20-1-3 bokstav I nummer 3, skal det regnskapsmessige resultatet justeres til å bare reflektere beløpene og inntekts- og kostnadspostene som ville ha vært tilordnet konsernenheten etter artikkel 7 i OECDs mønsteravtale med endringer.
- (4) For en konsernenhet som er fast driftssted etter § 20-1-3 bokstav I nummer 4, beregnes det regnskapsmessige resultatet basert på de inntektene og kostnadene som er knyttet til virksomhet utøvd i jurisdiksjonen, og som er unntatt ved skattleggingen av hovedenheten i den jurisdiksjonen det er hjemmehørende.

§ 20-24 Enhet med deltakerfastsetting

§ 20-24-1 Definisjoner mv. for enheter med deltakerfastsetting

- (1) En «enhet med deltakerfastsetting» er en enhet som anses som skattemessig transparent i den jurisdiksjonen enheten er etablert og som ikke er gjenstand for en omfattende skatt på inntekt eller overskudd i et annet land.
- (2) En enhet med deltakerfastsetting skal anses å være
 - a. en skattetransparent enhet med hensyn til inntekter, kostnader, overskudd eller underskudd for så vidt den også er skattemessig transparent i den jurisdiksjonen eieren er lokalisert,
 - b. en omvendt hybrid med hensyn til inntekter, kostnader, overskudd eller underskudd for så vidt den ikke er skattemessig transparent i den jurisdiksjonen eieren er lokalisert.
- (3) For denne definisjonenes formål, anses en enhet som «skattemessig transparent» dersom dens inntekt, kostnader, overskudd eller underskudd etter et lands lovgivning behandles som om det var opptjent eller pådratt av den direkte eieren av den enheten forholdsmessig etter størrelsen på eierandelen i enheten.
- (4) En eierandel i en enhet eller et fast driftssted som er en konsernenhet skal anses som eid gjennom en skattetransparent struktur hvis eierandelen eies indirekte gjennom en kjede av skattetransparente enheter.
- (5) En konsernenhet som ikke er hjemmehørende og ikke gjenstand for en omfattende skatt eller nasjonal suppleringskatt basert på hvor ledelsen er plassert, stiftelsesstedet eller lignende kriterier, skal anses som en enhet med deltakerfastsetting og en skattetransparent enhet med hensyn til dens inntekter, kostnader, overskudd eller underskudd, for så vidt:
 - a. eierne er lokalisert i et land som anser enheten som skattemessig transparent,
 - b. den ikke har et forretningssted i den jurisdiksjonen den var stiftet, og
 - c. inntekten, kostnadene, overskuddet eller underskuddet ikke tilhører et fast driftssted.

Beregning av en konsernenhets skatt

§ 20-30 Omfattede skatter

- (1) Som en konsernenhets omfattede skatter regnes:
 - a. skatter som er ført i konsernenhetens regnskap og som gjelder foretakets inntekt eller overskudd, eller dets andel av inntekten eller overskuddet til en konsernenhet som det har en eierandel i,

- b. skatter på utdelt overskudd, overskudd som anses utdelt, og ikke-forretningsmessige kostnader ilagt under en anerkjent ordning for skatt ved utdeling,
 - c. skatter ilagt i stedet for en generell foretaksskatt, og
 - d. skatter ilagt på grunnlag av tilbakeholdt overskudd og konsernenhetens egenkapital, herunder skatter på flere komponenter basert på inntekt og egenkapital.
- (2) Som en konsernenhets omfattede skatter regnes ikke:
- a. suppleringskatten som har påløpt hos et morselskap i henhold til en kvalifisert regel om skatteinkludering,
 - b. suppleringskatten som har påløpt hos en konsernenhet i henhold til en kvalifisert nasjonal suppleringskatt,
 - c. skatt knyttet til en justering som en konsernenhet gjør i henhold til en kvalifisert regel om skattefordeling,
 - d. diskvalifisert refunderbar selskapsskatt, og
 - e. skatter betalt av et forsikringselskap for utbetalinger til forsikringstakere.
- (3) Omfattede skatter på netto gevinst eller tap fra avhendelse av lokale fysiske eiendeler som nevnt i § 20-21 fjerde ledd og skatteloven § 20-21 sjette ledd i det regnskapsåret som et slikt valg er tatt, skal ikke tas med ved beregningen av de omfattede skattene.

§ 20-33 Valg om bruk av justert underskudd

§ 20-33-1 Valg om bruk av justert underskudd

- (1) Velger en rapporterende konsernenhet å foreta justeringer på grunnlag av underskudd i stedet for å justere for utsatt skatt i henhold til skatteloven § 20-31, skal det fastsettes en utsatt skattefordel for det samlede justerte underskuddet for hvert regnskapsår det er slikt underskudd i jurisdiksjonen. Den utsatte skattefordelen skal være lik samlet justert underskudd multiplisert med 15 prosent. Et valg om bruk av justert underskudd kan ikke tas for et land som har et regime med skatt ved utdeling.
- (2) Den utsatte skattefordelen beregnet i samsvar med første ledd skal benyttes i etterfølgende regnskapsår hvor det er samlet overskudd for jurisdiksjonen, med et beløp som tilsvarer det samlede overskuddet multiplisert med 15 prosent eller, dersom det blir lavere, det som er igjen av den utsatte skattefordelen.
- (3) Den utsatte skattefordelen beregnet i samsvar med første ledd, skal reduseres med det beløpet som er benyttet for et regnskapsår, og balansen skal fremføres til etterfølgende regnskapsår.
- (4) Dersom et valg om bruk av justert underskudd oppheves, skal det som er igjen av den utsatte skattefordelen, reduseres til null for den første dagen i det første regnskapsåret der valget om bruk av justert underskudd ikke gjelder lenger. Deretter skal eventuelle utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser for jurisdiksjonen tas med ved beregningen av justert skatt som om de var beregnet etter skatteloven § 20-31 og § 20-32 for det foregående regnskapsåret.
- (5) Valget om bruk av justert underskudd skal gjøres i den første informasjonsmeldingen om suppleringskatt for konsernet, jf. skatteforvaltningsloven § 8-14 annet ledd, for det første regnskapsåret konsernet har en konsernenhet som er lokalisert i den jurisdiksjonen valget gjelder for.

- (6) Dersom en enhet med deltakerfastsetting som er det øverste morselskapet i et flernasjonalt konsern eller et stort nasjonalt konsern, gjør et valg om bruk av justert underskudd, skal den utsatte skattefordelen for det justerte underskuddet beregnes på grunnlag av det justerte underskuddet til enheten med deltakerfastsetting etter reduksjon i henhold til skatteloven § 20-60 annet ledd.

§ 20-34 Fordeling av omfattede skatter pådratt av visse typer konsernenheter

- (1) Omfattet skatt som er inkludert i regnskapet til en konsernenhet og som relaterer seg til det justerte resultatet til et fast driftssted, skal fordeles til det faste driftsstedet.
- (2) Omfattet skatt som er inkludert i regnskapet til en skattetransparent konsernenhet og som relaterer seg til justert resultat som er fordelt til en konsernenhet-eier i samsvar med skatteloven § 20-24 fjerde ledd, skal fordeles til den eieren.
- (3) Omfattet skatt som er tatt med i regnskapet til direkte eller indirekte konsernenhet-eiere i henhold til regler om beskatning av inntekt i kontrollerte utenlandske selskap, for deres andel av inntekten til en utenlandsk konsernenhet, skal fordeles til den kontrollerte konsernenheten.
- (4) Omfattet skatt som er inkludert i regnskapet til en konsernenhet som eier en konsernenhet som er en hybrid enhet, og som relaterer seg til den hybride enhetens justerte resultat, skal fordeles til den hybride enheten. Med «hybrid enhet» menes en enhet som anses som et eget skattesubjekt i den jurisdiksjonen hvor den er lokalisert og som en skattemessig transparent enhet i den jurisdiksjonen hvor eieren er lokalisert.
- (5) Omfattet skatt som har påløpt i regnskapet til en konsernenhet som direkte eier en konsernenhet, for en utdeling som konsernenheten har foretatt i løpet av regnskapsåret, skal fordeles til den utdelende konsernenheten.
- (6) En konsernenhet som er tilordnet skatt i henhold til tredje eller fjerde ledd for passiv inntekt, skal ta den skatten med i sin justerte skatt. Konsernenheten skal likevel i stedet ta med et beløp lik suppleringskatteprosenten for den aktuelle jurisdiksjonen multiplisert med konsernenhetens passive inntekt som er tatt med etter regler for beskatning av kontrollerte utenlandske selskap eller etter regler for skattemessig transparens, dersom dette beløpet er lavere enn beløpet som er nevnt i første punktum. Ved beregningen etter foregående punktum, skal suppleringskatteprosenten for jurisdiksjonen beregnes uten hensyn til skatt som skal fordeles til datterselskapet etter tredje eller fjerde ledd. Omfattet skatt hos konsernenhetens eier som er pådratt for den passive inntekten, og som gjenstår etter anvendelse av dette leddet, skal ikke fordeles etter tredje og fjerde ledd. Ved anvendelse av bestemmelsen i dette leddet, skal «passiv inntekt» bety følgende inntektsposter som er tatt med i justert resultat, i den utstrekning en konsernenhet-eier har vært skattepliktig etter regler for beskatning av kontrollerte utenlandske selskap eller som følge av eierandel i en hybrid enhet:
1. utbytte eller tilsvarende,
 2. renter eller tilsvarende,
 3. leie,
 4. royalty,
 5. livrente, eller
 6. netto gevinster fra eiendom av et slag som genererer inntekt som beskrevet under bokstavene a til e.
- (7) Dersom justert overskudd til et fast driftssted behandles som en inntekt for

hovedenheten i samsvar med skatteloven § 20-23 annet ledd siste punktum, skal omfattet skatt som oppstår i den jurisdiksjonen der det faste driftsstedet er og som relaterer seg til slik inntekt, behandles som omfattet skatt for hovedenheten for et beløp som ikke overstiger den inntekten multiplisert med den høyeste skattesatsen på ordinær inntekt i den jurisdiksjonen der hovedenheten er hjemmehørende.

§ 20-35 Endringer i skattesats og endringer etter rapportering

- (1) En endring av en konsernenhets omfattede skatter i regnskapet for et tidligere år, skal behandles som en endring av omfattede skatter i det regnskapsåret justeringen foretas, med mindre endringen medfører en reduksjon i omfattede skatter for det tidligere året for jurisdiksjonen. Dersom omfattede skatter som var tatt med i konsernenhetens justerte skatt for et tidligere regnskapsår ble redusert, skal den effektive skattesatsen og suppleringskatten for det året beregnes på nytt i samsvar med skatteloven § 20-43 første ledd. Ved beregningene etter § 20-43 skal justert skatt for regnskapsåret reduseres med et beløp tilsvarende reduksjonen i omfattede skatter. Justert resultat for regnskapsåret og tidligere regnskapsår skal justeres tilsvarende. Den rapporterende konsernenheten kan årlig velge at en uvesentlig reduksjon i omfattede skatter kan behandles som en justering av omfattede skatter i det regnskapsåret justeringen foretas. En samlet reduksjon på mindre enn én million euro i justert skatt fastsatt for jurisdiksjonen for regnskapsåret, skal anses som en uvesentlig reduksjon i omfattede skatter.
- (2) Senkes den nasjonale skattesatsen til en sats som er lavere enn 15 prosent, og den reduksjonen medfører en utsatt skattekostnad, skal et beløp tilsvarende denne utsatte skattekostnaden behandles som en justering av konsernenhetens forpliktelser for omfattede skatter som tas i betraktning etter skatteloven § 20-30 for et tidligere regnskapsår.
- (3) Dersom en utsatt skattekostnad har blitt medregnet på grunnlag av en skattesats under 15 prosent, og skattesatsen senere heves, skal utsatt skattekostnad som følge av en slik økning, ved betaling behandles som en justering av konsernenhetens forpliktelse for omfattede skatter krevd for et tidligere regnskapsår i samsvar med skatteloven § 20-30. Justeringen etter første punktum skal ikke overstige et beløp som tilsvarende utsatt skattekostnad omregnet etter en sats på 15 prosent.
- (4) Dersom mer enn én million euro av betalbar skatt som er påløpt hos en konsernenhet og inkludert i justert skatt, ikke er betalt innen tre år etter utgangen av regnskapsåret, skal den effektive skattesatsen og suppleringskatten for det regnskapsåret den ubetalte skatten ble medregnet som omfattet skatt, beregnes på nytt i samsvar med skatteloven § 20-43 første ledd ved å unnta det ubetalte beløpet fra justerte skatter.

Beregning av effektive skattesatser og suppleringskatt

§ 20-42 Substansbasert inntektsfradrag

§ 20-42-1 Prosentandel

Prosentandelen som nevnt i skatteloven § 20-42 første ledd utgjør:

- 9,8 prosent for lønnskostnader og 7,8 prosent for fysiske eiendeler for regnskapsår som begynner i 2024,

- 9,6 prosent for lønnskostnader og 7,6 for fysiske eiendeler for regnskapsår som begynner i 2025,
- 9,4 prosent for lønnskostnader og 7,4 for fysiske eiendeler for regnskapsår som begynner i 2026,
- 9,2 prosent for lønnskostnader og 7,2 for fysiske eiendeler for regnskapsår som begynner i 2027,
- 9,0 prosent for lønnskostnader og 7,0 for fysiske eiendeler for regnskapsår som begynner i 2028,
- 8,2 prosent for lønnskostnader og 6,6 for fysiske eiendeler for regnskapsår som begynner i 2029,
- 7,4 prosent for lønnskostnader og 6,2 for fysiske eiendeler for regnskapsår som begynner i 2030,
- 6,6 prosent for lønnskostnader og 5,8 for fysiske eiendeler for regnskapsår som begynner i 2031, og
- 5,8 prosent for lønnskostnader og 5,4 for fysiske eiendeler for regnskapsår som begynner i 2032.
- 5,0 prosent for både lønnskostnader og fysiske eiendeler for regnskapsår som begynner fra og med 2033.

§ 20-42-2 Definisjoner

Følgende definisjoner gjelder etter skatteloven § 20-42:

- (4) ansatte: Heltids- eller deltidsansatte eller uavhengige tjenesteytere som utfører arbeid knyttet til konsernets ordinære virksomhet og under konsernets kontroll i landet hvor konsernenheten er hjemmehørende. Som ansatte regnes kun fysiske personer.
- (5) lønnskostnader: Kostnader til godtgjørelse for arbeid og andre utgifter som tilgodeser ansatte, herunder lønn, pensjonsfordeler og arbeidsgiveravgift. Kostnader som er tillagt bokført verdi for fysiske eiendeler omfattes ikke. Kostnader knyttet til inntekt fra internasjonal skipsfart som er holdt utenfor ved beregningen av justert resultat etter skatteloven § 20-22, omfattes ikke.
- (6) fysiske eiendeler:
 1. eiendom, fabrikker, utstyr samt bruksrett til slike, og naturressurser lokalisert i landet,
 2. lisens eller lignende fra offentlige myndigheter som tillater bruk av fast eiendom eller utnyttelse av naturressurser som krever vesentlige investeringer i fysiske eiendeler.
- (7) som fysiske eiendeler anses ikke eiendom, inklusive tomt og bygninger, som eies for salg, utleie eller investeringsformål, eller fysiske eiendeler som brukes for å opptjene inntekt som er unntatt ved beregningen av justert resultat etter skatteloven § 20-22.
- (8) som bokført verdi av fysiske eiendeler regnes gjennomsnittet av bokført verdi ved inngående og utgående balanse som fastsatt ved utarbeidelsen av konsernregnskapet til det øverste morselskapet, redusert med akkumulerte avskrivninger og nedskrivninger, og tillagt balanseførte lønnskostnader.

§ 20-44 Unntak for bagatellmessig inntekt og overskudd

§ 20-44-1 Definisjoner

- (1) Ved anvendelse av skatteloven § 20-44 utgjør total omsetning summen av regnskapsmessig inntekt som lagt til grunn i det konsoliderte konsernregnskapet for konsernenhetene i jurisdiksjonen i skattleggingsperioden, justert i samsvar med reglene i

skatteloven §§ 20-20 til 20-24 så langt de passer. Samlet overskudd beregnes som i skatteloven § 20-40 annet ledd.

- (2) Dersom det ikke var noen konsernenheter med omsetning eller justert underskudd i jurisdiksjonen den første eller andre foregående skattleggingsperioden, skal disse årene holdes utenfor ved gjennomsnittsberegningen for den relevante jurisdiksjonen.
- (3) Dersom én av skattleggingsperiodene som inngår ved gjennomsnittsberegningen etter skatteloven § 20-44 første ledd siste punktum er kortere enn tolv måneder, skal omsetning og resultat for denne skattleggingsperioden justeres forholdsmessig til å tilsvare tolv måneder.
- (4) Dersom omsetningen eller resultatet for konsernenheter i jurisdiksjonen endres for en tidligere skattleggingsperiode, slik at samlet resultat eller total omsetning reduseres for tidligere skattleggingsperioder, kan unntaket uansett ikke påberopes for tidligere skattleggingsperioder. Unntaket faller imidlertid bort for tidligere år dersom endringen øker justert resultat eller total omsetning, slik at disse størrelsene overstiger tersklene i tidligere skattleggingsperioder.

§ 20-45 Minoritetseide konsernenheter

§ 20-45-1 Definisjoner

Til skatteloven § 20-45 gjelder følgende definisjoner:

- a. Minoritetseid konsernenhet betyr en konsernenhet hvor det øverste morselskapet direkte eller indirekte har 30 prosent eller mindre av eierinteressen i,
- b. Minoritetseid morselskap betyr en minoritetseid konsernenhet som direkte eller indirekte har kontrollerende eierinteresse i en annen minoritetseid konsernenhet, bortsett fra hvor kontrollen over førstnevnte konsernenhet direkte eller indirekte holdes av en annen minoritetseid konsernenhet,
- c. Minoritetseid underkonsern betyr et minoritetseid morselskap og dets minoritetseide underenheter, og
- d. Minoritetseid underenhet betyr en minoritetseid konsernenhet som et minoritetseid morselskap den kontrollerende eierinteressen i over.

§ 20-46 Valg om forenklet beregning

Forenklet beregning for innføringsperioden

§ 20-46-1 Forenklet beregning for innføringsperioden

- (1) I innføringsperioden for reglene om suppleringskatt kan suppleringskatten i en jurisdiksjon for et regnskapsår settes til null hvis:
 - a. konsernets totale inntekt i jurisdiksjonen er mindre enn 10 millioner euro, og samlet overskudd før inntektsskatt i jurisdiksjonen er mindre enn én million euro ifølge konsernets kvalifiserte land-for-land-rapport for regnskapsåret, eller
 - b. konsernet har en forenklet effektiv skattesats i jurisdiksjonen for regnskapsåret, som er lik eller høyere enn overgangssatsen, eller
 - c. konsernets resultat før inntektsskatt er lik eller lavere enn det substansbaserte inntektsfradraget i jurisdiksjonen beregnet etter § 20-42 for de konsernenhetene

som er hjemmehørende i jurisdiksjonen etter reglene om land-for-land-rapportering.

(2) Rapporterende konsernenhet kan velge forenklet beregning etter første ledd for en jurisdiksjon:

- a. det første året konsernet omfattes av suppleringskattereglene i denne jurisdiksjonen, eller
- b. dersom konsernet benyttet forenklet beregning i jurisdiksjonen foregående år.

(3) For forenklet beregning i innføringsperioden gjelder følgende definisjoner:

- a. forenklete omfattede skatter er skattekostnader i konsernets kvalifiserte regnskap etter eliminering av skatter som ikke er omfattede skatter og usikre skatteposisjoner i konsernets kvalifiserte regnskap,
- b. forenklet effektiv skattesats er effektiv skattesats beregnet ved å dividere forenklete omfattede skatter i jurisdiksjonen med resultat før inntektsskatt ifølge konsernets kvalifiserte land-for-land-rapport,
- c. innføringsperioden er alle regnskapsår som begynner senest 31. desember 2026, men som ikke ender etter 30. juni 2028.
- d. med overgangssats menes
 1. 15 prosent for regnskapsår som begynner i 2023 og 2024
 2. 16 prosent for regnskapsår som begynner i 2025, og
 3. 17 prosent for regnskapsår som begynner i 2026,
- e. kvalifisert land-for-land-rapport er land-for-land-rapport utarbeidet på grunnlag av et kvalifisert regnskap,
- f. med kvalifisert regnskap menes
 1. regnskap brukt ved utarbeidelse av øverste morselskaps konsernregnskap,
 2. den enkelte konsernenhetens regnskap hvis det er utarbeidet i tråd med enten et akseptert eller autorisert regnskapsspråk, så fremt informasjonen er etterrettelig, eller
 3. en konsernenhets regnskap som er brukt som grunnlag ved utarbeiding av konsernets land-for-land-rapport, hvis konsernenhetens regnskap ikke er inkludert i konsernregnskapet utelukkende på grunn av størrelse eller materielle grunner.
- g. med total inntekt menes konsernets totale inntekt i en jurisdiksjon ifølge dets kvalifiserte land-for-land-rapport,
- h. med resultat før inntektsskatt menes konsernets inntekt før inntektsskatt i en jurisdiksjon ifølge dets kvalifiserte land-for-land-rapport.

§ 20-46-2 Særregler for felleskontrollert virksomhet

Reglene om forenklet beregning i innføringsperioden gjelder for felleskontrollerte virksomheter og deres underenheter som om de var konsernenheter i et separat konsern, likevel slik at justert resultat og total inntekt utgjør det som fremgår av deres kvalifiserte regnskap.

§ 20-46-3 Særregler for øverste morselskap som er enhet med deltakerfastsetting

(1) Reglene om forenklet beregning i innføringsperioden skal ikke gjelde øverste morselskaps jurisdiksjon hvis øverste morselskap er en enhet med deltakerfastsetting med mindre det er heleid av kvalifiserte eiere.

- (2) Hvis øverste morselskap er en enhet med deltakerfastsetting eller underlagt et regime med fradrag for utbytte, skal det øverste morselskapets resultat før inntektsskatt reduseres med et beløp tilsvarende det som kan henføres til eller er utdelt til kvalifiserte eiere på grunnlag av deres eierandeler.
- (3) Med kvalifiserte eiere i første og andre ledd menes:
 - a. for øverste morselskap med deltakerfastsetting, en eier som beskrevet i § 20-60 første ledd bokstav a til c, og
 - b. for øverste morselskap som er underlagt et regime med fradrag for utbytte, en eier som beskrevet i § 20-61 bokstav a til e.

§ 20-46-4 Særregler for investeringsenheter og deres eiere som er konsernenheter

- (1) Hvor en investeringsenhet er hjemmehørende i en jurisdiksjon i henhold til reglene om land-for-land-rapportering gjelder følgende:
 - a. investeringsenheter som ikke faller inn under andre ledd, må gjennomføre separat beregning etter §§ 20-63 til 20-65,
 - b. konsernet kan fortsatt benytte forenklet beregning i innføringsperioden i jurisdiksjonen der investeringsenheten er hjemmehørende og jurisdiksjoner der noen eier som også er en konsernenhet er hjemmehørende, og
 - c. resultat før inntektsskatt og total inntekt fra investeringsenheten skal i jurisdiksjonene til direkte eiere som er konsernenheter, bare tas med i samme forhold som deres eierandel.
- (2) Investeringsenheten er ikke forpliktet til å gjennomføre en separat beregning etter § 20-63 i tilfeller hvor det ikke er gjort ett valg etter § 20-64 eller 20-65, og eierne som er konsernenheter er hjemmehørende i investeringsenhetens jurisdiksjon.
- (3) Reglene i første og andre ledd gjelder også for forsikringsinvesteringsenheter.

§ 20-46-5 Særregler for netto urealiserte tap basert på regnskapsføring til virkelig verdi

- (1) Et netto urealisert tap basert på regnskapsføring til virkelig verdi, skal ikke tas med ved beregning av resultat før inntektsskatt hvis tapet overstiger 50 millioner euro i en jurisdiksjon.
- (2) Med netto urealisert tap basert på regnskapsføring til virkelig verdi menes summen av alle tap redusert med alle gevinster, som stammer fra endringer i virkelig verdi av eierinteresser med unntak av porteføljeinvesteringer.

§ 20-46-6 Unntak fra forenklet beregning i innføringsperioden

- (1) Følgende konsernenheter, konsern eller jurisdiksjoner er unntatt fra forenklet beregning i innføringsperioden:
 - a. statsløse konsernenheter,
 - b. sammensluttede konsern hvor en enkelt kvalifisert land-for-land-rapport ikke omfatter informasjon fra den de sammensluttede konsernene,
 - c. jurisdiksjoner med konsernenheter som har valgt å være del av et anerkjent system med skatt ved utdeling etter § 20-62,
 - d. jurisdiksjoner der konsernet ikke har benyttet forenklet beregning i en innføringsperiode i tidligere regnskapsår der konsernet var omfattet av reglene om suppleringskatt, med mindre konsernet ikke hadde noen konsernenhet i jurisdiksjonen i det foregående regnskapsåret.

§ 20-51 Overføringer av eiendeler og gjeld

§ 20-51-1 Definisjon av omorganiseringer

- (1) Med «omorganisering» i skatteloven § 20-51 annet og tredje ledd, menes omdanninger og overføringer av eiendeler og forpliktelser, som fusjoner, fisjoner, likvidasjon og lignende transaksjoner, hvor:
- vederlaget for overføringen helt eller tilnærmet helt er egenkapitalandeler i den overtakende konsernenheten eller noen tilknyttet denne, eller, ved likvidasjon, egenkapitalandeler i målselskapet,
 - den overdragende konsernenhetens gevinst eller tap på eiendelene ikke er skattepliktige, og
 - skattereglene i jurisdiksjonen hvor konsernenheten er lokalisert krever at denne beregner en skattepliktig inntekt etter transaksjonen basert på den overdragende konsernenhetens skatteposisjoner, justert for en eventuell ikke-kvalifiserende gevinst eller tap knyttet til transaksjonen.
- (2) Vilkåret om ytt vederlag etter første ledd bokstav a, gjelder ikke dersom utstedelse av egenkapitalandeler ikke ville hatt noen økonomisk betydning.

§ 20-51-2 Definisjon av ikke-kvalifiserende gevinst eller tap

Med ikke-kvalifiserende gevinst eller tap i skatteloven § 20-51, menes det minste beløpet som oppstår i forbindelse med omorganiseringen av den overdragende konsernenhetens:

- gevinst eller tap som er skattepliktig i konsernenhetens jurisdiksjon, og
- den regnskapsførte gevinsten eller tapet.

§ 20-51-3 Konsernenheter som forlater et flernasjonalt konsern

Dersom en konsernenhet i tråd med skatteloven § 20-51 fjerde ledd bokstav a har valgt å medregne et beløp fordelt over fem regnskapsår, og konsernenheten forlater det flernasjonale konsernet før et år før femårsperioden er utløpt, skal det resterende beløpet i sin helhet medregnes dette året.

§ 20-52 Felleskontrollert virksomhet (joint ventures)

§ 20-52-1 Definisjoner

Til skatteloven § 20-52 gjelder følgende definisjoner:

- Felleskontrollert virksomhet: Enhet som det øverste morselskapet direkte eller indirekte holder minst 50 prosent av eierinteressen i, og hvis resultater regnskapsføres etter egenkapitalmetoden i det øverste morselskapets konsernregnskap. Som felleskontrollert virksomhet regnes likevel ikke:
 - Et konserns øverste morselskap som faller innunder suppleringskattereglenes virkeområde,
 - Unntatte enheter som definert i skatteloven § 20-2,
 - Enheter hvor eierinteressen holdes av et konsern direkte gjennom en unntatt enhet som definert i skatteloven § 20-2, og

- denne enhetens aktivitet bare eller nesten bare består i å eie eiendeler eller gjøre investeringer som kommer dens investorer til gode, eller
 - enhetens utøver støttefunksjoner for den unntatte enheten, eller
 - tilnærmet hele inntekten til enheten er holdt utenfor ved beregningen av justert resultat etter skatteloven § 20-21 første ledd bokstav b og c.
4. Enheter som holdes av et konsern som består utelukkende av unntatte enheter som definert i skatteloven § 20-2, og
 5. En felleskontrollert virksomhets underenheter.
- b. Felleskontrollert konsern; En felleskontrollert virksomhet og den felleskontrollerte virksomhetens underenheter.
 - c. Det felleskontrollerte konsernets suppleringskatt: Det øverste morselskapets andel av suppleringskatten knyttet til den felleskontrollerte virksomheten og dens underenheter.
 - d. En felleskontrollert virksomhets underenhet: Enhet hvis eiendeler, forpliktelser, inntekter, utgifter og kontantstrømmer konsolideres av en felleskontrollert virksomhet etter et akseptert regnskapsspråk, eller ville vært konsolidert etter et slikt. Et fast driftssted av en hovedenhet som er en felleskontrollert virksomhet eller underenhet av en slik, skal anses som en egen underenhet.

§ 20-53 Sammensluttede konserner

§ 20-53-1 Definisjon av sammensluttede konserner

- (1) Som et sammensluttede konsern regnes to eller flere konserner hvor de øverste morselskapene i de respektive konsernene har inngått en Stapled Structure-avtale eller en dobbelnoteringsavtale.
- (2) Som en Stapled Structure-avtale regnes et arrangement inngått mellom to eller flere konserners øverste morselskaper, hvor:
 - a. 50 prosent eller mer av eierinteressene i de ulike konsernenes øverste morselskaper er kombinert og ikke mulig å overdra alene, på grunn av eierform, salgsrestriksjoner eller andre vilkår,
 - b. den kombinerte eierinteressen er notert til samme kurs, dersom de kombinerte eierinteressene er børsnoterte, og
 - c. ett av de øverste morselskapene utarbeider konsernregnskap hvor alle eiendeler, gjeld, inntekter, kostnader og kontantstrømmer presenteres samlet som om konsernene var én økonomisk enhet og som er underlagt regulatoriske krav om ekstern revisjon.
- (3) Som en dobbelnoteringsavtale regnes et arrangement mellom to eller flere konserners øverste morselskaper hvor:
 - a. de øverste morselskapene avtaler å kombinere virksomhetene sine,
 - b. har kontraktsfestet å gjøre utdelinger i form av utbytte og likvidasjonsutbytte til sine aksjonærer etter et bestemt forholdstall,
 - c. forretningene etter avtale drives som en økonomisk enhet, uten at de øverste morselskapenes separate rettssubjektivitet berøres,

- d. eierinteressene i de øverste morselskapene er noterte, handles eller overføres på ulike kapitalmarkeder, og
- e. de øverste morselskapene utarbeider konsernregnskaper hvor eiendeler, gjeld, inntekter, kostnader og kontantstrømmer presenteres samlet som om konsernene var én økonomisk enhet, og som er underlagt regulatoriske krav om ekstern revisjon.

§ 20-61 Øverste morselskap er omfattet av et regime med fradrag for utbytte

§ 20-61-1 Definisjoner

(1) For skatteloven § 20-61 gjelder følgende definisjoner:

- a. regime med fradrag for utbytte betyr et regime som skattlegger inntekten til eierne av en enhet én gang ved å gi enheten inntektsfradrag for overskudd som er delt ut til eierne eller ved å unnta et samvirkeforetak fra beskatning,
- b. fradragsberettiget utbytte betyr, for en konsernenhet som er omfattet av et regime med fradrag for utdeling:
 - 1. en utdeling av overskudd til eieren av en andel i konsernenheten som er fradragsberettiget i konsernenhetens skattepliktige inntekt etter lovgivningen i den jurisdiksjonen der den er lokalisert, eller
 - 2. en etterbetaling til et medlem av et samvirkeforetak, og
- c. samvirkeforetak betyr en enhet som kollektivt markedsfører eller anskaffer varer eller tjenester på vegne av dets medlemmer, og som er gjenstand for et skatteregime i den jurisdiksjonen hvor det er lokalisert som sikrer skattemessig nøytralitet for varer eller tjenester som selges eller anskaffes av medlemmene gjennom samvirkeforetaket.

§ 20-62 Anerkjente regimer med skatt ved utdeling

§ 20-62-1 Definisjoner

Med anerkjent regime med skatt ved utdeling menes et system for inntektsskatt på selskaper som:

- a. bare ilegger skatt på overskudd når det deles ut eller skal anses å bli delt ut til aksjonærer, eller når selskapet pådrar visse ikke-forretningsmessige kostnader,
- b. ilegger skatt med en sats som er lik eller høyere enn 15 prosent, og
- c. var i kraft senest 1. juli 2021.

§ 20-63 Beregning av den effektive skattesatsen for investeringsenheter

§ 20-63-1 Definisjoner av forsikringsinvesteringsenhet

Med forsikringsinvesteringsenhet i § 20-63 til § 20-65 menes en enhet som omfattes av definisjonen til investeringsenhet eller investeringsenhet som investerer i fast eiendom, men som er etablert for å oppfylle forpliktelser etter en forsikrings- eller annuitetsavtale, og er heleid av en enhet som er underlagt regulering som forsikrings-selskap i jurisdiksjonen der den er lokalisert.

Nåværende kapittel 20 blir nytt kapittel 21.

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

13.3 Forslag til endringer i skatteforvaltningsloven

Forslag til lov om endringer i skatteforvaltningsloven

I

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

§ 1-1 bokstav a skal lyde:

- a. skatt på formue og inntekt, tonnasjeskatt, *suppleringskatt*, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23 (formues- og inntektsskatt)

§ 5-6 nytt fjerde ledd skal lyde:

- (4) *Dersom skattemyndighetene bestrider at en opplysningspliktig har rett til å bruke forenklet beregning etter skatteloven § 20-46 skal den vedtaket retter seg mot varsles innen 36 måneder etter leveringsfristen for informasjonsmelding om suppleringskatt med en frist på seks måneder for å uttale seg. Annet ledd gjelder tilsvarende.*

Ny § 8-14 med overskrift skal lyde:

§ 8-14 Skattemelding om suppleringskatt

- (1) *Skattepliktig som skal svare suppleringskatt etter skatteloven kapittel 20 skal levere skattemelding med opplysninger om beregning av skatten og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av denne etter § 9-1 første ledd og § 9-2 første ledd.*
- (2) *Konsernenheter i Norge etter skatteloven § 20-1 skal gi opplysninger om beregning av grunnlaget for suppleringskatt i egen melding. Meldingen skal blant annet inneholde*
 - a. *identifikasjon av samtlige enheter i konsernet, herunder i hvilke jurisdiksjoner de enkelte konsernenhetene er lokalisert*
 - b. *konsernstrukturen inkludert opplysninger om hvilke konsernenheter som har kontrollerende eierinteresse i andre konsernenheter*
 - c. *nødvendige opplysninger for å kunne beregne:*
 1. *effektiv skattesats for hver jurisdiksjon,*
 2. *suppleringskatt for hver konsernenhet,*
 3. *suppleringskatt for felleskontrollert virksomhet og dets underenheter*

4. *fordeling av supplerings-skatt etter reglene om skatteinkludering og supplerings-skattebeløpet etter reglene om skattefordeling til den enkelte jurisdiksjon*
 - d. *en oversikt over de valg som er gjort, henholdsvis på jurisdiksjonsnivå eller konsernenhetsnivå, og*
 - e. *andre nødvendig opplysninger for fastsetting av supplerings-skatt.*
- (3) *Plikten etter andre ledd gjelder ikke hvis opplysningene er gitt av øverste morselskap i konsernet eller en rapporterende konsernenhet, dersom selskapet eller enheten er lokalisert i en jurisdiksjon som Norge har en informasjonsutvekslingsavtale med for den aktuelle skattleggingsperioden.*
- (4) *Gis opplysninger etter tredje ledd, skal konsernenheter i Norge gi melding om hvilken konsernenhet som skal gi opplysningene og i hvilken jurisdiksjon enheten er lokalisert.*
- (5) *Dersom det er flere norske konsernenheter som har plikt til å gi opplysninger etter andre eller fjerde ledd kan de avtale at opplysningene skal gis av en av dem. Slik avtale fritar ikke for tvangsmulkt eller tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven §§ 14-1 og 14-3 dersom opplysningsplikten ikke blir oppfylt.*

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

§ 9-2 første ledd skal lyde:

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

§ 12-6 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

For endring av fastsetting av supplerings-skatt er fristen fem år etter levering av skattemeldingen.

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2024.

13.4 Forslag til endringer i skatteforvaltningsforskriften

Forskrift om endringer av forskrift til skatteforvaltningsloven

I

I forskrift 23. november 2016 nr. 1360 (forskrift til skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 6-1-4 fjerde ledd skal lyde:

- (4) Anmodningen må angå norske skatteforhold. Anmodningen kan ikke angå forhold som skal avgjøres etter skatteloven § 2-1, § 2-3, § 2-34, § 2-37 og § 2-38 første ledd, samt hvorvidt et selskap skal anses hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 første ledd. *Anmodningen kan heller ikke angå forhold som skal avgjøres etter bestemmelsene om suppleringskatt i skatteloven kapittel 20.* Anmodningen kan angå skatteforhold med tilknytning til Svalbard, unntatt forhold som skal avgjøres etter svalbardskatteloven kapittel 2. Anmodningen kan ikke angå forhold som skal avgjøres etter skatteavtale som Norge har inngått med en fremmed stat.

§ 8-1-2 første ledd første punktum skal lyde:

- (1) Skattemelding for merverdiavgift, skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon, *skattemelding om suppleringskatt og informasjonsmelding*, melding om realisasjon av naturgass mv., melding om registrering i Merverdiavgiftsregisteret, og melding om forenklet registreringsordning for tilbyder av elektroniske tjenester skal leveres elektronisk.

Ny § 8-14 med overskrift skal lyde:

§ 8-14 Skattemelding om suppleringskatt

§ 8-14-1 Skattleggingsperiode

Skattemeldingen skal omfatte opplysninger om beregning av suppleringskatt for siste regnskapsår for det øverste morselskapet i konsernet som det ikke har blitt levert informasjonsmelding for eller som det ikke er levert skattemelding for etter skatteforvaltningsloven § 8-14.

§ 8-14-2 Frist for levering

Skattemelding og informasjonsmelding skal leveres innen 15 måneder fra utløpet av regnskapsåret for det øverste morselskapet i konsernet. Fristen er likevel 18 måneder fra utløpet av det første regnskapsåret konsernet faller innenfor anvendelsesområdet for reglene for suppleringskatt.

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2024.