

25/3641
16.06.2025

Høringsnotat

Suppleringskatteloven – implementering av administrativ veiledning av juni 2024 og januar 2025 mv.

Innhold

1	Innledning	5
2	Bakgrunn	6
3	Administrativ veiledning av juni 2024	8
3.1	Tilbakeføring av utsatt skatt	9
3.1.1	Regelverket før juni 2024-veiledningen.....	9
3.1.2	Juni 2024-veiledningen.....	11
3.1.3	Vurderinger og forslag	14
3.2	Utsatt skatt ved avvik mellom justerte verdier og regnskapsmessige verdier 14	
3.2.1	Regelverket før juni 2024-veiledningen.....	15
3.2.2	Juni 2024-veiledningen.....	18
3.2.3	Vurderinger og forslag	21
3.3	Fordeling av grensekryssende betalbar skatt mv.	24
3.3.1	Regelverket før juni 2024-veiledningen.....	24
3.3.2	Juni 2024-veiledningen.....	26
3.3.3	Vurderinger og forslag	32
3.4	Fordeling av grensekryssende utsatt skatt	34
3.4.1	Regelverket før juni 2024-veiledningen.....	34
3.4.2	Juni 2024-veiledningen.....	36
3.4.3	Vurderinger og forslag	40
3.5	Fordeling av inntekt og skatt i strukturer med enheter med deltakerfastsetting.....	41
3.5.1	Regelverket før juni 2024-veiledningen.....	42
3.5.2	Juni-2024 veiledningen.....	43
3.5.3	Vurderinger og forslag	48
3.6	Verdipapiriseringsenheter	49
3.6.1	Regelverket før juni 2024-veiledningen.....	50
3.6.2	Juni 2024-veiledningen.....	50

3.6.3	Vurderinger og forslag	52
4	Administrativ veiledning av januar 2025	53
4.1	Utsatt skatt i overgangsår	54
4.1.1	Regelverket før januar 2025-veiledningen	54
4.1.2	Januar 2025-veiledningen	56
4.1.3	Vurderinger og forslag	62
4.2	Betydning for midlertidig Safe Harbour-regel knyttet til land-for-land- rapportering	67
4.2.1	Regelverket før januar 2025-veiledningen	67
4.2.2	Januar 2025-veiledningen	68
4.2.3	Vurderinger og forslag	68
4.3	Betydning for kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe Harbour.....	69
4.3.1	Regelverket før januar 2025-veiledningen	69
4.3.2	Januar 2025-veiledningen	70
4.3.3	Vurderinger og forslag	71
5	Administrative og økonomiske konsekvenser	72
6	Andre presiseringer og opprettinger	72
7	Ikrafttredelse	76
8	Lov- og forskriftsendringer	80
8.1	Utkast til lovendringer	80
8.2	Utkast til forskriftsendringer	89

1 INNLEDNING

Dette høringsnotatet inneholder forslag til endringer i suppleringskatteloven og suppleringskatteforskriften for å gjennomføre presiseringer og endringer i modellregelverket om global minimumsskatt i norsk rett. Endringsforslagene er i hovedsak knyttet til administrativ veiledning fra Inclusive Framework (IF) offentliggjort i juni 2024 («juni 2024-veiledningen») og januar 2025 («januar 2025-veiledningen»). Endringsforslagene gjelder blant annet:

- presiseringer for hvordan tilbakeføring av utsatt skatt skal beregnes og gjennomføres,
- avklaringer knyttet til hvordan utsatt skatt skal beregnes der suppleringskatteregelverket har egne regler for verdsettelse av eiendeler og gjeld,
- nærmere detaljering av hvordan fordeling av skatt mellom konsernenheter skal skje i visse situasjoner,
- presiseringer knyttet til suppleringskattelovens regler for enheter med deltakerfastsetting,
- særlige regler for verdipapiriseringenheter, og
- overgangsreglene.

I tillegg til presiseringer og endringer som følge av den administrative veiledningen, foreslås i kapittel 6 enkelte andre endringer og opprettinger i suppleringskatteloven og suppleringskatteforskriften.

Lov- og forskriftsendringene som foreslås i dette høringsnotatet, skal sikre at suppleringskatteloven fullt ut samsvarer med modellreglene, kommentarene og den administrative veiledningen.

Endringene foreslås å tre i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2024, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2023.

2 BAKGRUNN

Globalisering og digitalisering av økonomien har gitt nye utfordringer for landenes skattesystemer. Utviklingen har økt problemene knyttet til internasjonale skattetilpasninger og skadelig skattekonkurranse. I oktober 2021 oppnådde medlemslandene i IF politisk enighet om en global minimumsbeskatning, omtalt som pilar 2. Reglene skal sikre at store konsern skattlegges med en minimumssats på 15 prosent, uavhengig av hvor de driver sin aktivitet. Er den effektive skattesatsen lavere enn 15 prosent, fastsettes suppleringskatt for å øke den effektive skattesatsen til 15 prosent.

Regelverket om global minimumsbeskatning består av modellregler, kommentarer og administrative veiledninger. Modellreglene ble ferdigstilt og offentliggjort i desember 2021. I tiden etter har IF arbeidet med utfyllende innhold, presiseringer, eksempler mv. De er nedfelt i kommentarene til modellreglene og administrative veiledninger som supplerer og videreutvikler modellreglene og kommentarene. I tillegg har IF vedtatt og offentliggjort GloBE Information Return (GIR) med veiledning til utfylling av meldingen.

Modellregelverket bygger på en «common approach». Dette innebærer at jurisdiksjonene selv velger om de vil innføre reglene. Dersom de velger å innføre reglene, må de innføres og praktiseres i samsvar med modellregelverket. Dette innebærer at de norske reglene materielt sett må tilsvare modellregelverket.

Modellreglene består av to beskatningsregler som skal virke sammen for å sikre en minimumsbeskatning på 15 prosent. Den *primære* regelen er skatteinkluderingsregelen (IIR). Den innebærer at morselskaper blir skattepliktige for underbeskattet inntekt som beregnes for deres datterselskaper i hvert land de opererer. Som underbeskattet inntekt regnes inntekt som skattlegges med mindre enn 15 prosent. Skatten morselskapet ilegges, kalles suppleringskatt («Top-Up Tax»). Den *sekundære* regelen er skattefordelingsregelen (UTPR). Den fungerer som en sikringsmekanisme. Den

fanger opp underbeskattet inntekt i konsernet i tilfeller som ikke dekkes av hovedregelen. Dette kan f.eks. være fordi morselskap i konsernet er lokalisert i land som ikke har innført skatteinkluderingsregelen. I Norge er skatteinkluderingsregelen og nasjonal suppleringskatt innført med virkning fra og med inntektsåret 2024. Skattefordelingsregelen er innført med virkning fra og med inntektsåret 2025. Reglene er innført i lov 12. januar 2024 nr. 1 om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven). Det er gitt utfyllende forskriftsbestemmelser i forskrift 26. mars 2024 nr. 541 (suppleringskatteforskriften).

Siden modellreglene ble offentliggjort i desember 2021 har arbeidet i IF fortsatt, og arbeidet er pågående. IF har offentliggjort administrative veiledninger i desember 2022, februar 2023, juli 2023 og desember 2023. Endringer som følge av disse veiledningene er innarbeidet i suppleringskatteloven og suppleringskatteforskriften. I tillegg offentliggjorde IF administrativ veiledning 17. juni 2024 og to administrative veiledninger 15. januar 2025. Den ene fra 15. januar 2025 gjelder modellreglene artikkel 9.1 om overgangsregler. Den andre gjelder modellreglene artikkel 8.1.4 og 8.1.5 om opplysningsplikt og levering av GloBE Information Return. Dette høringsnotatet inneholder forslag til endringer i suppleringskatteloven og suppleringskatteforskriften og omfatter 17. juni 2024 veiledningen og veiledningen fra 15. januar 2025 om modellreglene artikkel 9.1 (overgangsreglene). I mai 2025 offentliggjorde IF en konsolidert versjon av kommentarene til modellreglene, som tar opp i seg alle de nevnte administrative veiledningene.

Av Prop. 29 LS (2023–2024) punkt 3.3 fremgår at: «departementets mål er at suppleringskatteloven også fremover skal gi et oppdatert og korrekt bilde av de materielle reglene og at det må forventes en rettsutvikling på området etter hvert som nye avklaringsbehov og problemstillinger kommer til. Når det publiseres ny administrativ veiledning må denne gjennomgås, og kan resultere i forslag til nye lov- og forskriftsendringer.» For å oppnå ensartede regler i alle land som innfører global minimumsskatt er landene forpliktet til å gjennomføre eventuelle endringer så snart

som mulig, for å bringe sin nasjonale lovgivning i samsvar med etterfølgende administrativ veiledning.

Det er et mål at suppleringskatteloven og suppleringskatteforskriften gir et oppdatert og korrekt bilde av modellregelverket. Endringene og presiseringene som foreslås i dette høringsnotatet, er et ledd i arbeidet med å nå dette målet.

3 ADMINISTRATIV VEILEDNING AV JUNI 2024

Inclusive Framework (IF) offentliggjorde en administrativ veiledning 17. juni 2024 («juni 2024-veiledningen»). Veiledningen er omfattende og består av seks kapitler knyttet til ulike sider av modellregelverket. I hovedsak omfatter veiledningen nærmere utfylling og presiseringer av følgende tema:

- kapittel 1: tilbakeføring av utsatt skatt
- kapittel 2: utsatt skatt ved avvik mellom justerte verdier og regnskapsmessige verdier
- kapittel 3: fordeling av grensekryssende betalbar skatt
- kapittel 4: fordeling av grensekryssende utsatt skatt
- kapittel 5: fordeling av inntekt og skatt i strukturer med enheter med deltakerfastsetting
- kapittel 6: verdipapiriseringsenheter

Suppleringskatten skal sikre at store konsern betaler minst 15 prosent skatt av virksomheten sin, uavhengig av hvor den drives. Reglene forutsetter at konsernets effektive skattesats beregnes for hver jurisdiksjon. Dersom den ligger under 15 prosent, beregnes en suppleringskatt som skal tilsvare differansen mellom effektiv skattesats og 15 prosent. Modellreglene og suppleringskatteloven med forskrift har detaljerte regler om hvordan skatten skal beregnes for den enkelte konsernenheten. En stor del av juni 2024-veiledningen består av presisering og utfylling av disse bestemmelsene.

Strukturen i høringsnotatet følger kapittelinnndelingen i den administrative veiledningen. De ulike underkapitlene i høringsnotatet kapittel 3 tilsvarer kapittelinnndelingen i juni 2024-veiledningen.

3.1 Tilbakeføring av utsatt skatt

Skattestørrelsen som skal beregnes for hver konsernenhet og som skal inngå i beregningen av effektiv skattesats, betegnes «justert skatt». Beregningen av justert skatt tar utgangspunkt i posten «betalbar skatt» som er medregnet i det regnskapsmessige resultatet. Etter suppleringskattereglene skal dette utgangspunktet imidlertid justeres for en rekke forhold. En betydelig justering er «justeringen for utsatt skatt». Denne justeringen baserer seg på utsatt skattekostnad i regnskapet. Utsatt skatt oppstår som følge av ulik tidfesting mellom regnskap og skatt og i forbindelse med fremførbare underskudd. Den ulike tidfestingen kan for eksempel bestå i at et fradrag tidfestes tidligere skattemessig enn regnskapsmessig. Da vil det oppstå en utsatt skattekostnad som reflekterer at det regnskapsmessige resultatet er større enn det skattemessige. Formålet med å inkludere utsatt skatt i beregningen av justert skatt er å unngå at rene tidfestingsforskjeller skal være utslagsgivende for beregning og illeggelse av suppleringskatt.

For å sikre at justeringen for utsatt skatt bare knytter seg til midlertidige forskjeller med et sikkert og kortsiktig reverseringsløp, inneholder suppleringskatteregelverket en regel om at utsatte skattekostnader som ikke er reversert innen fem år, skal tilbakeføres. Juni 2024-veiledningens kapittel 1 gir utfyllende veiledning til denne regelen.

3.1.1 Regelverket før juni 2024-veiledningen

Tilbakeføringsregelen er innført i suppleringskatteloven § 4-2 syvende ledd (modellreglene artikkel 4.4.4). Tilbakeføringen gjøres ved en reduksjon av de omfattede skattene i det opprinnelige året den utsatte skattekostnaden ble regnet med. Den effektive skattesatsen og suppleringskatten for det året skal beregnes på nytt i

samsvar med reglene om etterberegnet suppleringskatt i suppleringskatteloven § 5-4 første ledd (modellreglene artikkel 5.4.1).

Tilbakeføring etter suppleringskatteloven § 4-2 syvende ledd forutsetter at konsernet følger med på om en beregnet utsatt skatteforpliktelse reverseres. Dersom en skatteforpliktelse som har blitt tilbakeført etter § 4-2 syvende ledd likevel blir betalt et senere år, skal reverseringen av den utsatte skatteforpliktelsen ikke tas med ved beregningen av utsatt skatt for betalingsåret. Dette følger av § 4-2 tredje ledd bokstav b og modellreglene artikkel 4.4.2 bokstav b. I de nevnte bestemmelsene er det formulert som at justeringen for utsatt skatt skal økes. Det bygger på en forutsetning om at reverseringen er ført i regnskapet, slik at en økning med samme beløp vil eliminere reverseringen.

Blant annet for å begrense den administrative byrden for konsernene, fastsetter § 4-2 åttende ledd (modellreglene artikkel 4.4.5) unntak fra tilbakeføringsplikten for noen typer midlertidige forskjeller. Disse unntakene er angitt i åttende ledd bokstavene a til i.

Suppleringskatteloven § 4-3 (modellreglene artikkel 9.1.1) regulerer behandling av utsatt skatt i det første regnskapsåret konsernet omfattes av suppleringskattereglene i en jurisdiksjon (heretter omtalt som overgangsår). Ifølge kommentarene til artikkel 9.1.1 (punkt 6.4) gjelder ikke reglene om tilbakeføring av utsatt skatt for utsatt skatteforpliktelse oppstått før overgangsåret.

En konsernenhet kan velge å ikke ta med en utsatt skattekostnad i justeringen for utsatt skatt. Dette gjelder for utsatt skattekostnad som ikke forventes å bli betalt i løpet av den ovenfor nevnte femårsperioden. Det vises til suppleringskatteloven § 4-2 første ledd bokstav b og femte ledd bokstav b om ukrevd avsetning samt modellreglene artikkel 4.4.1 bokstav b. Ved valg om ukrevd avsetning behøver konsernet ikke følge med på om den utsatte skatten (den ukrevde avsetningen) reverseres innen fem år.

Under høringen til suppleringskatteloven ba *Storbedriftenes skatteforum* om at det avklares om «utsatt skatt» knytter seg til en aggregert størrelse eller til de enkelte midlertidige forskjeller som oppstår per eiendel, begivenhet og/eller nasjonal lovregel.

3.1.2 Juni 2024-veiledningen

Hovedformålet med kapittel 1 i juni 2024-veiledningen er å avklare hvordan regelen om tilbakeføring av utsatt skatt skal praktiseres. Målet er at regelen skal praktiseres på en måte som er i samsvar med formålet om å forhindre at langsiktige utsatte skatteforpliktelser som ikke har et sikkert reverseringsløp, medregnes i justert skatt. Ved utforming av reglene har det også vært et formål å minimere administrative byrder, herunder ved å ta hensyn til konsernenes regnskapsprosesser for utsatte skatteforpliktelser.

Etter veiledningen skal beregningen av om det er grunnlag for tilbakeføring skje på grunnlag av en særskilt angitt kategori av utsatt skatteforpliktelse. Veiledningen angir tre slike kategorier:

- utsatt skatt knyttet til en enkelt eiendel eller forpliktelse,
- utsatt skatt knyttet til de samlede eiendelene og forpliktelsene i en hovedbokskonto, og
- utsatt skatt knyttet til de samlede eiendelene og forpliktelsene i en sammensatt konto.

Konsernet kan bruke ulike kategorier ved siden av hverandre. Den samme eiendelen eller forpliktelsen kan likevel ikke forekomme i mer enn én enkelt kategori.

En sammensatt konto består av utsatte skatteforpliktelser knyttet til flere hovedbokskonti. Alle hovedbokskontoene må tilhøre en og samme post i regnskapet, men den sammensatte kontoen trenger ikke omfatte hele regnskapsposten. Videre er det et vilkår for å benytte en sammensatt konto at de utsatte skatteforpliktelsene ikke knytter seg til:

- ikke-avskrivbare immaterielle eiendeler,
- avskrivbare eiendeler med en levetid på mer enn fem år,
- fordringer og forpliktelser mellom nærstående parter,
- en hovedbokskonto som bare kan generere utsatt skattefordel, eller
- en såkalt svingende konto.

Med «svingende konto» menes her en hovedbokskonto som på ulike tidspunkter i de omfattede eiendelenes eller forpliktelsesenes levetid genererer en netto utsatt skattefordel eller netto utsatt skatteforpliktelse. Begrunnelsen for at en svingende konto ikke tillates inkludert i en sammensatt konto er at utsatte skattefordeler ville ha skjernet manglende reversering av utsatte skatteforpliktelser.

Beregningen av om en utsatt skatteforpliktelse har blitt reversert, skal følge den nevnte kategoriinndelingen.

For utsatte skatteforpliktelser som ikke følges opp individuelt, vil det være vanskelig å fastslå om en bestemt utsatt skatteforpliktelse har reversert i løpet av en femårsperiode. Juni 2024-veiledningen gir anvisning på to sjablongmetoder for å presumere hvilken økning en reduksjon (reversering) knytter seg til. Den ene metoden er «sist inn først ut» (SIFU). Under denne metoden legges det til grunn at den siste økningen i utsatt skatteforpliktelse er den som reverserer først. Konsernet skal benytte denne metoden, med mindre vilkårene for å benytte «først inn først ut» (FIFU) er oppfylt. Dersom vilkårene for å benytte FIFU-metoden er oppfylt, kan konsernet velge hvilken metode det vil benytte. Under FIFU-metoden presumeres det at den første økningen i utsatt skatteforpliktelse er den som reverseres først. Ingen av de to metodene vil være mest gunstig i alle tilfeller. Konsernet kan velge metode når:

- Den utsatte skatteforpliktelsen er beregnet for en hovedbokskonto eller for en sammensatt konto som bare omfatter hovedbokskonti med «lignende reverseringsløp» (reverseringsløp som ikke avviker med mer enn to år i lengde), eller

- Den utsatte skatteforpliktelsen er knyttet til en sammensatt konto og ikke har lignende reverseringsløp, men konsernet kan vise at FIFO-metoden likevel gir en rimelig tilbakeføring av de utsatte skatteforpliktelsene, i den grad de overstiger fem år.

Juni 2024-veiledningen åpner for en forenklet fremgangsmåte dersom konsernet kan vise at alle utsatte skatteforpliktelser er kortsiktige (fullstendig reversert innen fem regnskapsår). Da behøver ikke konsernet vurdere tilbakeføring for den aktuelle kontoen. Har en konsernenhet en sammensatt konto med kortsiktige og langsiktige skatteforpliktelser, kan den for dette forenklingsformålet skille ut hovedbokskonti.

Kapittel 1 i juni 2024-veiledningen omhandler også ukrevd avsetning. Det vil si utsatte skattekostnader som konsernet ikke forventer at skal reverseres i løpet av fem år, og som de i samsvar med artikkel 4.4.1 bokstav b og 4.4.7 (suppleringskatteloven § 4-2 femte ledd bokstav b og § 4-2 først ledd bokstav b) velge å ikke inkludere i justeringen for utsatt skatt. Det følger av veiledningen at valget om ukrevd avsetning skal gjelde for en kategori utsatt skatteforpliktelse. Det vises her til de kategoriene som er nevnt ovenfor i tilknytning til tilbakeføring av utsatt skatt.

For ukrevd avsetning introduserer veiledningen en mulighet til å foreta et femårsvalg. Denne muligheten kommer i tillegg til den eksisterende muligheten for å foreta et ettårsvalg. Femårsvalget skiller seg imidlertid her fra ettårsvalget ved at femårsvalget ikke forutsetter at det foreligger en forventning om at den utsatte skattekostnaden ikke reverseres i løpet av fem år. Dersom et valg oppheves, eller opphører, må det bestemmes hvorvidt fremtidige reverseringer gjelder ukrevde avsetninger eller utsatte skatteforpliktelser. Dette skal skje etter den metoden, SIFU eller FIFO, som er aktuell for den ukrevde avsetningen basert på hvilken kategori av utsatt skatteforpliktelse den tilhører.

Før utsatte skatteforpliktelser som er oppstått før overgangsåret og som etter overgangsreglene ikke omfattes av tilbakeføringsplikten, presiserer veiledningen at reverseringen skal ekskluderes i samsvar med den metoden som er valgt for den aktuelle utsatte skatteforpliktelsen. Ved beregningen skal det, ved bruk av FIFO, ses bort fra netto reduksjon av utsatt skatteforpliktelse så langt den i beløp tilsvarer utsatt skatteforpliktelse oppstått før overgangsåret. Ved bruk av SIFU skal netto reduksjon av utsatt skatteforpliktelse anses å redusere utsatt skatteforpliktelse oppstått før overgangsåret, først etter å ha redusert den utsatte skatteforpliktelsens utestående balanse til null.

Dersom et femårsvalg gjøres i et overgangstår, skal alle relevante økninger og reduksjoner i den kategorien utsatt skatteforpliktelse som valget gjelder for, holdes utenfor beregningen av justert skatt inntil valget eventuelt er opphevet.

Konsernenheten må uansett beregne hvor stor del av den utsatte skatteforpliktelsen i den aktuelle kategorien som er oppstått før overgangsåret. De første reverseringene i den aktuelle kategorien skal anses å reversere den delen, og disse skal tas med ved beregningen av justert skatt.

3.1.3 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår at endringene som er nevnt over, innføres. Det vises til utkast til endringer i suppleringskatteloven § 4-2 første ledd bokstav b, § 4-2 tredje ledd bokstav b, og § 4-2 syvende ledd første og andre punktum. Det vises også til utkast til endringer i suppleringskatteforskriften § 4-2-1, § 4-2-2, § 4-2-3, og § 4-2-4.

3.2 Utsatt skatt ved avvik mellom justerte verdier og regnskapsmessige verdier

Som nevnt i punkt 3.1, inngår utsatt skatt i beregningen av justert skatt. Det innebærer at utsatt skatt er en faktor i beregningen av effektiv skattesats og eventuell suppleringskatt. Utsatt skatt er som utgangspunkt den utsatte skattekostnaden i regnskapet. Den oppstår som følge av midlertidige forskjeller når regnskap og skatt har ulike tidfestingsregler, eller som følge av fremførbart underskudd. Samtidig inneholder

suppleringskatteregelverket en rekke bestemmelser om pliktige og valgfrie justeringer av regnskapsposter for å komme frem til «justert resultat», som er inntektskomponenten i beregningen av effektiv skattesats. Det reiser spørsmål om hvordan justeringer som er foretatt i samsvar med justeringsbestemmelser i suppleringskatteloven kapittel 3 (kapittel 3 i modellreglene) skal påvirke beregningen av utsatt skatt. I modellreglene artikkel 3.2.11 er det tatt inn en presisering om at det ved beregning av justert resultat skal tas hensyn til nødvendige justeringer etter modellreglene kapittel 6 og 7 (suppleringskatteloven kapittel 6 og 7). Tilsvarende presisering for anvendelse av suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd foreslås nå tatt inn i suppleringskatteloven, se nærmere i punkt 4.1.3 nedenfor. Kapittel 2 i juni 2024-veiledningen gjør rede for hvordan disse justeringene påvirker beregning av utsatt skatt.

Veiledningen presiserer også nærmere hvordan utsatt skatt i overgangsår skal medregnes, jf. suppleringskatteloven § 4-3 (modellreglene artikkel 9.1). Disse reglene kommer til anvendelse for overgangsåret og etterfølgende regnskapsår. I fremstillingen nedenfor vil begrepet «justerte verdier» brukes som betegnelse på beløpene fra regnskapet som gjelder eiendeler og gjeld etter at de er justert i samsvar med suppleringskattelovens regler. Differansen mellom justert verdi og skattemessig verdi for en eiendel eller gjeld utgjør en midlertidig forskjell. Denne blir grunnlaget for beregning av utsatt skattekostnad som skal inngå i utsatt skatt justeringen knyttet til den aktuelle eiendelen eller gjelden.

3.2.1 Regelverket før juni 2024-veiledningen

Suppleringskatteloven § 3-1 første ledd fastsetter at en konsernenhets justerte resultat tilsvarende regnskapsmessig resultat justert i samsvar med §§ 3-2 til 3-5. Bestemmelsene gjenspeiler modellreglene artiklene 3.1 til 3.5. Videre følger det av suppleringskatteloven § 4-1 første ledd bokstav b (modellreglene artikkel 4.1.1 bokstav b), at utsatt skatt skal telle med ved beregningen av justert skatt. Etter suppleringskatteloven § 4-2 femte ledd (modellreglene artikkel 4.4.1 bokstav a), skal

utsatt skatt knyttet til poster som er unntatt fra beregningen av justert resultat etter suppleringskatteloven kapittel 3 ikke inngå i justeringen for utsatt skatt. Herunder er utsatt skatt også knyttet til eiendeler og gjeld som det etableres justerte verdier for som følge av kapittel 3. Frem til juni 2024-veiledningen ble vedtatt, sa modellregelverket imidlertid ikke noe om hvordan beregningen av utsatt skatt justeringen skal gjennomføres i disse tilfellene.

Modellreglene artikkel 3.2.11 angir at det ved beregning av justert resultat skal tas hensyn til nødvendige justeringer etter modellreglene kapittel 6 og 7. Dette inkluderer tilfeller der en enhet blir en del av eller forlater et konsern som er regulert i suppleringskatteloven § 6-1 (modellreglene artikkel 6.2). Denne bestemmelsen gjelder der eierinteressene i enhetene direkte eller indirekte overføres i løpet av et regnskapsår, slik at enheten blir eller opphører å være en konsernenhet i et konsern. Slike enheter anses som målselskap. Tredje ledd regulerer hvordan justert resultat og justert skatt skal beregnes i transaksjonsåret og etterfølgende regnskapsår. De bokførte verdiene av målselskapets eiendeler og gjeld før transaksjonen skal videreføres. Det skal ses bort fra effekt av eventuell regnskapsføring etter oppkjøpsmetoden. Denne bestemmelsen gjelder uavhengig av om målselskapet ble kjøpt opp før eller etter at suppleringskattereglene trådte i kraft, jf. Prop. 29 LS (2023–2024) punkt 10.4.

Suppleringskatteloven § 4-3 andre og tredje ledd (modellreglene artikkel 9.1.2 og 9.1.3) begrenser imidlertid hvilke utsatte skatter konsernet kan ta med i beregningene. Tredje ledd fastsetter at for den overtakende enheten settes grunnlaget for beregning av utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse for eiendeler (med unntak av varelager) som er overført mellom konsernenheter mellom 30. november 2021 og overgangsåret, til den overdragende konsernenhetens bokførte verdi. Formålet med tredje ledd er å unngå at regnskapsmessig verdi og/eller skattemessig verdi av eiendelen økes som følge av overføringen, uten at en korresponderende gevinst skattlegges hos selger.

Overtakende enhet kan imidlertid hensynta en utsatt skattefordel, som oppstår som følge av en overføring, jf. suppleringskatteloven § 4-3 tredje ledd, i den grad overdragende enhet eller konsernet betalte skatt av overføringen og utsatt skattefordel er reversert eller ikke etablert, etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd fordi gevinsten er skattlagt hos overdragende enhet eller konsernet, jf. suppleringskatteforskriften § 4-3-1 niende ledd.

Videre følger det av suppleringskatteforskriften § 4-3-1 tiende ledd, at en overtakende konsernenhet som har bokført en eiendel til virkelig verdi i sitt regnskap, i visse tilfeller kan bruke virkelig verdi i overgangsåret og etterfølgende regnskapsår. Forutsetningen er at den ellers hadde hatt rett til å hensynta en utsatt skattefordel som tilsvarer 15 prosent av forskjellen mellom skattegrunnlaget og verdien fastsatt i samsvar med suppleringskatteloven § 4-3 tredje ledd.

Suppleringskatteloven § 6-2 (modellreglene artikkel 6.3) gjelder situasjoner hvor eiendeler og gjeld overføres mellom konsernenheter eller mellom en konsernenhet og en annen enhet. Ved overføringer mellom to konsernenheter behøver disse ikke å være del av samme konsern. Behandlingen av overføringen avhenger av om den er en del av en omorganisering etter suppleringskatteloven eller ikke. Begrepet omorganisering er særskilt definert i modellreglene, og definisjonen er inntatt i suppleringskatteforskriften § 6-2-1 første ledd. I tilfeller som ikke regnes som omorganisering, skal overføringen følge den regnskapsmessige behandlingen av transaksjonen. Overdragende konsernenhet skal ta med eventuell gevinst eller tap ved beregningen av justert resultat. Overtagende konsernenhet skal legge til grunn sin egen bokførte verdi av eiendelene og gjelden i samsvar med regnskapsspråket til det øverste morselskapet som er brukt ved utarbeidelsen av konsernregnskapet ved beregningen av sitt justerte resultat. I tilfeller som regnes som omorganisering etter suppleringskatteloven, skal overdragende konsernenhet ikke ta med eventuell gevinst eller tap ved beregningen av justert resultat. Overtakende konsernenhet skal videreføre overdragende konsernenhets bokførte verdier ved beregningen av justert resultat.

Suppleringskatteloven § 4-3 (modellreglene artikkel 9.1) regulerer utsatt skatt som skal medtas i overgangsåret og etterfølgende regnskapsår. Utgangspunktet er at konsernet skal medregne utsatt skatt som fremgår i regnskapene til alle konsernenhetene i jurisdiksjonen det første regnskapsåret, jf. første ledd første punktum.

3.2.2 Juni 2024-veiledningen

Kapittel 2 i juni 2024-veiledningen regulerer særlig hvordan utsatt skatt skal beregnes, når det er foretatt justeringer av regnskapsmessig resultat som ledd i beregningen av justert resultat. Videre presiseres hvordan utsatt skatt skal tas hensyn til når konsernenheter blir del av eller forlater et konsern ved overføringer av eiendeler og gjeld. Veiledningen omtaler også hvordan utsatt skatt for overgangsåret og etterfølgende regnskapsår skal medregnes.

Veiledningen fremhever at utgangspunktet er at beregningen av justert resultat og justert skatt baserer seg på tall fra regnskapet, men at det er flere unntak fra dette. Flere bestemmelser i modellreglene fastslår at justerte verdier skal benyttes ved beregningen av justert resultat og justert skatt. Som eksempler på slike bestemmelser nevner veiledningen:

- § 3-2 første ledd bokstav i (avsatt pensjonskostnad eller -inntekt),
- § 3-2 andre ledd (aksjebasert vederlag),
- § 3-2 tredje ledd (armlengdeprinsippet),
- § 3-2 femte ledd (valg realisasjonsprinsipp ved gevinst/tap)
- § 6-1 tredje ledd (målselskaps justerte resultat og justerte skatter ved overføring av eierinteresser),
- § 6-1 niende ledd (visse erverv eller avhendelser av kontrollerende eierinteresser som skal anses som erverv av eiendeler og gjeld),
- § 6-2 første ledd (armlengdeprinsippet ved overføring av eiendeler og gjeld),

- § 6-2 andre ledd (videreføre overdragende konsernenhets bokførte verdi ved omorganisering),
- § 6-2 tredje ledd (omorganisering hvor konsernenhet medregner ikke-kvalifiserende gevinst eller tap,
- § 6-2 fjerde ledd (valg oppjustering til virkelig verdi ved internrettslig plikt eller adgang).

Listen er ikke uttømmende.

Juni 2024-veiledningen inneholder avklaringer og presiseringer knyttet til beregningen av utsatt skatt i slike tilfeller. Etter veiledningen skal en konsernenhet som justerer regnskapsposter som ledd i beregningen av justert resultat, legge den justerte verdien til grunn også ved beregning av utsatt skatt. For øvrig skal beregningen foretas i samsvar med det regnskapsspråket som benyttes.

Når den justerte verdien brukes i stedet for regnskapstallet, kan en midlertidig forskjell oppstå, endres eller fjernes, alt etter omstendighetene. Etter veiledningen skal den utsatte skatten konsekvent beregnes på grunnlag av justerte verdier, herunder ved spørsmål om tilbakeføring, ukrevd avsetning og unntak fra tilbakeføring. Dette innebærer en administrativ byrde for konsernet, da det må føres et skyggeregnskap for de justerte verdiene og tilhørende utsatt skatt.

Juni 2024-veiledningen presiserer at det ikke skal beregnes utsatt skatt av poster som er ekskludert fra beregningen av justert resultat.

Videre fremgår det av veiledningen at selv om justerte verdier skal benyttes i stedet for regnskapstall ved beregningen av utsatt skatt, skal det aktuelle regnskapsspråket anvendes. Dersom det aktuelle regnskapsspråket for eksempel ikke tillater at det føres en utsatt skattefordel eller skatteforpliktelse på grunnlag av en bestemt type transaksjon, må det også legges til grunn for suppleringskatteformål. Det gjelder

imidlertid ikke der suppleringskattereglene uttrykkelig fastsetter at det oppstår en særegen utsatt skattefordel for suppleringskatteformål, som for eksempel i modellreglene artikkel 9.1.3, jf. suppleringskatteloven § 4-3 tredje ledd.

Ved spørsmål om nedskrivningstest, skal ikke den justerte verdien medføre en uavhengig test. Det vil si at det kun skal testes dersom den bokførte verdien tilsier det. Hvis nedskrivning er aktuelt, skal den justerte verdien nedskrives dersom den er høyere enn nedskrevet beløp i regnskapet (motsatt skjer det ingenting hvis den er lavere).

Det presiseres også at justerte verdier som benyttes for beregning av justert resultat og justert skatt ikke skal påvirke beregningen av substansbasert inntektsfradrag knyttet til kvalifiserende fysiske eiendeler.

I juni 2024-veiledningen er det inntatt ytterligere presiseringer av at modellreglene artikkel 6.2.1 bokstav c (suppleringskatteloven § 6-1 tredje ledd) gjelder for transaksjoner som er foretatt i regnskapsår forut for overgangsåret. I slike tilfeller skal med andre ord de justerte verdiene av eiendeler og gjeld etter artikkel 6.2.1 bokstav c danne grunnlag for beregning av utsatt skatt etter overgangsregelen i artikkel 9.1.1 (suppleringskatteloven § 4-3 første ledd).

Suppleringskatteloven § 4-3 tredje ledd angir at overtakende enhets grunnlag for beregning av utsatt skatt av den overførte eiendelen skal settes til den overdragende enhets bokførte verdi av eiendelen. Juni 2024-veiledningen presiserer at overtakende enhet i slike tilfeller ikke får en reduksjon i justert skatt.

Overtakende enhet kan på visse vilkår hensynta en utsatt skattefordel som oppstår som følge av en overføring i den grad overdragende enhet eller konsernet betalte skatt av overføringen, jf. suppleringskatteforskriften § 4-3-1 niende ledd. Juni 2024-veiledningen presiserer at den utsatte skattefordelen i slike tilfeller skal medtas uavhengig av

hvorvidt en tilsvarende utsatt skattefordel ellers kunne blitt etablert etter den overtakende konsernenhetens relevante regnskapsspråk.

Overtakende enhet som har bokført en eiendel som er anskaffet ved en overføring til virkelig verdi i sitt regnskap, kan på nærmere bestemte vilkår legge denne til grunn for suppleringskatteformål, jf. suppleringskatteforskriften § 4-3-1 tiende ledd.

Veiledningens kapittel 2 presiserer at der suppleringskatteforskriften § 4-3-1 tiende ledd kommer til anvendelse, skal det ikke oppstå noen utsatt skattefordel.

Juni 2024-veiledningen presiserer videre at modellreglene artikkel 6.2

(suppleringskatteloven § 6-1) og artikkel 6.3 (suppleringskatteloven § 6-2) skal gjelde for konsernenheter i overgangsåret og etterfølgende regnskapsår. Veiledningen supplerer definisjonen av hva som skal anses som overgangsår etter kapittel 6 for tilfeller der konsernet benytter den midlertidige Safe Harbour-regelen knyttet til land-for-land rapportering. I slike tilfeller forskyves overgangsåret, slik at det settes til det første regnskapsåret den testede jurisdiksjonen ikke lenger benytter den midlertidige Safe Harbour-regelen knyttet til land-for-land rapportering.

3.2.3 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår å ta inn en regel i suppleringskatteloven om at justerte verdier som etableres som ledd i beregningen av justert resultat etter suppleringskatteloven, også skal legges til grunn ved beregning av utsatt skatt. Som det kommer frem ovenfor, gjelder dette prinsippet ved anvendelse av flere bestemmelser i suppleringskatteloven. Departementet foreslår å regulere dette samlet i en felles bestemmelse, se utkast til endringer i suppleringskatteloven § 4-2 andre ledd nytt tredje punktum.

Etter departementets vurdering er det ikke behov for endringer i suppleringskatteforskriften når det gjelder beregning av det substansbaserte inntektsfradraget knyttet til kvalifiserende fysiske eiendeler. Det fremgår av § 5-3-2 bokstav d at regnskapsmessige beløp skal legges til grunn ved beregningen.

Departementet foreslår videre å presisere at bestemmelsene i suppleringskatteloven § 6-1 tredje ledd gjelder for transaksjoner gjennomført i regnskapsår forut for overgangsåret. Det innebærer at justert verdi etter denne bestemmelsen skal legges til grunn ved beregningen av utsatt skatt etter suppleringskatteloven § 4-3 i overgangsåret. Det foreslås å innta presiseringen i suppleringskatteloven § 4-3 nytt andre ledd. Departementet legger til grunn at i beregning av utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse inngår påkostninger, avskrivninger og andre justeringer etter transaksjonen og frem til overgangsåret, beregnet basert på fastsatt bokført verdi etter § 6-1 tredje ledd. Eventuelle påkostninger, avskrivninger eller andre justeringer basert på overtakende enhets regnskapsføring til virkelig verdi eller lignende, inngår ikke. Departementet legger til grunn at dette følger av suppleringskatteloven § 4-3 nytt andre ledd jf. første ledd, og at det ikke er behov for å presisere dette i lov eller forskrift.

Departementet foreslår videre at det innføres et unntak fra bestemmelsen i suppleringskatteloven § 4-3 nytt andre ledd for erverv av konsernenheter som skjedde før 1. desember 2021. Unntaket gjelder der konsernet ikke har tilstrekkelig informasjon til å fastslå målselskapets regnskapsmessige resultat med rimelig sikkerhet basert på eiendelenes bokførte verdier før transaksjonen. Departementet foreslår at unntaket reguleres i forskrift. Det vises til forslag til suppleringskatteloven § 4-3 nytt andre ledd og suppleringskatteforskriften § 4-3-1 nytt sjette ledd. Suppleringskatteloven § 4-3 nåværende andre og tredje ledd blir nye tredje og fjerde ledd.

Departementet foreslår å presisere i suppleringskatteforskriften § 4-3-1 åttende ledd nytt fjerde punktum at en eventuell etablering av en utsatt skattefordel hos overtakende enhet etter suppleringskatteloven § 4-3 tredje ledd, ikke skal medføre en tilhørende reduksjon i justert skatt. Det vises til forslag til suppleringskatteforskriften § 4-3-1 åttende ledd nytt fjerde punktum. Videre foreslår departementet enkelte redaksjonelle

endringer i suppleringskatteforskriften § 4-3-1 sekstende ledd fjerde punktum, samt at fjerde punktum flyttes og blir nytt sjette punktum.

Departementet foreslår videre å presisere at en utsatt skattefordel etter suppleringskatteforskriften § 4-3-1 niende ledd, kan medregnes etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd. Det skal gjelde uavhengig av om den ville kunne blitt etablert etter den overtakende konsernenhetens relevante regnskapsspråk. Det presiseres videre at beregning av den utsatte skattefordelen som oppstår, skal gjøres i samsvar med den overtakende enhetens regnskapsspråk. Det vises til forslag til suppleringskatteforskriften § 4-3-1 syttende ledd nytt femte og sjette punktum.

Departementet foreslår å presisere i suppleringskatteforskriften § 4-3-1 attende ledd nytt andre punktum at det ikke skal oppstå noen utsatt skattefordel eller utsatt skatteforpliktelse som følge av en overføring omfattet av suppleringskatteloven § 4-3 tredje ledd. Forutsetningen er at overtakende konsernenhet legger til grunn eiendelens virkelige verdi for suppleringskatteformål.

Departementet foreslår å presisere at §§ 6-1 og 6-2 gjelder både overgangsår og etterfølgende regnskapsår. Samtidig foreslås å oppheve § 6-1 tredje ledd andre punktum. Departementet foreslår endringer i definisjonen av overgangsår i suppleringskatteforskriften § 1-5-1 andre ledd bokstav g.

Det vises til utkast til endringer i suppleringskatteloven § 4-2 andre ledd nytt tredje punktum, § 4-3 nytt andre ledd, § 6-1 første ledd nytt fjerde punktum, § 6-1 tredje ledd andre punktum, § 6-2 nytt femte ledd og suppleringskatteforskriften § 1-5-1 andre ledd bokstav g, § 4-3-1 nytt sjette ledd, § 4-3-1 sekstende ledd, § 4-3-1 syttende ledd og § 4-3-1 attende ledd.

3.3 Fordeling av grensekryssende betalbar skatt mv.

Juni 2024-veiledningen kapittel 3 gjelder to forhold. Det første punktet gjelder fordeling av skatt mellom konsernenheter som er lokalisert i ulike land. Behovet for fordeling oppstår når en konsernenhet er ilagt skatt av inntekt som er opptjent i en konsernenhet som er lokalisert i et annet land. Det er typisk aktuelt hvor en konsernenhet er hjemmehørende i ett land, og hvor en inntekt med tilknytning til konsernenheten har kilde i et annet land. Det er et grunnleggende prinsipp i modellregelverket at skatt skal fordeles til den konsernenheten som har den tilhørende inntekten. Det innebærer for eksempel at skatt som er ilagt et selskap («hovedenheten») for inntekt opptjent i et fast driftssted, skal fordeles til det faste driftsstedet. På den måten kommer inntekt og tilhørende skatt med i den samme beregningen av effektiv skattesats. Dersom jurisdiksjonen hvor konsernenheten er hjemmehørende gir rett til kreditfradrag for utenlandsk skatt, skal dette trekkes fra først, slik at det er skatten etter kreditfradrag som fordeles. Noen jurisdiksjoner gir rett til fradrag for skatt betalt i en kildestat mot skatt som er betalt i hjemstaten av inntekt fra en annen kildestat, heretter benevnt «kreditsamordning» («cross crediting»). Veiledningen beskriver en fremgangsmåte for å beregne fordelingen av skatt i slike tilfeller.

Det andre forholdet som tas opp i kapittel 3, er fordelingen av inntekt mellom fast driftssted og hovedenhet i en situasjon der det faste driftsstedet har et underskudd.

3.3.1 Regelverket før juni 2024-veiledningen

3.3.1.1 Prinsipper for fordeling av grensekryssende betalbar skatt under et selskapsskattesystem med «kreditsamordning»

I modellreglene og suppleringskatteloven regnes et fast driftssted som en konsernenhet. Det skal beregnes et eget regnskapsmessig resultat for det faste driftsstedet. Dette resultatet skal ikke tas med ved beregningen av hovedenhetens justerte resultat, jf. suppleringskatteloven § 3-4 første ledd (modellreglene artikkel 3.4.4).

Suppleringskatteforskriften § 4-1-3 (modellreglene artikkel 4.3.2) regulerer fordeling av omfattet skatt mellom konsernenheter. Generelt skal skatten fordeles til den konsernenheten som opptjente inntekten som skatten er beregnet av. I kommentarene til modellreglene er det beskrevet en fremgangsmåte for å beregne hvor mye omfattet skatt i en hovedenhet som relaterer seg til inntekten i et fast driftssted.

Fremgangsmåten består av tre steg. Det vises til punkt 47 flg. i kommentarene. Det fremgår av kommentarene (punkt 58 og 59) at fremgangsmåten, med visse begrensninger for passiv inntekt, også kan benyttes ved fordeling mellom morselskap og kontrollerte utenlandske selskap og mellom eier og hybride enheter. For fordeling mellom hovedenhet og fast driftssted, er veiledningen implementert i § 4-1-3 første ledd i forskriften til suppleringskatteloven. Ved en feil har veiledningen ikke blitt implementert for fordeling mellom morselskap og kontrollerte utenlandske selskap og mellom eier og hybride enheter.

I kommentarene til artikkel 4.3.2 (punkt 44) er det uttalt at den fremgangsmåten for fordeling som kommentarene gir anvisning på, vil være tilstrekkelig i mange tilfeller. Likevel kan enkelte jurisdiksjoners skattesystemer ha særtrekk som gjør at det vil være behov for ytterligere veiledning om hvordan artikkel 4.3.2 (suppleringskatteforskriften § 4-1-3) skal anvendes. I punkt 52 gir kommentarene en kortfattet beskrivelse av hvordan skatten skal fordeles når hovedenheten hører under et skattesystem som tillater kreditsamordning. Samtidig gir kommentarene uttrykk for at det varierer hvordan jurisdiksjoner skattlegger faste driftssteder, og at det vil bli utviklet en beregningsmetode, jf. punkt 54 i kommentarene til artikkel 4.3.2. Beskrivelsen i kommentarenes punkt 52 har ikke blitt implementert i suppleringskatteloven.

3.3.1.2 Avklaring av modellreglene artikkel 3.4.5 om fradrag for justert underskudd i fast driftssted (suppleringskatteloven § 3-4 andre ledd)

I suppleringskatteregelverket anses hovedenhet og fast driftssted som to separate konsernenheter. Etter modellreglene artikkel 3.4.4 (suppleringskatteloven § 3-4 første ledd) skal det faste driftsstedet sitt regnskapsmessige resultat derfor ikke tas med ved beregning av hovedenhetens justerte resultat. Det gjelder et unntak fra dette når det

faste driftsstedet har et justert underskudd. Unntaket gjelder kun så langt det faste driftsstedets underskudd er fradragsberettiget ved beregningen av hovedenhetens skattepliktige inntekt. Videre må underskuddet ikke fradras mot inntekt som er skattepliktig både etter lovgivningen i hovedenhetens jurisdiksjon og etter lovgivningen i jurisdiksjonen der det faste driftsstedet er lokalisert.

3.3.2 Juni 2024-veiledningen

3.3.2.1 Prinsipper for fordeling av grensekryssende betalbar skatt under et selskapsskattesystem med «kreditsamordning»

I juni 2024-veiledningen gjøres det detaljert rede for fordeling av skatt fra konsernenheter som er underlagt skattesystemer som tillater kreditsamordning, herunder systemer som begrenser krediteringen til å gjelde innenfor ulike kategorier av inntekter.

Det norske skattesystemet tillater, i likhet med mange andre jurisdiksjoners skattesystemer, kreditsamordning av utenlandsk skatt. Som nevnt ovenfor, benyttes begrepet kreditsamordning til å beskrive tilfeller hvor utenlandsk skatt på en inntektskilde i en jurisdiksjon kan krediteres mot norsk skatt på en inntektskilde i en annen jurisdiksjon. Slik kreditsamordning kan for eksempel gå ut på at utenlandsk skatt for et fast driftssted i utland A kan krediteres mot hovedenhetens norske skatt på inntekten til et fast driftssted i utland B.

Kreditsamordning innebærer vanligvis ikke en rett til å kreditere utenlandsk skatt mot skatt på innenlands inntekt.

Selv om juni 2024-veiledningen i hovedsak beskriver fordeling fra hovedenhet til faste driftssteder, kommer det klart frem at den også skal gjelde for fordeling etter modellreglene artikkel 4.3.2 bokstav c, d og e. Det vil si at veiledningen også skal gjelde fordeling mellom:

- morselskap og kontrollert utenlandsk selskap,
- morselskap og hybrid enhet/omvendt hybrid enhet, og

- morselskap og konsernenhet (ved utdeling)

På tilsvarende måte som i veiledningen, vil beskrivelsen nedenfor, fokusere på fordeling mellom hovedenhet og fast driftssted. Veiledningen gjelder imidlertid også for fordeling etter modellreglene artikkel 4.3.2 bokstav c, d og e. Der fordelingsmekanismen for ett eller flere av de sistnevnte tilfellene skiller seg fra det som gjelder for hovedenhet og fast driftssted, vil dette særskilt fremgå.

Inntekten i et fast driftssted vil ofte være skattepliktig både i den jurisdiksjonen hvor hovedenheten er hjemmehørende, og i jurisdiksjonen hvor det faste driftsstedet ligger. I mange tilfeller avverges dobbeltbeskatning av det faste driftsstedets inntekt ved at jurisdiksjonen hvor hovedenheten er hjemmehørende, gir fradrag i skatten for skatt som er betalt til jurisdiksjonen hvor det faste driftsstedet ligger. Det skattebeløpet som skal fordeles fra hovedenheten til det faste driftsstedet i samsvar med modellreglene artikkel 4.3.2 (suppleringskatteforskriften § 4-1-3), vil derfor være restbeløpet etter et eventuelt kreditfradrag.

Når hovedenhetens hjemland tillater kreditsamordning, må det fastsettes hvordan hovedenhetens skatt på det enkelte faste driftsstedets inntekt skal beregnes for suppleringskatteformål. Veiledningen gir anvisning på en fremgangsmåte for fordeling av betalbar skatt som består av fire steg. Hovedformålet er å fordele skatt fra en konsernenhet til en annen, jf. modellreglene artikkel 4.3.2. Fremgangsmåten vil imidlertid også identifisere skatt som relaterer seg til inntekt fra enheter utenfor konsernet, og som derfor ikke skal være med i beregningen av justert skatt, jf. modellreglene artikkel 4.1.3 bokstav a.

Fremgangsmåten for fordeling av betalbar skatt i et selskapsskattesystem med kreditsamordning er slik:

Steg 1: Beregning av inntekt med kilde i utlandet

Under steg 1 skal hovedenhetens inntekt som har kilde i utlandet, beregnes og fordeles.

Med inntekt med kilde i utlandet, siktes det her til hovedenhetens inntekt så langt den anses å ha utenlandsk kilde under reglene om kreditfradrag. Dette vil typisk omfatte inntekt fra visse utenlandske konsernenheter som inngår i hovedenhetens skattepliktige inntekt etter skattereglene i hovedenhetens hjemland. Det omfatter inntekt fra fast driftssted, kontrollert utenlandsk selskap, hybride enheter, omvendt hybride enheter og utdelende konsernenheter. I tillegg omfattes inntekter som hovedenheten har mottatt fra utenlandsk kilde, som visse utbytter fra enheter utenfor konsernet, royalties og renter.

I steg 1 skal inntekten fra hvert enkelt faste driftssted mv. som inngår i hovedenhetens skattepliktige inntekt, beregnes og fordeles. For faste driftssteder er det bare inntekter og kostnader som inngår i justert resultat, som skal fordeles. Beløpene som fordeles, skal være nettobeløp, dvs. etter fradrag for kostnader. Dersom inntekten med kilde i utlandet ikke er tatt med som et *netto* beløp hos hovedenheten, må også kostnader fordeles fra hovedenheten til faste driftssteder. Dette gjelder imidlertid kun i den utstrekning kostnadene er tatt med ved beregningen av justert resultat for det faste driftsstedet. Kostnader som kun tas med ved beregning av maksimalt kreditfradrag, fordeles ikke ut fra hovedenheten.

Tilsvarende skal inntekt med utenlandsk kilde som ikke stammer fra et fast driftssted kontrollert utenlandsk selskap, hybride enheter, omvendt hybride enheter og utdelende konsernenheter, fordeles til hovedenheten. Det vil typisk omfatte utbytte som ikke er fra konsernenheter, royalties og renter.

Steg 2: Beregning av omfattede skatter til fordeling

Steg 2 går ut på å beregne det skattebeløpet som skal fordeles («omfattede skatter til fordeling»). I henhold til veiledningen skal beløpet beregnes slik:

Omfattede skatter til fordeling

= hovedenhetens eller morselskapets samlede betalbare skatt

- Hjemlig skatt av inntekt som ikke har utenlandsk kilde
- Skatt i henhold til et system for samlet beskatning av kontrollerte utenlandske selskap

Beregningen av omfattede skatter til fordeling tar utgangspunkt i hovedenhetens *samlede betalbare skatt* i henhold til det skattesystemet som kreditsamordningen er en del av. Hovedenhetens eventuelle utenlandske skatter kan ikke anses knyttet til dette systemet, og skal derfor ikke tas med. Videre skal skatt av inntekt som ikke har utenlandsk kilde, trekkes ut. Dette forutsetter at det gjennomføres en hypotetisk beregning av den skattestørrelsen. Samlet betalbar skatt skal justeres for usikre skatteposisjoner, skatt som ikke forventes betalt innen tre år og behandling av skattefradrag.

Har hovedenheten kvalifiserte refunderbare skattefradrag, omsettelige skattefradrag, eller kvalifisert skattefordel i transparent enhet, skal disse behandles som en økning i inntekt som har kilde i hjemlandet. Dette resulterer i korresponderende justering i både samlet betalbar skatt og i hjemlig skatt av inntekt som ikke har utenlandsk kilde (dvs. det den hjemlige skatten hadde vært i et tenkt tilfelle uten inntekt med utenlandsk kilde).

Skatt etter et system for samlet beskatning av kontrollerte utenlandske selskap, er særskilt regulert i en administrativ veiledning av desember 2023 og i suppleringskatteforskriften § 4-1-3 tredje ledd bokstav b. Slik skatt holdes derfor utenfor beregningen av omfattede skatter til fordeling. Særreglene er midlertidige og gjelder for regnskapsår som begynner 31. desember 2025 eller tidligere og ikke avsluttes senere enn 30. juni 2027.

Juni 2024-veiledningen beskriver hvordan beregningen skal være dersom hjemlandet benytter progressive satser. Dersom de progressive satsene behandler all inntekt likt, skal den hjemlige skatten av inntekt som ikke har utenlandsk kilde, beregnes med den faktisk anvendte satsen. Dette i motsetning til den satsen som ville ha blitt anvendt dersom hovedenheten ikke hadde hatt inntekten med utenlandsk kilde. Dersom de progressive satsene innebærer ulike satser for ulike inntektsintervaller, skal skatten beregnes basert på en forholdsmessig fordeling mellom inntekt som har utenlandsk kilde og inntekt som ikke har det for hvert berørte intervall. Utgjør hovedenhetens inntekt som ikke har utenlandsk kilde for eksempel 25 prosent av hovedenhetens inntekt, skal 25 prosent av hovedenhetens inntekt i et intervall anses å bestå av slik inntekt ved beregning av den hjemlige skatten for inntekt som ikke har utenlandsk kilde.

Steg 3: Beregning av forholdstall for kreditsamordning for hovedenheten/morselskapet og hvert faste driftssted, hybride enhet, omvendt hybride enhet, kontrollerte utenlandske selskap eller utdelende konsernenhet

Det tredje steget består i å beregne forholdstallet for hvert faste driftssted og for hovedenheten. Veiledningen gir anvisning på følgende beregning:

Forholdstallet for et fast driftssted, kontrollert utenlandsk selskap, hybrid enhet og omvendt hybrid enhet

= Hovedenhetens skattepliktige inntekt fra det faste driftsstedet x aktuell skattesats

- Krediterbar utenlandsk skatt på det faste driftsstedets inntekt

Forholdstallet for en utdelende enhet

= Morselskapets skattepliktige inntekt fra utdeling x aktuell skattesats

- Krediterbar utenlandsk skatt på utdelingen

Forholdstallet for hovedenheten eller morselskapet

= hovedenhetens skattepliktige inntekt direkte fra inntekt med utenlandsk kilde x
aktuell skattesats

- Krediterbar utenlandsk skatt på inntekten med utenlandsk kilde

Skattepliktig inntekt for den enkelte konsernenhet er som beregnet i steg 1.

Krediterbar utenlandsk skatt er begrenset til de skattene som det gis kredit for i jurisdiksjonen. Krediterbar utenlandsk skatt inkluderer nasjonal suppleringskatt, dersom det gis kreditt for dette i den aktuelle jurisdiksjonen. Forholdstallet kan ikke være et negativt tall. Dersom formelen gir negativt resultat, settes forholdstallet til null.

Steg 4: Fordeling av skatt i henhold til forholdstallet

I steg 4 fordeles hovedenhetens omfattede skatter til fordeling som beregnet i steg 2, mellom hovedenheten og de faste driftsstedene basert på fordelingsnøklerne som er beregnet i steg 3. Formelen for steg 4 er:

Beløpet som skal fordeles til den enkelte enheten:

$$= \text{Omfattede skatter til fordeling} \times \frac{\text{forholdstallet for enheten}}{\text{Summen av alle forholdstallene}}$$

Dersom det er blitt fordelt omfattede skatter til en konsernenhet som gjelder en inntekt som ikke inngår i justert resultat, må denne konsernenheten ekskludere dette skattebeløpet, jf. modellreglene artikkel 4.1.3 bokstav a (suppleringskatteloven § 4-1 tredje ledd).

Hovedenhetens jurisdiksjon kan tenkes å kun tillate creditsamordning innenfor visse kategorier av inntekt. Da må fordelingen av betalbar skatt beregnes for hver kategori, og beregningene må tilpasses.

3.3.2.2 Avklaring av modellreglene artikkel 3.4.5 om fradrag for justert underskudd i fast driftssted (suppleringskatteloven § 3-4 andre ledd)

Etter artikkel 3.4.5 i modellreglene (suppleringskatteloven § 3-4 andre ledd) er det faste driftsstedets underskudd i visse tilfeller fradragsberettiget ved beregningen av hovedenhetens skattepliktige inntekt. Dette gjelder når det faste driftsstedets underskudd er fradragsberettiget ved beregningen av hovedenhetens skattepliktige inntekt og ikke fradras mot inntekt som er skattepliktig både etter lovgivningen i hovedenhetens jurisdiksjon og etter lovgivningen i jurisdiksjonen der det faste driftsstedet er lokalisert. Veiledningen avklarer hva det skal legges vekt på ved vurderingen av om dette vilkåret er oppfylt.

Det følger av veiledningen at det skal tas hensyn til reglene om beregning av inntekt for fast driftssted som det er rett til kreditfradrag for, herunder regler om at det faste driftsstedets underskudd først skal fradras mot inntekten til et annet fast driftssted. Skattereglene i jurisdiksjonen hvor hovedenheten er hjemmehørende, kan for eksempel innebære at det faste driftsstedets underskudd føres mot inntekt fra andre faste driftssteder før kreditfradrag benyttes. Da skal det faste driftsstedets justerte underskudd først fordeles mot overskudd fra andre faste driftssteder. Bare det som er igjen av underskuddet, kan da anses som en kostnad ved beregningen av hovedenhetens justerte resultat.

3.3.3 Vurderinger og forslag

3.3.3.1 Prinsipper for fordeling av grensekryssende betalbar skatt under et selskapsskattesystem med «kreditsamordning»

Som det fremgår ovenfor, skal trestegsprosessen som i dag er beskrevet i suppleringskatteforskriften, ikke bare gjelde for fordeling mellom hovedenhet og fast driftssted. Den skal også gjelde for fordeling mellom morselskap og kontrollert utenlandsk selskap, og for fordeling mellom eier og hybrid enhet, omvendt hybrid enhet eller utdelende konsernenhet. Departementet foreslår derfor at dagens bestemmelse utvides. Det vises til forslag til endring av suppleringskatteforskriften §

4-1-3 tredje ledd bokstav a nytt andre punktum, fjerde ledd nytt andre punktum og femte ledd nytt tredje punktum.

Juni 2024-veiledningen gir en langt mer utfyllende beskrivelse om hvordan betalbar skatt skal fordeles når hovedenheten ligger i en jurisdiksjon som har et skattesystem som tillater kreditsamordning enn det som fulgte av den tidligere kommentarutgaven. Som nevnt ovenfor, gjelder veiledningen tilsvarende for fordeling i tilfellene som er regulert av modellreglene artikkel 4.3.2 bokstav c, d og e. Veiledningen inneholder også en beskrivelse av hvordan skatten skal fordeles når skattesystemet kun tillater kreditsamordning innenfor bestemte kategorier av utenlandsinntekt. Det foreslås at veiledningen tas inn i forskriften til suppleringskatteloven. Det vises til forslag til § 4-1-3 nytt åttende ledd.

Veiledningen om fordeling av betalbar skatt ved kreditsamordning er omfattende og detaljert. Den inneholder detaljregulering av hvordan fordelingen skal beregnes i tilfeller hvor reglene for kreditsamordning har ulike særtrekk. Etter departementets oppfatning vil en fullstendig lov- eller forskriftsregulering som dekker alle variasjoner som er omhandlet i juni 2024-veiledningen, komplisere det norske suppleringskatteregelverket unødig. Det forutsettes derfor at de prinsipper og den fremgangsmåten som beskrives i forskriften, vil bli ytterligere detaljert i kommende utgaver av Skatte ABC-en.

3.3.3.2 Avklaring av modellreglene artikkel 3.4.5 om fradrag for justert underskudd i fast driftssted (suppleringskatteloven 3-4 andre ledd)

Veiledningen avklarer hva det skal legges vekt på ved en vurdering av i hvilken utstrekning det faste driftsstedets underskudd er fradragsberettiget ved beregningen av hovedenhetens skattepliktige inntekt. Departementet foreslår at suppleringskatteloven § 3-4 andre ledd utfylles, slik at den blir i samsvar med juni 2024-veiledningen. Det vises til forslag til endring av suppleringskatteloven § 3-4 andre ledd tredje punktum. Nåværende tredje punktum blir nytt fjerde punktum.

3.4 Fordeling av grensekryssende utsatt skatt

Juni 2024-veiledningen kapittel 4 gjelder fordeling av utsatt skatt i grensekryssende tilfeller. Grensekryssende fordeling er generelt beskrevet i punkt 3.3. Veiledningens kapittel 4 gjelder to forhold. Den første delen gjelder en spesialregel knyttet til utsatt skatt. Spesialregelen går ut på at det ved beregning av justeringen for utsatt skatt, skal ses bort fra utsatt skatt som er basert på skattefradrag. Med «skattefradrag» siktes det til fradrag i selve skatten, i motsetning til «vanlige» fradrag, som gjøres mot inntekten. Veiledningen går her ut på at det skal gjøres et unntak fra spesialregelen for visse tilfeller hvor bruken av skattefradrag trer i stedet for fremføring av underskudd.

Den andre delen av kapittel 4 dreier seg om hvordan utsatt skatt skal fordeles mellom konsernenheter som er lokalisert i ulike land.

3.4.1 Regelverket før juni 2024-veiledningen

3.4.1.1 Utvidelse av spesialregelen om substitutt for utsatt skattefordel som gjelder fremføring av underskudd, jf. suppleringskatteloven § 4-2 femte ledd bokstav e

Etter suppleringskatteloven § 4-1 første ledd bokstav b (modellreglene artikkel 4.1.1 bokstav b) skal utsatt skatt inngå i beregningen av justert skatt. Det innebærer at utsatt skatt kan øke eller redusere justert skatt beroende på hvilket fortegn bevegelsen i utsatt skatt har. Suppleringskatteloven § 4-2 femte ledd bokstav e første punktum (modellreglene artikkel 4.4.1 bokstav e første punktum) fastsetter at utsatt skattekostnad som gjelder opparbeiding og bruk av skattefradrag, likevel ikke skal inngå i justeringen for utsatt skatt. Dette unntaket er i kommentarene til modellreglene begrunnet med at inkludering av slik utsatt skatt ville kunne forvrengte grunnlaget for beregning av suppleringskatt.

I en administrativ veiledning av februar 2023 (heretter kalt «februar 2023-veiledningen») ble det innført en spesialregel (et unntak fra unntaket.) Denne skulle gjelde for situasjoner hvor bruk av skattefradrag trer i stedet for fremføring av

underskudd. I praksis skulle dette gjelde for tilfeller hvor et innenlands underskudd føres mot utenlandsinntekt i samme år før utenlandsk kreditfradrag er benyttet.

Bakgrunnen for spesialregelen er at dersom det innenlandske underskuddet ikke hadde vært brukt mot utenlandsinntekten, så ville selskapet ha hatt et underskudd til fremføring. Det ville ha skapt en utsatt skattefordel. Denne utsatte skattefordelen ville senere år kunne brukes mot utenlandsk inntekt. Den bruken ville igjen kunne regnes med ved beregningen av utsatt skattekostnad under suppleringskattereglene. Når underskuddet i stedet føres mot utenlandsinntekten samme år, oppstår det ikke noe fremførbart underskudd. Fremtidig bruk av skattefradrag mot fremtidig inntekt vil da tre i stedet for bruk av fremførbart underskudd. Ved selskapsbeskatningen ville de to metodene gi samme økonomiske resultat for skattyter. Det samme gjelder for selskapsskattesystem som i et slikt scenario lar skattyter få bruke utenlandsk skattefradrag mot skatt på innenlandsk inntekt senere år, i samme utstrekning som om underskuddet hadde blitt fremført. Formålet med spesialregelen er at bruken av skattefradraget i de nevnte situasjonene, skal få samme behandling under suppleringskatten som bruken av en utsatt skattefordel basert på fremførbart underskudd ville ha fått. Beskrivelsen av denne spesialregelen i februar 2023-veiledningen tok sikte på utenlandsinntekt i form av andel av overskudd fra kontrollert utenlandsk selskap, men deler av veiledningen var generelt formulert.

Spesialregelen fra februar 2023-veiledningen ble tatt inn i § 4-2 femte ledd bokstav e ved vedtakelsen av suppleringskatteloven. Bestemmelsen ble generelt utformet, og omfattet ikke bare fordeling av utsatt skattekostnad knyttet til andel av overskudd fra kontrollerte utenlandske selskap.

3.4.1.2 Prinsipper for fordeling av utsatt skatt fra én konsernenhet til en annen

Modellreglene artikkel 4.3 regulerer fordeling av omfattede skatter mellom konsernenheter. Bestemmelsen er, som nevnt ovenfor, reflektert i § 4-1-3 i forskriften til suppleringskatteloven. Etter ordlyden gjelder bestemmelsen kun for omfattede

skatter. Det fremgår likevel av kommentarene til modellreglene, at reglene også skal gjelde for fordeling av utsatt skatt, jf. punkt 42 til artikkel 4.3.1. Denne utvidede anvendelsen av artikkel 4.3.1 fremgår ikke direkte av suppleringskatteloven eller -forskriften.

3.4.2 Juni 2024-veiledningen

3.4.2.1 Utvidelse av spesialregelen om substitutt for utsatt skattefordel som gjelder fremføring av underskudd, jf. suppleringskatteloven § 4-2 femte ledd bokstav e

I juni 2024-veiledningen fastslås det at februar 2023-veiledningen om substitutt for utsatt skattefordel som gjelder fremføring av underskudd, også gjelder for utenlandsinntekt fra faste driftssteder, hybride enheter og omvendte hybride enheter. I tillegg ble det fastslått at veiledningen også gjelder når innenlands underskudd som er fremført fra tidligere år, benyttes mot utenlandsinntekt det aktuelle året. Veiledningen skal da gjelde i samme utstrekning, og med tilsvarende begrensninger som om underskuddet hadde oppstått samme år som utenlandsinntekten den føres mot.

3.4.2.2 Prinsipper for fordeling av utsatt skatt fra én konsernenhet til en annen

Juni 2024-veiledningen beskriver hvordan utsatt skatt skal fordeles mellom konsernenheter. Veiledningen er tatt inn som del av kommentarene til modellreglene artikkel 4.4.1, som er reflektert i suppleringskatteloven § 4-2.

Selv om veiledningen i hovedsak beskriver fordeling fra morselskap til kontrollert utenlandsk selskap, kommer det klart frem at den også skal gjelde for fordeling mellom morselskap og hybrid enhet, omvendt hybrid enhet eller utdelende konsernenhet. Den skal også gjelde for fordeling mellom hovedenhet og fast driftssted, men da med enkelte justeringer. Dette er omtalt nedenfor. På tilsvarende måte som i veiledningen, vil beskrivelsen nedenfor fokusere på fordeling mellom morselskap og kontrollert utenlandsk selskap.

Utsatt skattekostnad knyttet til et skattesystem med beskatning av kontrollerte utenlandske selskaper, skal etter juni 2024-veiledningen fordeles slik:

Steg 1 Inndeling av utsatt skattekostnad basert på tre inntektskategorier

Det første steget går ut på å skille ut morselskapets utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser knyttet til eiendeler og forpliktelser i kontrollerte utenlandske selskaper, og å beregne årets utsatte skattekostnad for disse. Den utsatte skattekostnaden skal fordeles på tre inntektskategorier basert på hva slags inntekt den utsatte skattekostnaden er knyttet til. De tre inntektskategoriene er:

- a. Inntekt som ikke inngår i beregningen av justert resultat,
- b. Inntekt som inngår i beregningen av justert resultat og som ikke er passiv, og
- c. Inntekt som inngår i beregningen av justert resultat og som er passiv.

Steg 2 Beregning av morselskapets utsatte skatt (før kreditfradrag) knyttet til inntekt fra det enkelte kontrollerte utenlandske selskapet og relevante krediterbare utenlandske skatter

Dette steget er todelt. Det består for det første i å beregne utsatt skattekostnad i morselskapets regnskap som relaterer seg til det kontrollerte utenlandske selskapet. Den utsatte skattekostnaden skal beregnes før kreditfradrag, som vil si at den skal beregnes til det den hadde vært dersom morselskapet ikke hadde hatt rett til noe kreditfradrag. Beløpet skal beregnes for de tre inntektskategoriene som er nevnt i steg 1, for det kontrollerte utenlandske selskapet.

For det andre må konsernet beregne *relevante krediterbare utenlandske skatter*. Det vil si enhver krediterbar utenlandsk skatt som forventes å bli betalt av det kontrollerte utenlandske selskapet, og som gir opphav til fradrag for utenlandsk skatt som kan føres mot morselskapets forventede skatt etter skattereglene om kontrollerte utenlandske selskaper, før fradrag for utenlandsk skatt (Relevant Creditable Foreign Taxes). Relevante krediterbare utenlandske skatter består av to beløp. Det ene er enhver krediterbar utenlandsk skatt som er ilagt for den aktuelle inntektskilden. Det andre er en rimelig andel av ethvert overskytende kreditfradrag som stammer fra andre inntektskilder og som kan krysskrediteres mot skatt på den aktuelle inntektskilden etter skattereglene i morselskapets jurisdiksjon. Relevante krediterbare utenlandske skatter kan maksimalt

utgjøre beløpet for utsatt skatt i morselskapets regnskap for hver inntektskategori beregnet i første del av steg 2.

Steg 3 Beregning og fordeling av utsatt skattekostnad som relaterer seg til inntekt som ikke inngår i justert resultat (den første inntektskategorien)

Det tredje steget er å beregne og fordele den utsatte skattekostnaden knyttet til inntekt som ikke inngår i justert resultat. Når dette beløpet er beregnet, vil det bli trukket ut av beregningen for øvrig, fordi skatten ikke relaterer seg til justert resultat, jf.

suppleringskatteloven § 4-2 femte ledd bokstav a og modellreglene artikkel 4.4.1 bokstav a. Beløpet som trekkes ut, er den aktuelle utsatte skattekostnaden etter fradraget for *relevante krediterbare utenlandske skatter*, hvor begge størrelser er beregnet i samsvar med steg 2.

Steg 4 Beregning og fordeling av utsatt skattekostnad for inntekt som inngår i justert resultat og som ikke er passiv inntekt (den andre inntektskategorien)

I dette steget fordeles utsatt skattekostnad for inntekt som inngår i justert resultat og som ikke er passiv inntekt. Beløpet tilsvarende den aktuelle utsatte skattekostnaden etter fradraget for relevante krediterbare utenlandske skatter. Begge disse størrelsene er beregnet i samsvar med steg 2. Hele beløpet skal fordeles til det kontrollerte utenlandske selskapet, slik at ingen del av beløpet blir igjen hos morselskapet.

Førstnevnte må eventuelt omregne den aktuelle utsatte skattekostnaden (før fradrag for krediterbar utenlandsk skatt) til 15 prosent sats.

Steg 5 Beregning og fordeling av utsatt skattekostnad for inntekt som inngår i justert resultat og som er passiv inntekt (den tredje inntektskategorien)

Fordelingen i dette steget reguleres av bestemmelsen om fordeling av skatt på passiv inntekt i modellreglene artikkel 4.3.3, jf. § 4-1-3 sjette ledd i forskriften til suppleringskatteloven. Det følger av bestemmelsen at den skatten som kan fordeles til det kontrollerte utenlandske selskapet, begrenses til det laveste av omfattede skatter for den passive inntekten og produktet av suppleringskatteprosenten som er beregnet

for den jurisdiksjonen som konsernenheten er lokalisert i, og konsernenhetens passive inntekt som er tatt med etter regler for beskatning av kontrollerte utenlandske selskap. Ved fordelingen skal først reversering av utsatt skatt som var fordelt til det kontrollerte utenlandske selskapet i et tidligere år gjennomføres. Deretter fordeles eventuelle betalbare skatter fra morselskapet, som beregnet etter prinsippene for fordeling av grensekryssende betalbar skatt. Til slutt fordeles utsatt skatt oppstått i løpet av året, som beregnet under steg 2, men kun i den grad totalt fordelte skatter er innenfor begrensningen for skatt på passive inntekter. Utsatt skatt knyttet til det kontrollerte utenlandske selskapet utover denne begrensningen, blir igjen hos morselskapet.

Som en forenkling i forhold til ovennevnte femstegsprosess introduserer juni 2024-veiledningen et femårsvalg for konsernet om å ikke fordele utsatt skatt mellom konsernenheter. Valget gjøres for morselskapets/hovedenhetens jurisdiksjon og innebærer at utsatt skatt som ellers ville vært allokert etter reglene i suppleringskattforskriften § 4-1-3 første, tredje, fjerde og femte ledd og modellreglene artikkel 4.3.2 bokstav a, c, d og e, ikke skal medregnes i justert skatt for noen konsernenheter, heller ikke for morselskapet/hovedenheten. Valget gjelder samlet for alle skattene som skal fordeles etter de nevnte bestemmelsene, og er et femårsvalg. Valget innebærer at kun betalbar skatt fordeles.

Som nevnt innledningsvis i dette punktet, gjelder den beskrevne fremgangsmåten (femstegsprosessen) også for fordeling mellom morselskap og hybrid enhet, omvendt hybrid enhet eller utdelende konsernenhet.

Med unntak for det som gjelder fordeling av utsatt skatt knyttet til passiv inntekt, gjelder fremgangsmåten også for fordeling mellom hovedenhet og fast driftssted og mellom morselskap og utdelende konsernenhet. Utsatt skatt som gjelder inntekt som inngår i justert resultat og som er passiv inntekt, skal da følge fordelingen som er angitt i steg 4.

Fordeling av utsatt skatt i en jurisdiksjon som har et system for samlet beskatning av kontrollerte utenlandske selskaper.

I kapittel 4 i juni 2024-veiledningen er det inntatt nærmere presiseringer knyttet til behandlingen av utsatt skatt som oppstår i et system for samlet beskatning av kontrollerte utenlandske selskap. Fordelingen av skatt i slike tilfeller er særlig regulert i den administrative veiledningen som ble utgitt i desember 2023, og forskriften til suppleringskatteloven § 4-1-3 tredje ledd bokstav b.

Systemer for samlet beskatning av kontrollerte utenlandske selskap medfører særskilte utfordringer med hensyn til grenseoverskridende allokering av skatter. Som et resultat av dette er det etter en rekke regnskapsstandarder ikke krav om, og i noen tilfeller heller ikke tillatt, å beregne utsatt skatt med hensyn til slike beskatningssystemer. På bakgrunn av kompleksiteten knyttet til slike beskatningssystemer og inkonsistensen i den regnskapsmessige behandlingen av utsatt skatt med opphav i slike systemer, presiserer veiledningen at utsatt skatt som oppstår under slike systemer skal ekskluderes ved beregningen av effektiv skattesats etter modellreglene artikkel 9.1.1 (suppleringskatteloven § 4-3 første ledd).

3.4.3 Vurderinger og forslag

3.4.3.1 Utvidelse av spesialregelen om substitutt for utsatt skattefordel som gjelder fremføring av underskudd, jf. suppleringskatteloven § 4-2 femte ledd bokstav e

Juni 2024-veiledningen fastslår at anvendelsesområdet til regelen ikke er begrenset til å gjelde for morselskap til kontrollerte utenlandske selskap. Det omfatter også hovedenhet til fast driftssted, og eiere av hybride enheter eller omvendte hybride enheter. Ettersom ordlyden i suppleringskattelovens bestemmelse er generell, er det etter departementets vurdering ikke nødvendig å følge opp veiledningen med lovendring på dette punktet.

I tillegg fastslår Juni 2024-veiledningen at spesialregelen også skal regulere tilfeller hvor underskuddet ikke oppstår samme år som inntekten det føres mot. Det vil si at

den også skal omfatte underskudd som er fremført fra tidligere år. Implementering av denne delen av veiledningen vil kreve lovendring. Departementet foreslår derfor at suppleringskatteloven endres tilsvarende. Det vises til forslag til endring i suppleringskatteloven § 4-2 femte ledd bokstav e nr. 2.

3.4.3.2 Prinsipper for fordeling av utsatt skatt fra én konsernenhet til en annen

Fremgangsmåten for fordeling av utsatt skatt mellom konsernenheter foreslås regulert i suppleringskatteforskriften § 4-2-5. Muligheten for å velge å ikke fordele utsatt skatt på tvers av jurisdiksjoner og derfor ikke ta med slik utsatt skatt i beregningen av justert skatt, foreslås regulert i forskriften § 4-2-5 åttende ledd. Departementet bemerker at det foreslås å innføre generelle definisjoner av begrepene «ettårsvalg» og «femårsvalg» i suppleringskatteforskriften. Det vises til kort omtale av disse i kapittel 6 og forslag til endring av suppleringskatteforskriften § 1-5-1 tredje ledd nye bokstaver s og t.

Departementet foreslår å innta en presisering om at utsatt skatt som har sitt opphav i et system for samlet beskatning av kontrollerte utenlandske selskap, skal ekskluderes fra beregning av effektiv skattesats etter reglene i suppleringskatteloven § 4-3.

Det vises til forslag til suppleringskatteloven § 4-3 nytt femte ledd og til suppleringskatteforskriften ny § 4-2-5.

3.5 Fordeling av inntekt og skatt i strukturer med enheter med deltakerfastsetting

Kapittel 5 i juni 2024-veiledningen tar opp flere problemstillinger knyttet til enheter med deltakerfastsetting og hybride enheter. For å sikre riktig beregning av effektiv skattesats i hver jurisdiksjon, har modellregelverket regler for fordeling av regnskapsmessig resultat og skatt mellom enheter. Målet er at skatt skal fordeles til den enheten der den tilhørende inntekten er skattepliktig etter modellreglene. Enheter med deltakerfastsetting er ikke egne skattesubjekter i jurisdiksjonen der de er opprettet. Når det gjelder inntekt fra enheter med deltakerfastsetting er utgangspunktet i modellreglene at inntekten fordeles til den jurisdiksjon der inntekten skattlegges. Juni

2024-veiledningen klargjør hvordan inntekter og skatt skal fordeles mellom enheter i strukturer der jurisdiksjoner inntar ulike standpunkt til om en enhet er eget skattesubjekt eller skattemessig transparent.

3.5.1 Regelverket før juni 2024-veiledningen

I suppleringskatteloven § 3-5 (modellreglene artikkel 3.5) er det gitt regler om fordeling av inntekten til enheter med deltakerfastsetting. En enhet med deltakerfastsetting er ikke eget skattesubjekt i den jurisdiksjonen enheten er opprettet. Inntekten skattlegges normalt hos eierne. Enhet med deltakerfastsetting er definert i suppleringskatteforskriften § 3-5-1 (modellreglene artikkel 10.2.1). Med enhet med deltakerfastsetting menes enhet som er skattemessig transparent i den jurisdiksjonen den er opprettet, med mindre den anses som hjemmehørende i en annen jurisdiksjon og ilegges omfattet skatt på inntekt eller overskudd i en annen jurisdiksjon.

Enheter med deltakerfastsetting kan enten være skattetransparente enheter eller omvendte hybrider.

Skattetransparente enheter er enheter som anses som skattemessig transparente både i den jurisdiksjonen der enheten er opprettet og i den jurisdiksjonen der eieren er lokalisert, jf. suppleringskatteforskriften § 3-5-1 andre ledd bokstav a. Med skattemessig transparent menes at enhetens inntekter, kostnader, overskudd eller underskudd etter internretten i en jurisdiksjon behandles som om de var opptjent eller pådratt av den direkte eieren av enheten forholdsmessig etter størrelsen på eierinteressen.

Omvendte hybrider er enheter som anses som skattemessig transparente i jurisdiksjonen de er opprettet, men som ikke anses som skattemessig transparente i den jurisdiksjonen hvor eieren er lokalisert, jf. suppleringskatteforskriften § 3-5-1 andre ledd bokstav b. Konsekvensen er at verken enheten selv eller eierne skattlegges for enhetens overskudd.

Klassifiseringen av en enhet med deltakerfastsetting gjøres for hver eierinteresse. En enhet med flere eiere i flere jurisdiksjoner 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 en skattetransparent enhet det øverste morselskapet i konsernet, er utgangspunktet derimot at resultatet skal fordeles til enheten selv. Resultatet til en omvendt hybrid skal også fordeles til enheten selv. Regnskapsmessig resultat skal reduseres med det beløpet som fordeles til eiere som ikke er enheter i konsernet og som eier andelene i enheten med deltakerfastsetting direkte eller indirekte gjennom en skattetransparent struktur, jf. suppleringskatteloven § 3-5 første ledd (modellreglene artiklene 3.5.3 og 3.5.4). Dette gjelder likevel ikke dersom enheten med deltakerfastsetting er det øverste morselskapet. Det gjelder heller ikke dersom enheten med deltakerfastsetting direkte, eller gjennom en kjede av skattetransparente enheter, er eid av det øverste morselskapet. Driver en enhet med deltakerfastsetting virksomhet gjennom et fast driftssted, skal imidlertid resultatet, og tilhørende omfattet skatt, først fordeles til det faste driftsstedet.

3.5.2 Juni-2024 veiledningen

I veiledningen er fremstillingen delt opp i seks problemstillinger, hvor problemstilling nummer to igjen består av to problemstillinger (2a og 2b). I omtalen nedenfor benyttes samme inndeling som i juni 2024-veiledningen.

Problemstilling 1 Hvilken enhet anses som eier av den aktuelle enheten med deltakerfastsetting, når det er enheter med deltakerfastsetting i eierkjeden?

Kapittel 5 i juni 2024-veiledningen presiserer at uttrykket «eier» i artikkel 10.2.1 (suppleringskatteforskriften § 3-5-1 andre ledd) omfatter både direkte og indirekte eiere. Dersom direkte eier selv er en enhet med deltakerfastsetting, skal vurderingen av om enheten er skattemessig transparent i eiers jurisdiksjon flyttes oppover i

eierkjeden til jurisdiksjonen der nærmeste enhet som ikke er en enhet med deltakerfastsetting er lokalisert. Dersom alle enheter i eierkjeden er enheter med deltakerfastsetting, skjer vurderingen etter lovgivningen i jurisdiksjonen til det øverste morselskapet. Veiledningen innfører begrepene «testet enhet» og «referanseenhet». Testet enhet er den enheten som en vurderer om er en skattetransparent enhet eller en omvendt hybrid enhet etter artikkel 10.2.1 i modellreglene. Referanseenheten er den konsernenheteieren som er nærmest den testede enheten i eierkjeden, og som ikke selv er en enhet med deltakerfastsetting. Dersom det ikke finnes en konsernenheteier som ikke selv er en enhet med deltakerfastsetting i eierkjeden, skal referanseenheten være det øverste morselskapet i konsernet.

Det følger også av veiledningen at fordeling av regnskapsmessig resultat fra en skattetransparent enhet til eieren etter modellreglene artikkel 3.5.1, skal skje til referanseenheten.

Veiledningen klargjør også hvordan uttrykket skattemessig transparent, jf. suppleringskatteloven § 3-5-1 første, andre og femte ledd (modellreglene artiklene 10.2.1, 10.2.2, og 10.2.5) skal forstås i tilfeller der en enhet ikke ilegges selskapsskatt eller omfattede skatter. For at en konsernenhet skal anses som skattemessig transparent, må jurisdiksjonen ha en skattelovgivning som behandler enheten som skattemessig transparent. En jurisdiksjon uten selskapsskatt eller omfattede skatter vil ikke kunne anses å behandle en enhet som skattemessig transparent.

Problemstilling 2a Enhet med deltakerfastsetting som er eid gjennom deleid morselskap når det øverste morselskapet er en enhet med deltakerfastsetting

Etter modellreglene artikkel 3.5.4 bokstav b (suppleringskatteloven § 3-5 første ledd bokstav b), gjelder et unntak fra utgangspunktet om at regnskapsmessig resultat skal reduseres med beløp som fordeles til eksterne eiere. Unntaket gjelder så langt enheten med deltakerfastsetting direkte eller gjennom en skattetransparent struktur, er eid av det øverste morselskapet i konsernet. Juni 2024-veildningen avklarer at dette unntaket

kun gjelder tilfeller hvor de eksterne eierne eier enheten med deltakerfastsetting indirekte gjennom eierskap i det øverste morselskapet i konsernet. Unntaket gjelder både hvor det øverste morselskapet eier enheten med deltakerfastsetting direkte, og hvor det eier den gjennom en skattetransparent struktur. Dersom en ekstern eier har eierinteressen direkte i enheten med deltakerfastsetting, gjelder unntaket ikke. Det vil si at regnskapsmessig resultat skal reduseres forholdsmessig etter disse eiernes andel, jf. artikkel 3.5.3.

Problemstilling 2b Når en minoritetseier eier andelen i enheten med deltakerfastsetting (gjennom en skattetransparent struktur)

Juni 2024-veiledningen avklarer at spørsmålet om det foreligger en skattetransparent struktur, må avgjøres etter reglene i referanseenhetens jurisdiksjon. Det er ikke et krav at det foreligger en skattetransparent struktur etter reglene i den eksterne eierens jurisdiksjon.

Det fremgår av veiledningen at artikkel 3.5.3 (suppleringskatteloven § 3-5 første ledd) får anvendelse dersom den eksterne eieren eier andelen i enheten med deltakerfastsetting direkte eller indirekte gjennom en konsernenhet som er en skattetransparent enhet etter reglene i referanseenhetens jurisdiksjon.

Problemstilling 3 Fordeling av grensekryssende skatter i strukturer som inkluderer enheter med deltakerfastsetting

Dersom en skattetransparent enhet har fordelt regnskapsmessig resultat til en konsernenhet etter modellreglene artikkel 3.5.1 bokstav b (suppleringskatteloven § 3-5 fjerde ledd), fastslår artikkel 4.3.2 bokstav b (suppleringskatteforskriften § 4-1-3 andre ledd) at skatt som er inkludert i regnskapet til den skattetransparente enheten, og som knytter seg til justert resultat fordelt til konsernenheten, skal fordeles til denne konsernenheten.

Veiledningen avklarer at det ikke bare er skatt inkludert i den skattetransparente enhetens regnskap som skal fordeles. Også skatt som er fordelt til enheten etter artikkel 4.3, skal viderefordes. Dette omfatter for eksempel skatt fordelt til en konsernenhet som er et kontrollert utenlandsk selskap, jf. modellreglene artikkel 4.3.2 bokstav c (suppleringskattforskriften § 4-1-3 tredje ledd). Videre fordeling av skatt på inntekt i kontrollert utenlandsk selskap skjer til den eieren som regnskapsmessig resultat er fordelt til etter artikkel 3.5.1 bokstav b (suppleringskatteloven § 4-1-3 fjerde ledd). Har en skattetransparent enhet flere referanseenheter, skal viderefordelingen bare skje til en referanseenhet dersom morselskapet som betalte skatt på inntekt i kontrollert utenlandsk selskap, eier den transparente enheten indirekte gjennom referanseenheten. Eies et kontrollert utenlandsk selskap gjennom flere referanseenheter, fordeles skatten forholdsmessig etter artikkel 3.5.1 bokstav b (suppleringskatteloven § 3-5 fjerde ledd), forutsatt at morselskapet som betalte skatt på inntekt i kontrollert utenlandsk selskap, eier den transparente enheten gjennom referanseenheten. Er enheten med deltakerfastsetting i slike tilfeller både en skattetransparent enhet og en omvendt hybrid, vurdert ut fra ulike referanseenheter, fordeles skatt på inntekt i kontrollert utenlandsk selskap forholdsmessig til henholdsvis referanseenheten og den omvendte hybrid.

Er det snakk om jurisdiksjoner med system for samlet beskatning av kontrollerte utenlandske selskap, må beregningen av den enkelte konsernenhetens forholdstall, jf. suppleringskattforskriften § 4-1-3 tredje ledd bokstav b nr. 2, skje først. Deretter kan først inntekt og så skatt fordeles til eieren av den transparente enheten etter artiklene 3.5.1/4.3.2 bokstav b (suppleringskatteloven § 3-5 fjerde ledd og suppleringskattforskriften § 4-1-3 andre ledd).

Problemstilling 4 Hvem anses som «eier» av en hybrid enhet?

Juni 2024-veiledningen inneholder to presiseringer knyttet til definisjonen av hybrid enhet i artikkel 10.2.5 (suppleringskattforskriften § 3-5-1 sjette ledd). For det første presiseres at med uttrykket «eier» menes både direkte og indirekte eier. Som en

konsekvens av dette vil eventuell skatt reflektert i regnskapet til både direkte og indirekte eier som gjelder inntekten til den hybride enheten, og som er ilagt fordi enheten er skattemessig transparent etter skattelovgivningen som gjelder for disse direkte eller indirekte eierne, fordeles til den hybride enheten med de begrensninger som følger av artikkel 4.3.3 (suppleringskatteforskriften § 4-1-3 sjette ledd).

Problemstilling 5 Enheter lokalisert i jurisdiksjoner som ikke har selskapsskatt

Den andre presiseringen gjelder enheter som er lokalisert i en jurisdiksjon uten selskapsskatt eller annen omfattet skatt. En slik enhet vil bli ansett som en hybrid enhet dersom enheten anses som skattemessig transparent i jurisdiksjonen der dens direkte eller indirekte eiere er lokalisert, og enheten ikke anses som en skattetransparent enhet etter artikkel 10.2.4 (suppleringskatteforskriften § 3-5-1 femte ledd) i den jurisdiksjonen enheten er opprettet i. Det kan for eksempel være tilfellet der enheten har et forretningssted i jurisdiksjonen der den er opprettet. Det er altså ikke et krav at en slik enhet er behandlet som et eget skattesubjekt i den jurisdiksjonen den er opprettet i, når jurisdiksjonen ikke har selskapsskatt.

Problemstilling 6 Skatter betalt av en konsernenheteier for inntekten til en omvendt hybrid

Juni 2024-veiledningen slår fast at artikkel 4.2.3 bokstav d (suppleringskatteforskriften § 4-1-3 fjerde ledd) og artikkel 4.3.3 (suppleringskatteforskriften § 4-1-3 sjette ledd) om hybride enheter også skal omfatte omvendt hybride enheter.

Det presiseres også at definisjonen av en kvalifisert nasjonal suppleringskatt i artikkel 10.1 i visse tilfeller skal ekskludere skatt betalt av en konsernenheteier. Det gjelder dersom konsernenheten er en omvendt hybrid enhet som enten er lokalisert i Norge eller er omfattet av kvalifisert nasjonal suppleringskatt som anvendes på statsløse enheter med deltakerfastsetting som er opprettet i jurisdiksjonen.

3.5.3 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår å endre ordlyden i suppleringskatteforskriften § 3-5-1 andre ledd, slik at det fremgår at vurderingen av om enheten er skattemessig transparent eller omvendt hybrid gjøres etter lovgivningen i referanseenhetens jurisdiksjon. Det foreslås at det tas inn en definisjon av betegnelsen «referanseenhet» i suppleringskatteforskriften § 3-5-1 tredje ledd. Det foreslås også at det presiseres i suppleringskatteloven § 3-5 fjerde ledd at inntekt i en skattetransparent enhet, skal fordeles til referanseenheten.

Videre foreslår departementet to presiseringer i suppleringskatteloven § 3-5 første ledd. For det første presiseres det i bokstav b at regnskapsmessig resultat likevel ikke skal reduseres så langt enheten med deltakerfastsetting direkte eller gjennom en skattetransparent struktur er eid av det øverste morselskapet i konsernet. For det andre presiseres at regnskapsmessig resultat også skal reduseres der eksterne eiere (enheter som ikke er konsernenheter), eier enheten med deltakerfastsetting indirekte gjennom en skattetransparent struktur.

Departementet foreslår at det reguleres i suppleringskatteforskriften § 4-1-3 andre ledd at skatt som er fordelt til en konsernenhet etter § 4-1-3, skal fordeles videre til konsernenheteieren når konsernenheten er en skattetransparent enhet etter suppleringskattereglene. Det foreslås også at det tas inn en rekkefølgebestemmelse i § 4-1-3 tredje ledd bokstav b nr. 2 som avklarer at beregningen av forholdstallet for den enkelte konsernenheten, skal skje før fordeling fra enhet med deltakerfastsetting til konsernenheteier etter suppleringskatteloven § 3-5 fjerde ledd og forskriftens § 4-1-3 andre ledd.

Departementet foreslår at presiseringene knyttet til definisjonen av hybrid enhet tas inn i suppleringskatteforskriften § 3-5-1 sjette ledd.

Videre foreslår departementet at det fremgår av ordlyden i suppleringskatteloven § 2-20 tredje ledd bokstav c, at bestemmelsen også omfatter omvendt hybride enheter.

Det vises til utkast til endring i suppleringskatteloven § 2-20 tredje ledd bokstav c, § 3-5 første ledd, § 3-5 fjerde ledd, suppleringskatteforskriften § 3-5-1 første ledd, § 3-5-1 andre ledd, § 3-5-1 tredje ledd, § 3-5-1 sjette ledd, § 4-1-3 andre ledd og § 4-1-3 tredje ledd bokstav b nr. 2 nytt fjerde punktum.

3.6 Verdipapiriseringsenheter

I kapittel 6 i juni 2024-veiledningen beskrives spesielle utfordringer for verdipapirmarkedet knyttet til at verdipapiriseringsenheter ilegges suppleringskatt. Verdipapirisering («securitisation») er transaksjoner som gjør det mulig for en långiver (vanligvis en kredittinstitusjon eller et selskap) å refinansiere lån, eksponeringer eller tilgodehavende slik som boliglån, billån eller -leasingavtaler, forbrukslån mv. ved å omdanne disse til omsettelige verdipapirer. Långiver samler og omgrupperer en portefølje av sine fordringer og deler de normalt inn i forskjellige risikokategorier for ulike investorer. Pengestrømmene fra de underliggende lånene eller fordringene utgjør avkastningen. Spesialforetak benyttes for å isolere kredittrisikoen fra opprinnelig långivers kredittrisiko. Spesialforetaket kan være et selskap, en trust eller lignende arrangement. Generelt har spesialforetaket eiendeler som gir større avkastning enn det som forventes å være nødvendig for å kunne innfri sine forpliktelser. Det er innebygget en feilmargin for tilfeller der enkelte eiendeler ikke gir den forventede avkastningen. Spesialforetaket er bare ment å skulle gi et ubetydelig overskudd. Strukturen inneholder normalt en mekanisme for å tilbakebetale eventuelt overskytende beløp, enten til opprinnelig långiver eller et annet konsernselskap i samme konsern som opprinnelig långiver. Tilbakebetalingsmekanismen kan utformes på forskjellige måter. Normalt vil overskytende beløp utbetales per måned eller kvartal. Overskytende beløp beholdes normalt ikke i spesialforetak over en lengre periode.

Veiledningen åpner for at jurisdiksjoner kan velge i stedet å ilegge suppleringskatten på andre konsernenheter, eventuelt å unnta verdipapiriseringsenheter fra skatteplikt for nasjonal suppleringskatt eller etter skattefordelingsreglen. Veiledningen inneholder definisjoner av hva som etter modellreglene skal anses som en verdipapiriseringsenhet og et verdipapiriseringsarrangement. En verdipapiriseringsenhet er en enhet som deltar i et verdipapiriseringsarrangement, og som oppfyller bestemte krav til aktiviteter, sikkerhetsstillelse og tilbakebetaling.

3.6.1 Regelverket før juni 2024-veiledningen

Det er ikke gitt særskilte regler for verdipapiriseringsenheter i suppleringskatteloven. Norge har til nå ikke hatt ikraftsatt lovregulering knyttet til verdipapirisering. Stortinget har 1. april 2025 samtykket til godkjenning av EØS-komiteens beslutning 145/2024 om innlemmelse i EØS-avtalen av EUs verdipapiriseringsforordning (Forordning (EU) 2017/2402). Forordningen, som endret ved forordning (EU) 2021/557, er innlemmet i norsk rett ved lovvedtak 45 (2024-2025), sanksjonert 10. april 2025. Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer, og er foreløpig ikke satt i kraft.

3.6.2 Juni 2024-veiledningen

Juni 2024-veiledningen åpner for at jurisdiksjoner kan velge å unnta verdipapiriseringsenheter fra nasjonal suppleringskatt. Dette kan gjøres enten ved å ilegge eventuell nasjonal suppleringskatt på andre konsernenheter i jurisdiksjonen eller ved å unnta verdipapiriseringsenheter fra anvendelsesområdet til nasjonal suppleringskatt. I sistnevnte tilfeller vil inntektene fra verdipapiriseringsenheten fortsatt omfattes av modellreglene. Inntekten kan dermed skattlegges i en annen jurisdiksjon etter skatteinkluderingsreglen, eventuelt etter skattefordelingsreglen.

Veiledningen slår fast at å unnta verdipapiriseringsenheter fra nasjonal suppleringskatt, ikke vil ha noen betydning for hvorvidt en jurisdiksjons nasjonale suppleringskatt anses som en kvalifisert nasjonal suppleringskatt (QDMTT) eller en kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe Harbour (QDMTT Safe Harbour). Dersom en jurisdiksjon har valgt å unnta verdipapiriseringsenheter fra anvendelsesområdet for

nasjonal suppleringskatt, kan ingen konsernselskaper i et konsern som har en slik unntatt verdipapiriseringseenhet i sin struktur benytte Safe Harbour reglene for nasjonal suppleringskatt i denne jurisdiksjonen. Dette omtales som «switch-off rules», det vil si at konsernet ikke kan benytte de forenklende reglene som Safe Harbour innebærer. Dersom en annen konsernseenhet i jurisdiksjonen ilegges suppleringskatten, skal imidlertid switch-off rule ikke benyttes.

Dersom verdipapiriseringseenheter ilegges suppleringskatt antas dette å påvirke enhetens kredittverdighet og eksponere investorene for en mulighet for at enheten blir insolvent. Dette vil være i strid med formålet med et verdipapiriseringsarrangement og er bakgrunnen for at veiledningen åpner for særskilt behandling av verdipapiriseringseenheter. Begrunnelsen for muligheten til å unnta slike enheter er at overskuddet i enheten normalt er ubetydelig og at den regnskapsmessige behandlingen varierer mellom ulike regnskapsspråk og avhengig av eierinteresse og krav til konsolidering. Det påpekes også at enhetene i mange tilfeller ikke regnskapsfører utsatt skatt. Selv om overskuddet normalt er ubetydelig, fremgår det at virkelig verdi-vurderinger knyttet til sikringsinstrumenter kan medføre betydelig gevinst eller tap i det enkelte regnskapsår. IF har derfor sett behov for en særskilt regulering.

I tillegg gir juni 2024-veiledningen jurisdiksjoner som har innført regler om skattefordeling (UTPR) muligheten til å unnta verdipapiriseringseenheter fra ansvar for å svare suppleringskatt etter skattefordelingsregelen. Dersom enheten er den eneste konsernseenheten i jurisdiksjonen, unntas jurisdiksjonen fra fordelingsmekanismen etter skattefordelingsregelen, se suppleringskatteloven § 2-12 fjerde ledd.

Veiledningen definerer også hva modellreglene mener med begrepene verdipapiriseringseenheter og verdipapiriseringsarrangement.

3.6.3 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår at suppleringskatteforskriften § 5-7-10 tredje ledd («switch-off rule») endres, slik at nasjonal suppleringskatt Safe Harbour ikke kan benyttes dersom en jurisdiksjon som har en kvalifisert nasjonal suppleringskatt, ikke legger denne på verdipapiriseringsenheter, og skatten ikke legges en annen konsernenhet i jurisdiksjonen. I tillegg foreslår departementet definisjoner av begrepene verdipapiriseringsenhet og verdipapiriseringsarrangement i forskriften § 1-5-1 tredje ledd.

Veiledningen gir jurisdiksjoner som har innført en kvalifisert nasjonal suppleringskatt et valg om hvorvidt kvalifisert nasjonal suppleringskatt skal legges på verdipapiriseringsenheter. Jurisdiksjonen kan enten:

- beholde reglene uendret og legge nasjonal suppleringskatt på verdipapiriseringsenheter,
- legge den nasjonale suppleringskatten til verdipapiriseringsenheten på en annen konsernenhet, eller
- unnta verdipapiriseringsenheter fra anvendelsesområdet til nasjonal suppleringskatt ved at verdipapiriseringsenheter ikke anses som en konsernenhet etter reglene om nasjonal suppleringskatt.

Siden bestemmelsene om verdipapirisering i finansforetaksloven foreløpig ikke er satt i kraft, er det foreløpig ingen erfaringer med hensyn til strukturering eller hvor utbredt ordningen vil bli. Etter departementets syn er det ulike fordeler og ulemper knyttet til de mulige løsningene som skisseres i juni 2024-veiledningen. En mulighet er å avvente, og eventuelt lovfeste en løsning på et senere tidspunkt. Det fremkommer av juni 2024-veiledningen at IF skal jobbe videre med ytterligere administrativ veiledning på området. Alternativet å helt unnta verdipapiriseringsenheter fra anvendelsesområdet til nasjonal suppleringskatt ved at verdipapiriseringsenheter ikke anses som en konsernenhet etter reglene om nasjonal suppleringskatt, vil innebære en økt administrativ byrde for konsernet ved at de ikke kan benytte kvalifisert nasjonal

suppleringskatt Safe Harbour. Spørsmålet blir om fordelene, at verdipapiriseringsenheten ikke ilegges nasjonal suppleringskatt, oppveier den økte administrative byrden for konsernet. Inntekten til verdipapiriseringsenheten vil fortsatt omfattes av modellreglene (skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen) ifølge juni 2024-veiledningen. Dersom skatteplikten for en verdipapiriseringsenhetens nasjonale suppleringskatt i stedet pålegges en annen norsk konsernenhet, er fordelene at kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe Harbour kan benyttes. Dersom denne løsningen velges, foreslår departementet at skatteplikten pålegges opprinnelig långiver, forutsatt at denne er lokalisert i Norge.

Når det gjelder valgmulighetene knyttet til kvalifisert nasjonal suppleringskatt er departementet i tvil om hvilken løsning som vil være mest hensiktsmessig. Inntil videre foreslår departementet å avvente erfaring med verdipapirisering i Norge og ytterligere administrativ veiledning om verdipapiriseringsenhet fra IF. Departementet ber særlig om innspill og vurderinger fra høringsinstansene knyttet til valgdgangen.

På den annen side foreslår departementet å unnta verdipapiriseringsenheter fra ansvar for å svare suppleringskatt etter skattefordelingsregelen, slik veiledningen gir anledning til. Det foreslås å regulere dette i suppleringskatteloven § 2-10 andre ledd nytt tredje punktum.

Det vises til utkast til suppleringskatteloven § 2-10 andre ledd nytt tredje punktum, suppleringskatteforskriften §§ 1-5-1 tredje ledd ny bokstav u og v, samt § 5-7-10 tredje ledd ny bokstav c.

4 ADMINISTRATIV VEILEDNING AV JANUAR 2025

IF offentliggjorde 15. januar 2025 en administrativ veiledning om overgangsreglene i artikkel 9.1 i modellregelverket (suppleringskatteloven § 4-3 og suppleringskatteforskriften § 4-3-1). Veiledningen presiserer blant annet hvilke utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser som skal ekskluderes ved overgang til

suppleringskatteregelverket, i tilfeller der disse er oppstått som følge av myndighetsarrangement eller lignende ordninger som valg og beslutninger, og innføring av nye selskapsskatteregler i en jurisdiksjon som tidligere ikke har hatt selskapsskattesystem. Veiledningen inneholder videre en overgangsperiode hvor konsern, på visse vilkår, likevel kan ta med en begrenset andel av slike utsatte skattefordeler («Grace Period»). Veiledningen gjelder også for forenklet beregning av effektiv skattesats under den midlertidige Safe Harbour-reglen knyttet til land-for-land-rapportering.

4.1 Utsatt skatt i overgangsår

4.1.1 Regelverket før januar 2025-veiledningen

Etter suppleringskatteloven kapittel 4 (modellreglene kapittel 4) skal utsatt skatt tas med i beregningen av en konsernenhets justerte skatt. Formålet er å hindre at rene periodiseringsforskjeller mellom regnskap og skatt skal få betydning for beregningen av suppleringskatt. Dette hensynet må også ivaretas når det fastsettes hvilke inngående verdier de ulike konsernenhetene får med seg knyttet til utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse *oppstått før* konsernet eller konsernenheten var omfattet av suppleringskatteloven. Suppleringskatteloven § 4-3 regulerer hvilke utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser konsernet får ta med ved beregning av effektiv skattesats i det første regnskapsåret konsernet omfattes av suppleringskattereglene i en jurisdiksjon (omtalt som overgangsåret) og etterfølgende regnskapsår.

Bestemmelsene i suppleringskatteloven § 4-3 gjenspeiler modellreglene artikkel 9.1. Kapittel 9 i modellreglene omhandler overgangsregler. Suppleringskatteloven har ikke noe tilsvarende kapittel 9. I stedet er de enkelte bestemmelsene i modellreglens kapittel 9 tatt inn i de respektive kapitlene i lov og forskrift, blant annet i kapittel 2, 4 og 5.

Konsernet skal etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd (modellreglene artikkel 9.1.1) som utgangspunkt ta hensyn til alle utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser som fremgår i regnskapene til alle konsernenhetene i jurisdiksjonen ved beregning av effektiv skattesats i overgangsåret og etterfølgende regnskapsår. Med uttrykket

«fremgår i regnskapene» forstås enhver utsatt skattefordel eller utsatt skatteforpliktelse som er bokført eller på annen måte fremkommer i regnskapet. I tillegg skal også utsatt skattefordel som ikke fremgår av regnskapet tas med, i den utstrekning den utsatte skattefordelen ikke ble bokført på grunn av at innregningskriteriene i det benyttede regnskapsspråket ikke var oppfylt.

Utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser skal beregnes med en skattesats på 15 prosent eller skattesatsen i jurisdiksjonen, hvis den er lavere enn 15 prosent, jf. suppleringskatteloven § 4-3 første ledd (modellreglene artikkel 9.1) En utsatt skattefordel som er blitt beregnet med en lavere skattesats enn 15 prosent, kan likevel beregnes med en skattesats på 15 prosent hvis konsernenheten kan vise at den utsatte skattefordelen er knyttet til et justert underskudd.

Reglene i suppleringskatteloven § 4-3 andre og tredje ledd (modellreglene artikkel 9.1.2 og 9.1.3) inneholder enkelte begrensninger av utgangspunktet i første ledd. Bestemmelsene skal forhindre effekten av uheldige tilpasninger i perioden etter at modellreglene ble offentliggjort i desember 2021 og frem til overgangsåret. Reglene bidrar således til å sikre at utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser fra denne perioden ikke reduserer beregnet suppleringskatt i fremtidige år.

Etter suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd (modellreglene artikkel 9.1.2) skal konsernet ikke medta utsatte skattefordeler som er opparbeidet på grunnlag av transaksjoner som finner sted etter 30. november 2021, og som er oppstått på grunnlag av poster som er unntatt ved beregningen av justert resultat etter bestemmelsene i suppleringskatteloven kapittel 3. Bestemmelsen omfatter både konserninterne transaksjoner og transaksjoner med eksterne parter. Utrykket transaksjon må forstås i vid forstand og omfatter ikke bare kommersielle transaksjoner, se punkt 4.1.2 under. Bestemmelsen omfatter også utsatte skattefordeler som oppstår som følge av ekstra skattemessige fradrag utover den regnskapsmessige inntekten eller kostnaden som er

unntatt ved beregningen av justert resultat, jf. suppleringskatteforskriften § 4-3-1 femte ledd.

Suppleringskatteloven § 4-3 tredje ledd (modellreglene artikkel 9.1.3) angir at grunnlaget for beregning av utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse knyttet til eiendeler (med unntak av varelager) som er overført mellom konsernenheter mellom 30. november 2021 og overgangsåret, skal settes til den overdragende konsernenhetens bokførte verdi. Overtakende enhet kan imidlertid på visse vilkår ta hensyn til en utsatt skattefordel som oppstår som følge av en slik overføring. Det gjelder dersom overdragende enhet eller konsernet betalte skatt av overføringen og utsatt skattefordel etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd er reversert eller ikke etablert fordi gevinsten er skattlagt, jf. suppleringskatteforskriften § 4-3-1 niende ledd.

4.1.2 Januar 2025-veiledningen

Modellreglene artikkel 9.1 (suppleringskatteloven § 4-3 første ledd) angir hvilke utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser som skal brukes i beregningen av effektiv skattesats i overgangsåret og etterfølgende regnskapsår. Som nevnt i punkt 4.1.1 over, er bestemmelsene i modellreglene artikkel 9.1.2 og 9.1.3 (suppleringskatteloven § 4-3 andre og tredje ledd) unntaksregler, der formålet er å motvirke uheldige tilpasninger i perioden fra 30. november 2021 da modellreglene ble offentliggjort og til overgangsåret.

Januar 2025-veiledningen gir ytterligere presiseringer knyttet til hvilke utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser som skal ekskluderes etter disse unntaksreglene. Bakgrunnen for disse presiseringene er at enkelte jurisdiksjoner eller enkelte konsern i visse jurisdiksjoner, i tiden etter offentliggjøringen av modellreglene har inngått arrangement som kan undergrave modellreglenes formål. Slike arrangement kan ha gitt berørte konsern rett på skattemessige fordeler som igjen kan ha gitt de mulighet til å etablere utsatte skattefordeler i tiden før konsernet blir omfattet av regler om suppleringskatt i en jurisdiksjon. Hvis disse medtas ved beregningen av effektiv skattesats i overgangsåret og etterfølgende regnskapsår, vil senere reversering kunne

bidra til å redusere eller eliminere konsernets beregnede suppleringskatt i fremtidige år. Dette vil ikke være i tråd med intensjonen bak reglene i artikkel 9.1 og modellregelverket for øvrig. Veiledningen klargjør derfor at konsern må ekskludere utsatte skattefordeler, og på visse vilkår utsatte skatteforpliktelser, som skriver seg fra slike arrangementer eller ordninger i overgangsåret og etterfølgende år. De utsatte skattefordelene og skatteforpliktelsene vil således ikke inngå i utsatt skatt etter artikkel 4.4 (suppleringskatteloven § 4-2), og skal ikke medtas ved beregning av forenklete omfattede skatter ved forenklet beregning av effektiv skattesats under den midlertidige Safe Harbour-regelen knyttet til land-for-land-rapportering, se punkt 4.2 under.

Det går videre fram av veiledningen at berørte konsern kan ha hatt en forventning om, og innrettet seg etter, at slike utsatte skattefordeler skulle kunne medregnes i overgangsåret og etterfølgende regnskapsår. I veiledningen innføres det derfor en overgangsperiode (omtalt som «Grace Period») hvor konsernet på visse vilkår likevel får ta med en begrenset andel av slike utsatt skattefordeler.

I januar 2025-veiledningen er det *også* inntatt ytterligere presiseringer knyttet til utsatt skatt som ikke fremgår i regnskapet. Utsatte skattefordeler som uansett ikke kan fremgå i regnskapet etter et autorisert regnskapsspråk anvendt for å fastsette konsernenhetens regnskapsmessige resultat, skal ikke medtas etter modellreglene artikkel 9.1 (suppleringskatteloven § 4-3). Denne begrensningen skal imidlertid ikke gjelde for utsatt skatt som oppstår etter anvendelse av modellreglene artikkel 6.2.1.c (suppleringskatteloven § 6-1 tredje ledd) når transaksjonen er gjennomført forut for overgangsåret, jf. punkt 3.2.2 over, eller der kommentarene til modellreglene artikkel 9.1.3 kommer til anvendelse.

Veiledningen presiserer også nærmere betydningen av uttrykket skattefordeler som ikke møtte de aktuelle innregningskriteriene, jf. suppleringskatteforskriften § 4-3-1 fjerde ledd. Med dette begrepet menes utsatt skattefordel som ikke er anerkjent på grunn av en forventning om at det ikke er tilstrekkelig skattepliktig inntekt til å kunne

benytte den utsatte skattefordelen i fremtiden etter det aktuelle regnskapsspråket eller konsernenhetens egen regnskapspraksis.

Som nevnt ovenfor, ekskluderer modellreglene artikkel 9.1.2 (suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd) på visse vilkår utsatte skattefordeler opparbeidet på grunnlag av en transaksjon som finner sted etter 30. november 2021. I januar 2025-veiledningen presiseres det at dette også gjelder der transaksjoner finner sted *etter overgangsåret*, såfremt den aktuelle utsatte skattefordelen fremgår i regnskapet for overgangsåret.

Ett av vilkårene etter modellreglene artikkel 9.1.2 (suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd) er at utsatte skattefordeler må være oppstått på grunnlag av poster som er unntatt ved beregning av justert resultat etter modellreglene kapittel 3. Kommentarene til modellregelverket presiserer at denne formuleringen, i tillegg til det som uttrykkelig er unntatt etter modellreglene kapittel 3, også omfatter utsatt skattefordel i forbindelse med ikke-økonomiske kostnader eller tap. For eksempel omfattes utsatte skattefordeler oppstått som følge av ekstra skattemessig fradrag utover den regnskapsmessige inntekten eller kostnaden som er unntatt ved beregningen av justert resultat etter bestemmelsene i modellreglene kapittel 3. I januar 2025-veiledningen presiseres det at dette vilkåret også omfatter utsatte skattefordeler som er oppstått på grunnlag av andre ordninger som gir tilsvarende effekt som ovennevnte ekstra skattemessige fradrag, når disse oppstår på grunnlag av en transaksjon som finner sted etter 30. november 2021. Denne presiseringen skal sikre at utsatte skattefordeler som skyldes myndighetsarrangement eller lignende ordning, herunder valg og beslutninger og innføring av nye selskapsskatteregler, skal ekskluderes dersom de har tilsvarende effekt som de ekstra skattemessige fradragene.

Januar 2025-veiledningen presiserer videre at uttrykket “transaksjon” i modellreglene artikkel 9.1.2 (suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd) skal forstås vidt og ikke er begrenset til kommersielle transaksjoner. Uttrykket skal omfatte enhver avtale, avgjørelse, dekret, tilskudd eller lignende arrangement med offentlig myndighet

(heretter omtalt som myndighetsarrangement) eller lignende ordninger som valg og beslutninger, samt innføring av nye selskapsskatteregler i en jurisdiksjon som tidligere ikke har hatt et selskapsskattesystem. Det fremgår også at endringer/modifikasjoner eller tillegg som gjøres i eksisterende myndighetsarrangement omfattes. Videre presiseres det i veiledningen at bestemmelsene i modellreglene artikkel 9.1.2 blant annet skal ekskludere:

- a. Utsatte skattefordeler som oppstår på grunnlag av myndighetsarrangement inngått eller endret etter 30. november 2021 som gir konsernheten en spesifikk rett til skattekreditter eller annen skattelette, herunder f.eks. oppskrivning av skattemessig grunnlag, som ikke oppstår uavhengig av arrangementet. Slike utsatte skattefordeler skal ikke tas med i beregningen av effektiv skattesats etter modellreglene artikkel 9.1.1 (suppleringskatteloven § 4-3 første ledd). En slik skattekreditt eller lignende skattelette anses oppstått uavhengig av arrangementet dersom ingen viktige kriterier for innvilgelse avhenger av den offentlige myndighetens skjønn. Slik skjønnsfastsettelse anses ikke å omfatte tilfeller der offentlig myndighet bare må utøve skjønn i form av beslutning eller vurdering av om ellers objektive vilkår for å oppnå slik kredit eller lignende skattelette er oppfylt.
- b. Utsatte skattefordeler som er oppstått på grunnlag av valg eller beslutning som en konsernenhet har truffet eller endret etter 30. november 2021, og som i ettertid endrer den skattemessige behandlingen av en transaksjon som har betydning for beregning av skattepliktig inntekt for et tidligere inntektsår, når skattemyndighetene allerede har foretatt fastsetting eller skattemelding har blitt levert. Slike utsatte skattefordeler skal ikke tas med i beregningen av effektiv skattesats etter modellreglene artikkel 9.1.1 (suppleringskatteloven § 4-3 første ledd).
- c. Utsatte skattefordeler eller utsatte skatteforpliktelser som oppstår på grunnlag av nye selskapsskatteregler vedtatt etter 30. november 2021 og før overgangsåret, i en jurisdiksjon som tidligere ikke har hatt

selskapsskattesystem, som følge av forskjeller mellom regnskapsmessig bokført verdi og skattemessig grunnlag eller verdi av en eiendel eller en forpliktelse, når det skattemessige grunnlaget eller verdien skriver seg fra innføring av de nye selskapsskattereglene. Slike utsatte skattefordeler eller -forpliktelser skal ikke tas med i beregningen av effektiv skattesats etter modellreglene artikkel 9.1.1 (suppleringskatteloven § 4-3 første ledd).

Videre følger det av veiledningen at når nye selskapsskatteregler er vedtatt etter 30. november 2021 i en jurisdiksjon som tidligere ikke har hatt et selskapsskattesystem, skal utsatt skattefordel tilknyttet et underskudd som oppstod mer enn fem regnskapsår forut for den datoen nye selskapsskatteregler trådte i kraft, ikke medtas ved beregningen av effektiv skattesats etter modellreglene artikkel 9.1.1 (suppleringskatteloven § 4-3 første ledd).

I veiledningen innføres det som nevnt innledningsvis en overgangsperiode («Grace Period»). I overgangsperioden kan konsernet på visse vilkår likevel få ta med en begrenset andel av utsatt skattefordel knyttet til slike arrangement, som senere kan reverseres. Etableringen av den utsatte skattefordelen kan utgjøre inntil 20 prosent av regnskapsført utsatt skattefordel, beregnet til laveste av minimumsskattesatsen og nasjonal skattesats i overgangsperioden. Overgangsperioden for utsatte skattefordeler:

- i) Som oppstår på grunnlag av myndighetsarrangement eller valg og beslutninger som omtalt i bokstav a og b gjelder for regnskapsår som begynner i perioden mellom 1. januar 2024 og 31. desember 2025, og som avsluttes senest 30. juni 2027.
- ii) Som oppstår på grunnlag av innføring av nye selskapsskatteregler som omtalt i bokstav c gjelder for regnskapsår som begynner i perioden mellom 1. januar 2025 og 31. desember 2026, og som avsluttes senest 30. juni 2028.

Det er ikke gitt adgang til å reversere utsatte skattefordeler tilknyttet et underskudd som oppstod mer enn fem regnskapsår forut for datoen de nye selskapsskattereglene

trådte i kraft, når nye selskapsskatteregler er vedtatt etter 30. november 2021 i en jurisdiksjon som tidligere ikke har hatt selskapsskattesystem.

For å forhindre at konsern utnytter reglene er det presisert at endringer i lov, valg, beslutninger, regnskapsprinsipp eller vilkår i avtaler som skjer etter 18. november 2024, ikke skal kunne medføre endringer av den opprinnelige utsatte skattefordelen angitt i bokstav a, b og c over. Beløpet som kan reverseres (knyttet til den utsatte skattefordelen) under overgangsperioden, jf. punkt i) og ii) over, skal derfor begrenses til det beløpet som ville ha blitt reversert i løpet av overgangsperioden etter den aktuelle lovgivningen, eventuelle valg, beslutninger, regnskapsprinsipp eller vilkår for avtaler som gjaldt per 18. november 2024. Dersom det blir gjort endringer i lov, valg, beslutninger, regnskapsprinsipp eller vilkår etter 18. november 2024 og dette medfører en høyere reversering, skal denne økte reverseringen ekskluderes.

I januar 2025-veiledningen presiseres det videre at reglene om overgangsperiode ikke skal gjelde for transaksjoner som omtalt i bokstav a til c dersom disse ble gjennomført etter 18. november 2024.

Januar 2025-veiledningen presiserer også at utsatte skattefordeler som oppstår på grunnlag av myndighetsarrangement eller lignende ordning som omtalt i bokstav a til c over, og som skal ekskluderes fra beregningen av effektiv skattesats i overgangsåret og etterfølgende år, også skal ekskluderes i de tilfeller det etableres en utsatt skattefordel hos overtakende enhet etter kommentarene til modellreglene artikkel 9.1.3. Med andre ord, der overtakende enhet som følge av sistnevnte bestemmelse får etablert en utsatt skattefordel, skal den andelen av utsatt skattefordel som er oppstått på grunnlag av myndighetsarrangement eller lignende ordning som beskrevet i bokstav a til c over, likevel ekskluderes.

4.1.3 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår å ta inn en presisering i suppleringskatteloven § 4-3 første ledd nytt femte punktum om at en utsatt skattefordel som uansett ikke kan fremgå i regnskapet etter et autorisert regnskapsspråk anvendt for å fastsette konsernenhetens regnskapsmessige resultat, ikke skal kunne tas med i beregningen etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd. Etter veiledningen skal denne begrensningen likevel ikke gjelde i de tilfellene der suppleringskatteloven § 6-1 tredje ledd skal legges til grunn når transaksjonen er skjedd forut for overgangsåret og der en utsatt skattefordel blir etablert etter suppleringskatteforskriften § 4-3-1 niende ledd, jf. punkt 4.1.2 over. Departementet viser til punkt 3.2.3 over. Der foreslår departementet å lovfeste i suppleringskatteloven § 4-3 nytt andre ledd at der transaksjoner definert i suppleringskatteloven § 6-1 første ledd er gjennomført i regnskapsår forut for overgangsåret, skal beregnet bokført verdi etter § 6-1 tredje ledd legges til grunn ved beregningen etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd. Departementet legger til grunn at unntaket fra begrensningen i januar 2025-veiledningen er tilstrekkelig ivaretatt ved dette forslaget. Etter suppleringskatteforskriften § 4-3-1 niende ledd kan overtakende enhet på visse vilkår likevel ta med en utsatt skattefordel fordi konsernet eller overdragende enhet betalte skatt av overføringen. Departementet viser til punkt 3.2.3 der presiseringer fra juni 2024-veiledningen foreslås tatt inn i suppleringskatteforskriften § 4-3-1 niende ledd nytt femte og sjette punktum. Departementet legger til grunn at unntaket fra begrensningen er tilstrekkelig regulert i forskrift ved forslaget til nytt femte og sjette punktum som nevnt over, slik at det sikres at utsatte skattefordeler etter § 4-3-1 niende ledd kan tas med ved beregningen av effektiv skattesats etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd. Som følge av øvrige forslag blir nåværende niende ledd nytt syttende ledd.

Samtidig foreslår departementet enkelte redaksjonelle endringer i suppleringskatteloven § 4-3 første ledd fjerde punktum. Det foreslås å benytte begrepet «utsatt skattefordel som ikke er bokført fordi den ikke møter de aktuelle innregningskriteriene» i loven. Veiledningen presiserer at med begrepet menes utsatt

skattefordel som ikke er anerkjent på grunn av en forventning om at det kan være utilstrekkelig skattepliktig inntekt til å kunne benytte utsatt skattefordel i fremtiden etter det aktuelle regnskapsspråket eller konsernenhetens egen regnskapspraksis. Departementet foreslår å presisere dette begrepet i andre punktum i § 4-3-1 fjerde ledd i forskriften. Som følge av øvrige forslag blir nåværende fjerde ledd nytt femte ledd.

For å tydeliggjøre at formuleringen «fremgår i regnskapene» omfatter utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser som er bokført eller på annen måte fremkommer i regnskapet, foreslår departementet at det tas inn en definisjon av begrepet i forskriften. Det vises til forslag til suppleringskattforskriften § 4-3-1 nytt første ledd. Nåværende første til tiende ledd blir andre til ellefte ledd.

I tillegg foreslår departementet at formuleringen «det første regnskapsåret et konsern omfattes av reglene om suppleringskatt i en jurisdiksjon» i suppleringskatteloven § 4-3 første ledd, erstattes med uttrykket «overgangsåret». Overgangsår er definert nærmere i forskrift til suppleringskatteloven § 1-5-1 andre ledd bokstav g som «det første regnskapsåret konsernet omfattes av reglene om suppleringskatt i jurisdiksjonen.». I kommentarene til den midlertidige Safe Harbour-regelen, klargjøres det at overgangsår etter artikkel 9.1 (suppleringskatteloven § 4-3) forskyves i tilfeller der konsernet påberoper seg den midlertidige Safe Harbour-regelen knyttet til land-for-land-rapportering. I slike tilfeller skal det første regnskapsåret den testede jurisdiksjonen ikke lenger benytter den midlertidige Safe Harbour-regelen anses som overgangsåret. Det vises til at det under punkt 3.2.2 ovenfor foreslås at sistnevnte presisering inntas i suppleringskattforskriften § 1-5-1 andre ledd bokstav g. Departementet bemerker at overgangsår i suppleringskatteloven § 4-3 tredje ledd, som følge av øvrige forslag blir nytt fjerde ledd, er særskilt definert i suppleringskattforskriften § 4-3-1 syvende ledd.

Departementet foreslår at presiseringen om at utsatte skattefordeler som er oppstått på grunnlag av myndighetsarrangement eller lignende ordning som gir tilsvarende effekt

som ekstra skattemessige fradrag utover den regnskapsmessige inntekten eller kostnaden som er unntatt ved beregningen av justert resultat etter suppleringskatteloven kapittel 3 skal ekskluderes etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd, inntas i forskrift til suppleringskatteloven. Det vises til forslag til endringer i suppleringskattforskriften § 4-3-1 femte ledd. Som følge av øvrige forslag blir nåværende femte ledd nytt syvende ledd.

Etter departementets vurdering er det ikke behov for å presisere at suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd gjelder der transaksjoner finner sted etter overgangsåret, såfremt den aktuelle utsatte skattefordelen fremgår i regnskapet for overgangsåret. Suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd gjelder transaksjoner som skjer etter 30. november 2021, men er etter sin ordlyd ikke begrenset til transaksjoner som er gjennomført forut for overgangsåret. Departementet legger derfor til grunn at dette allerede er tilstrekkelig regulert i gjeldende bestemmelser.

Departementet foreslår videre at bestemmelsen i modellreglene artikkel 3.2.11 inntas i suppleringskatteloven § 3-2 nytt ellefte ledd. Bestemmelsen klargjør at det ved beregning av justert resultat skal tas hensyn til nødvendige justeringer etter modellreglene kapittel 6 og 7 (suppleringskatteloven kapittel 6 og 7). Etter departementets vurdering er en slik presisering nødvendig for å klargjøre at disse reglene også gjelder ved anvendelse av suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd. Som følge av øvrige forslag blir nåværende § 4-3 andre ledd nytt tredje ledd.

Presiseringene i januar 2025-veiledningen av begrepet «transaksjoner» foreslås tatt inn i suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd ved tilføyelse av begrepet «herunder myndighetsarrangement eller lignende ordninger». Definisjonen av myndighetsarrangement som i veiledningen er presisert å omfatte enhver avtale, avgjørelse, dekret, tilskudd eller lignende arrangement med en offentlig myndighet (myndighetsarrangement) og enhver endring av et slikt arrangement, foreslås tatt inn i forskrift, med nærmere presiseringer som omtalt i punkt 4.1.2. Det vises til forslag til

endringer i suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd (som blir nytt tredje ledd som følge av øvrige endringer) og suppleringskatteforskriften § 4-3-1 nytt åttende ledd.

Departementet viser for øvrig til at begrepet offentlig myndighet («General Government») er definert i suppleringskatteforskriften § 1-5-1 tredje ledd bokstav q. Formuleringen «eller lignende ordninger» er ment å omfatte valg og beslutninger og innføring av nye selskapsskatteregler i jurisdiksjoner som ikke tidligere har hatt selskapsskattesystem, som omtalt under bokstav b og c i punkt 4.1.2 over. Den nærmere reguleringen av hvilke utsatte skattefordeler og utsatte skatteforpliktelser som oppstår på grunnlag av slike «lignende ordninger» og som skal ekskluderes ved beregningen i suppleringskatteloven § 4-3 første ledd, foreslås presisert nærmere i forskrift til suppleringskatteloven. Det vises til forslag til endringer i suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd og suppleringskatteforskriften § 4-3-1 nytt niende og tiende ledd. Som følge av forslaget til suppleringskatteloven § 4-3 nytt andre ledd omtalt i punkt 3.2.3, blir nåværende andre og tredje ledd nytt tredje og fjerde ledd.

Suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd angir vilkår for hvilke *utsatte skattefordeler* som ikke skal tas med ved beregningen etter § 4-3 første ledd. Etter januar 2025-veiledningen skal *utsatte skatteforpliktelser* på nærmere bestemte vilkår ikke tas med ved beregningen etter § 4-3 første ledd der disse er oppstått som følge av innføring av nye selskapsskatteregler i en jurisdiksjon som ikke tidligere har hatt selskapsskattesystem. For at § 4-3 andre ledd også skal omfatte slike utsatte skatteforpliktelser, foreslår departementet at dette presiseres i loven. Det vises til forslag til suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd nytt andre punktum. Som følge av forslaget til suppleringskatteloven § 4-3 nytt andre ledd omtalt i punkt 3.2.3, blir nåværende andre og tredje ledd nytt tredje og fjerde ledd. Det vises videre til forslag til suppleringskatteforskriften § 4-3-1 tiende ledd.

Departementet foreslår at det tas inn en presisering av at en utsatt skattefordel tilknyttet et underskudd som oppstod mer enn fem regnskapsår forut for den datoen nye selskapsskatteregler trådte i kraft, når nye selskapsskatter er vedtatt etter 30.

november 2021 i en jurisdiksjon som tidligere ikke har hatt selskapsskattesystem, ikke skal medtas ved beregning av effektiv skattesats etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd. For utsatt skattefordel tilknyttet et underskudd som oppstod de siste fem regnskapsår forut for den datoen en slik ny selskapsskatt trådte i kraft, gjelder begrensningen i suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd. Det vises til suppleringskatteforskriften § 4-3-1 nytt ellefte ledd.

Departementet foreslår videre at bestemmelser om overgangsperiode knyttet til utsatte skattefordeler som oppstår på grunnlag av myndighetsarrangement eller lignende ordninger tas inn i forskrift til suppleringskatteloven. Departementet foreslår at regler om at konsernheter kan få med seg inntil 20 prosent av regnskapsført utsatt skattefordel, redusert etter ellefte ledd, jf. over, beregnet til en skattesats på 15 prosent eller skattesatsen i jurisdiksjonen hvis den er lavere, inntas i suppleringskatteforskriften § 4-3-1 nytt tolvte ledd. Samtidig foreslås det å innta en presisering om at beløpet som kan reverseres, knyttet til slike utsatte skattefordeler under overgangsperioden, skal begrense seg til det beløpet som hadde vært mulig å få reversert etter den aktuelle lovgivning, valg, beslutning, regnskapsprinsipp eller vilkår for myndighetsarrangement som gjaldt per 18. november 2024 i den aktuelle jurisdiksjonen. Det vises til forslag til suppleringskatteforskriften § 4-3-1 nytt tolvte ledd.

Utsatte skattefordeler som er oppstått på grunnlag av et myndighetsarrangement eller lignende ordning eller endringer av slike som er vedtatt, besluttet, innført eller endret etter 18. november 2024, skal ekskluderes i sin helhet fra beregningen av effektiv skattesats etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd. Det foreslås at dette inntas i suppleringskatteforskriften § 4-3-1 nytt trettende ledd.

Departementet foreslår å presisere at utsatte skattefordeler omfattet av forslaget til suppleringskatteforskriften § 4-3-1 nytt åttende til tiende ledd, skal ekskluderes fra beregningen av effektiv skattesats etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd i de

tilfellene en utsatt skattefordel blir etablert hos overtakende enhet etter suppleringskatteforskriften § 4-3-1 niende ledd. Det vises til forslag til suppleringskatteforskriften § 4-3-1 niende ledd nytt syvende punktum. Som følge av forslagene over blir suppleringskatteforskriften § 4-3-1 nåværende niende ledd nytt syttende ledd.

4.2 Betydning for midlertidig Safe Harbour-regel knyttet til land-for-land-rapportering

4.2.1 Regelverket før januar 2025-veiledningen

For å lette de administrative byrdene for berørte konsern ble det ved innføringen av suppleringskatteloven inntatt regler om midlertidig Safe Harbour knyttet til land-for-land-rapportering i suppleringskatteforskriften § 5-7-30 flg., jf. suppleringskatteloven § 5-7. Denne midlertidige Safe Harbour-regelen gjelder kun for regnskapsår som begynner senest 31. desember 2026 og avsluttes senest 30. juni 2028. Anvendelsen av denne er valgfri for konsernene. Dersom konsernet påberoper seg regelen innebærer det at suppleringskatten, på visse vilkår, settes til null i den aktuelle jurisdiksjonen. Regelen medfører også vesentlige forenklinger knyttet til opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 8-14 andre ledd.

Den midlertidig Safe Harbour-regelen knyttet til land-for-land-rapportering inneholder tre alternative tester, jf. suppleringskatteloven § 5-7-30 første ledd bokstav a til c. Etter bestemmelsens bokstav b oppfyller konsernet vilkårene for forenklet beregning av effektiv skattesats dersom beregnet effektiv skattesats i en jurisdiksjon for et regnskapsår er lik eller høyere enn overgangssatsen (15 prosent for 2023 og 2024, 16 prosent for 2025 og 17 prosent for 2026). Den effektive skattesatsen skal beregnes etter en forenklet metode basert på summen av forenklede omfattede skatter i jurisdiksjonen, delt på resultat før skattekostnad, slik denne fremgår av konsernets kvalifiserte land-for-land-rapport, jf. suppleringskatteforskriften § 5-7-30 tredje ledd bokstav b.

Forenklede omfattede skatter omfatter skattekostnaden i konsernets kvalifiserte regnskap. Det vil si betalbar skatt og endring i utsatt skatt. Det skal justeres for ikke omfattede skatter og usikre skatteposisjoner, i den grad slike inngår i skattekostnaden, jf. suppleringskatteforskriften § 5-7-30 tredje ledd bokstav a.

4.2.2 Januar 2025-veiledningen

Det fremgår videre av januar 2025-veiledningen at utsatte skattefordeler oppstått på grunnlag av myndighetsarrangement eller lignende ordninger som valg og beslutninger eller innføring av nye selskapsskatteregler i jurisdiksjoner som tidligere ikke har hatt selskapsskattesystem som omtalt i bokstav a til c i punkt 4.1.2 over, og som ikke skal medtas ved beregningen av effektiv skattesats i overgangsåret og etterfølgende år etter modellreglene artikkel 9.1.1, heller ikke skal kunne tas med ved beregning av forenklede omfattede skatter etter den midlertidige Safe Harbour-regelen knyttet til land-for-land-rapportering.

Utsatte skattekostnader knyttet til reversering av utsatte skattefordeler som omfattes av reglene om overgangsperiode som omtalt under punkt 4.1.2 over, skal imidlertid kunne medtas ved beregning av forenklede omfattede skatter. Forutsetningen er at testen for forenklet beregning av effektiv skattesats anvendes for et regnskapsår i overgangsperioden som nevnt i punkt 4.1.2 over. Beløpet som tillates medtatt ved beregning av forenklede omfattede skatter, skal maksimalt utgjøre det som følger av beløpsgrensen under reglene om overgangsperiode som beskrevet i punkt 4.1.2.

4.2.3 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår at det presiseres i suppleringskatteforskriften § 5-7-30 tredje ledd bokstav a at utsatte skattekostnader som skyldes reversering av utsatte skattefordeler oppstått på grunnlag av myndighetsarrangement eller lignende ordning som omtalt ovenfor under 4.1.2, skal ekskluderes ved beregning av forenklede omfattede skatter. Det vil si at dersom slike utsatte skattekostnader inngår i skattekostnaden, skal de tas ut ved beregning av forenklede omfattede skatter.

Videre foreslår departementet at det i samme bestemmelse presiseres at utsatte skattekostnader som knytter seg til reversering av utsatte skattefordeler etter reglene om overgangsperiode som omfattes av forslaget til suppleringskatteforskriften § 4-3-1 nytt tolvte ledd, likevel kan medtas i beregningen av forenklede omfattede skatter. I forslaget til suppleringskatteforskriften § 4-3-1 nytt tolvte ledd angis at inntil 20 prosent av regnskapsført utsatt skattefordel beregnet til det laveste av 15 prosent og skattesatsen i jurisdiksjonen, som er oppstått etter suppleringskatteforskriften § 4-3-1 åttende til tiende ledd, kan medtas i overgangsåret og etterfølgende regnskapsår etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd. Det bemerkes at det beløpet som kan inngå i beregningen av forenklede omfattede skatter skal være begrenset til det beløpet som konsernet kan medta etter suppleringskatteforskriften § 4-3-1 nytt tolvte ledd.

Det vises til forslag til endring av suppleringskatteforskriften § 5-7-30 tredje ledd bokstav a.

4.3 Betydning for kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe Harbour

4.3.1 Regelverket før januar 2025-veiledningen

Regler om kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe Harbour er inntatt i suppleringskatteforskriften § 5-7-10, jf. suppleringskatteloven § 5-7.

Anvendelsen av kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe Harbour er valgfritt for konsernene. Dersom konsernet velger å benytte denne Safe Harbour-reglen for en jurisdiksjon, settes suppleringskatten under skatteinkluderings- og skattefordelingsregelen til null for den aktuelle jurisdiksjonen dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Det må likevel beregnes nasjonal suppleringskatt etter de nasjonale reglene i den aktuelle jurisdiksjonen.

Det gjelder to vilkår for anvendelse av kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe Harbour for en jurisdiksjon. For det første må den aktuelle jurisdiksjonen ha pålagt en kvalifisert nasjonal suppleringskatt for det aktuelle regnskapsåret. For det andre må IF

ha godkjent den kvalifiserte nasjonale suppleringskatten som en kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe Harbour med virkning for det aktuelle regnskapsåret, jf. suppleringskatteforskriften § 5-7-10.

Suppleringskatteforskriften § 5-7-10 andre til fjerde ledd inneholder enkelte unntak som medfører at kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe Harbour, på nærmere vilkår likevel ikke kan benyttes av et konsern for en aktuell jurisdiksjon. Unntakene i § 5-7-10 tredje og fjerde ledd omtales i modellregelverket som «Switch-off Rules». Dersom disse unntakene kommer til anvendelse, vil eventuell suppleringskatt i stedet kunne bli ilagt i en annen jurisdiksjon etter en skatteinkluderings- eller skattefordelingsregel.

4.3.2 Januar 2025-veiledningen

I januar 2025-veiledningen introduseres det en ny «Switch-off rule» som angir at kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe Harbour, i visse tilfeller ikke skal kunne påberopes av et konsern for en jurisdiksjon. Det gjelder der offentlig myndighet har lagt til rette for at utsatte skattefordeler kan oppstå som følge av myndighetsarrangement, valg og beslutninger, og utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser som følge av innføring av nye selskapsskatteregler i en jurisdiksjon som ikke tidligere har hatt selskapsskattesystem. Det vil si tilfellene som er omtalt i bokstav a til c i punkt 4.1.2 over, og dersom den aktuelle jurisdiksjonen etter sine nasjonale regler ikke ekskluderer slike utsatte skattefordeler eller skatteforpliktelser ved anvendelse av modellreglene artikkel 9.1. eller ved beregningen av forenklede omfattede skatter under midlertidig Safe Harbour knyttet til land-for-land rapportering.

Modellreglenes definisjon av kvalifisert skatteinkluderingsregel, kvalifisert skattefordelingsregel og kvalifisert nasjonal suppleringskatt forutsetter at modellregelverket er implementert nasjonalt og praktisert på en måte som gir tilsvarende utfall, uten tilknyttede fordeler («related benefits»). Veiledningen slår fast at tilfellene som er omtalt i bokstav a til c i punkt 4.1.2 over, er å anse som tilknyttede fordeler («related benefits»). Dette gjelder dersom disse er ytt i en jurisdiksjon som har

innført nasjonal suppleringskatt og jurisdiksjonen ikke ekskluderer den tilknyttede utsatte skattekostnaden ved anvendelse av artikkel 9.1. Veiledningen viser videre til at til tross for at en jurisdiksjon anses å ha ytt slike tilknyttede fordeler, har dens nasjonale regelverk oppnådd status som kvalifisert nasjonal suppleringskatt og kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe-Harbour etter den midlertidige peer review-prosessen. Godkjenningen av kvalifisert status er basert på forståelsen av at jurisdiksjonen selv vil anvende reglene i januar 2025-veiledningen for å nøytralisere deler av slike utsatte skattekostnader som oppstår i tilknytning til slike tilknyttede fordeler. Dersom jurisdiksjonen ikke gjør dette, vil andre jurisdiksjoner nøytralisere effekten gjennom bruk av switch-off rule, jf. over. Veiledningen viser også til at IF arbeider med ytterligere administrativ veiledning om tilknyttede fordeler.

Det bemerkes også i januar 2025-veiledningen at det ovennevnte vil føre til nye rapporteringsforpliktelser for berørte konsern i Globe Information Return (GIR). Bakgrunnen er behov for at jurisdiksjoner med beskatningsrett etter skatteinkluderings- og skattefordelingsregelen, får nødvendig informasjon for å kunne kontrollere at beløpene omtalt i bokstav a til c i punkt 4.1.2 ovenfor og som følger etter reglene om overgangsperiode omtalt i punkt 4.1.2, er riktige. Det opplyses at IF vil komme med ny veiledning som angir konsernets rapporteringsforpliktelser i slike tilfeller.

4.3.3 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår at det presiseres i suppleringskattforskriften § 5-7-10 at reglene om kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe Harbour, ikke skal kunne benyttes for en jurisdiksjon der offentlig myndighet har lagt til rette for at utsatte skattefordeler kan oppstå som følge av myndighetsarrangement eller lignende ordninger som omtalt ovenfor under 4.1.2, og den aktuelle jurisdiksjonen ikke ekskluderer slike utsatte skattefordeler eller skatteforpliktelser ved anvendelse av regler om utsatt skatt i overgangsår. Det foreslås at denne presiseringen inntas i et nytt femte ledd i suppleringskattforskriften § 5-7-10.

Det vises til forslag til suppleringskatteforskriften § 5-7-10 nytt femte ledd. Nåværende femte ledd blir nytt sjette ledd.

5 ADMINISTRATIVE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER

I hovedsak er endringene som foreslås presiseringer eller opprettinger. Disse anses å ha begrensede administrative og økonomiske konsekvenser.

6 ANDRE PRESISERINGER OG OPPRETTINGER

Departementet foreslår også enkelte mindre presiseringer og opprettinger i suppleringskatteloven og suppleringskatteforskriften som ikke har direkte tilknytning til administrative veiledninger fra Inclusive Framework (IF). Dette er presiseringer og opprettinger som vil bidra til å klargjøre regelverket, og som ikke har administrative konsekvenser ut over det. Endringene forventes ikke ha provenymessige konsekvenser.

Behovet for opprettinger og justeringer har bakgrunn i flere forhold. I noen tilfeller er et engelsk begrep fra modellregelverket blitt oversatt på forskjellig måte i enkeltbestemmelser i suppleringskatteloven og suppleringskatteforskriften. OECD gjennomfører en prosess med vurdering av lovgivningen i jurisdiksjoner som har innført modellregelverket («peer review»). Denne har avdekket behov for enkelte opprettinger og justeringer. I tillegg er noen feil eller misforståelser oppdaget etter hvert som regelverket er tatt i bruk. Departementet foreslår at de aktuelle lov- og forskriftsbestemmelsene endres for å oppnå samsvar med modellregelverket.

Endringene som foreslås i suppleringskatteloven, omfatter å:

- Inkludere felleskontrollert virksomhet og dens underenheter i ordlyden i § 1-1 tredje ledd og § 1-2 første punktum. Dette er klargjøring av at felleskontrollert virksomhet, som ikke regnes som konsernenheter, omfattes av virkeområdet og beløpsgrensen.

- Erstatte «de relevante beløpsgrensene i denne loven» med «beløpene relevant for beløpsgrensene i denne loven». Dette er en klargjøring av ordlyden i § 1-4 andre ledd første punktum.
- Erstatte «kunne henføres til» med «forutsettes å gjelde» i § 2-4 tredje ledd bokstav c. Dette er en klargjøring av ordlyden.
- Erstatte «er» med «forutsettes å være» i § 2-4 tredje ledd bokstav d. Dette er en klargjøring av ordlyden.
- Justere regnskapsterminologi i § 3-1 femte ledd ved å endre «under et sett med generelt anvendelige regnskapsprinsipper» til «ved bruk av et regnskapsspråk som ikke er et akseptert regnskapsspråk».
- Begrepet «femårsvalg» foreslås definert i suppleringskatteforskriften § 1-5-1 tredje ledd ny bokstav t. Det foreslås derfor endringer i ordlyden i følgende bestemmelser som har et femårsvalg: §§ 1-3 fjerde ledd, 3-2 andre ledd andre punktum, 3-2 femte ledd tredje punktum, 3-2 sjette ledd nytt andre punktum, 3-2 åttende ledd andre og tredje punktum, 7-5 tredje ledd og 7-6 sjette ledd første og andre punktum.
- Begrepet «ettårsvalg» foreslås definert i suppleringskatteforskriften § 1-5-1 tredje ledd ny bokstav s. Det foreslås derfor endringer i ordlyden til §§ 3-2 femte ledd tredje punktum, 4-1 femte ledd fjerde punktum, 5-3 første ledd andre punktum, 5-5 første ledd og 7-3 første ledd andre punktum.
- Erstatte «eier andelene» med «har eierinteresse» i § 3-5 første ledd.
- Erstatte «kjede av skattetransparente enheter» med «skattetransparent struktur» i § 3-5 første ledd bokstav b.
- Endre «utsatt anskaffelseskost på forsikringsreserver og forsikringspoliser» til «forsikringsreserver og utsatt anskaffelseskost på forsikringspoliser» i § 4-2 åttende ledd bokstav g.
- Endre uttrykket «påfølgende» i suppleringskatteloven § 4-3 første ledd til «etterfølgende».

- Legge til «eller innenfor en enhet» etter formuleringen «mellom konsernenheter» i suppleringskatteloven § 4-3 tredje ledd. Som følge av øvrige forslag blir nåværende tredje ledd nytt fjerde ledd.
- Presisere i § 6-3 første ledd nytt tredje punktum at regnskapsspråket som benyttes ved utarbeidelse av felleskontrollert virksomhets konsernregnskap skal legges til grunn ved beregning av suppleringskatt for felleskontrollert konsern.
- Endre strukturen i § 7-2 første ledd slik at den samsvarer med strukturen i modellreglene.
- Endre henvisningen i § 7-2 fjerde ledd til første ledd bokstav d og e slik at endringen i fjerde ledd samsvarer med endringene i første ledd og modellreglene artikkel 7.2.4.
- Endre begrepet «justert omfattet skatt» til «justert skatt» i § 7-3 syvende ledd første punktum.
- Endre § 7-4 fjerde ledd ved å henvise til § 2-4 andre ledd, i stedet for å henvise til § 2-5 andre ledd.

Endringene som foreslås i suppleringskatteforskriften, omfatter å:

- Endre definisjonen av konsern i § 1-5-1 første ledd bokstav a nr. 1 andre punktum. Nåværende ordlyd («holdes i påvente av salg») er noe snevrere enn hva som følger av modellreglene («held for sale»). Nåværende ordlyd kan tolkes slik at den ikke inkluderer enheter som selges i løpet av regnskapsåret eller enheter som er under avvikling. IFRS5 benytter begrepet «holdt for salg», og departementet foreslår å harmonisere ordlyden med IFRS5.
- Begrepet «femårsvalg» foreslås definert i suppleringskatteforskriften § 1-5-1 tredje ledd ny bokstav t. Det foreslås derfor endringer i ordlyden i følgende bestemmelser som har et femårsvalg: §§ 3-2-2 andre ledd andre punktum, 3-2-2 fjerde ledd andre punktum, 3-2-2 femte ledd nytt andre punktum, 3-2-2 sjette ledd tredje punktum og 3-2-2 åttende ledd tredje punktum.

- Begrepet «ettårsvalg» foreslås definert i suppleringskatteforskriften § 1-5-1 tredje ledd ny bokstav s. Det foreslås derfor endringer i ordlyden til § 4-1-4 første ledd femte punktum.
- Presisere at femårsvalget i § 3-2-2 fjerde ledd bare gjelder for en konsernenhet som har gjort et valg etter § 3-2-2 femte ledd for tilhørende sikring av nettoinvestering som ikke er porteføljeinvestering.
- Endre tredje punktum og legge til nytt fjerde punktum i bestemmelsen om aksjebasert vederlag i § 3-2-2 sjette ledd for å komme nærmere ordlyden i modellregelverket.
- Endre «justerte omfattede skatter» til «justerte skatter» i § 4-1-1 tredje ledd.
- Endre «som inngår i regnskapet» til «som fremgår i regnskapet» i suppleringskatteforskriften § 4-3-1 første ledd.
- Enkelte tekniske justeringer i suppleringskatteforskriften § 4-3-1 sjette ledd som følge av forslaget om at uttrykket «eller innenfor en enhet» tas inn i suppleringskatteloven § 4-3 tredje ledd, jf. over
- Henvisningen til «åttende ledd» i suppleringskatteforskriften § 4-3-1 åttende ledd endres til «syttende ledd». Som følge av øvrige forslag blir nåværende åttende ledd nytt sekstende ledd.
- Endre «ikke hensyntatt» til «ikke etablert» i suppleringskatteforskriften § 4-3-1 niende ledd første punktum.
- Endre «En utsatt skattefordel som hensyntas etter første punktum» til «En slik utsatt skattefordel» i suppleringskatteforskriften § 4-3-1 niende ledd andre punktum. Som følge av øvrige forslag blir nåværende niende ledd nytt syttende ledd.
- Endre «skatteinkluderingsregel eller en skattefordelingsregel etter modellreglene» til «kvalifisert regel om skatteinkludering eller skattefordeling» i suppleringskatteforskriften § 4-3-2 første punktum.
- Endre «nytt første år» til «nytt overgangsår» i suppleringskatteforskriften § 4-3-2.

- Rette opp henvisninger til suppleringskatteloven § 4-3 nåværende andre og tredje ledd i suppleringskatteforskriften §§ 4-3-1 og 4-3-2, som følge av at suppleringskatteloven § 4-3 nåværende andre og tredje ledd blir nytt tredje og fjerde ledd, jf. kapittel 4 ovenfor.
- Rette opp en skrivefeil i definisjonen av samvirkeforetak i § 7-2-1 bokstav c – erstatte ordet «at» med «av».

7 IKRAFTTREDELSE

Det er et spørsmål om endringene som foreslås i dette høringsnotatet, bør få virkning også for inntektsåret 2024. Behovet for det har sammenheng med betydningen av administrativ veiledning og hensynet til konsistent anvendelse av reglene mellom landene.

Regelverket om global minimumsbeskatning består av modellregler, kommentarer og administrative veiledninger. IF offentliggjør administrative veiledninger fortløpende. I mai 2025 ble en konsolidert versjon av kommentarene til modellreglene offentliggjort, Denne tar opp i seg alle de administrative veiledningene. Kodifisering av de administrative veiledningene reiser særlige spørsmål ved den nasjonale gjennomføringen av regelverket.

Etter suppleringskattereglene skal det gjøres beregninger på enhetsnivå, jurisdiksjonsnivå og konsernnivå mv. Hvis land implementerer eller anvender reglene ulikt, vil det kunne oppstå beregningsfeil, tilordningsfeil, dobbeltbeskatning eller dobbel ikke-beskatning. Det vil kunne oppstå tvister som følge av dette. Det vil også være en fare for at ulikheter i landenes implementering eller anvendelse gjør regelverket mer sårbart for skattemotiverte tilpasninger og skatteplanlegging.

Et viktig hensyn ved utformingen av modellregelverket er at konsernet kun skal behøve å forholde seg til ett sett med regler. Dersom landene implementerer eller anvender reglene ulikt, vil det medføre at konsernet må forholde seg til mer enn ett sett med

regler. Det vil kunne øke den administrative byrden for konsernet vesentlig. Det er behov for koordinering for å sikre lik praktisering av regelverket blant landene. Ved utviklingen av modellreglene har det derfor vært fokus på å forebygge at reglene implementeres, tolkes eller praktiseres ulikt. Det vises særlig til at det er utarbeidet omfattende administrativ veiledning og til at landenes implementering av modellreglene i nasjonal lovgivning må gjennom en prosess (peer review) for å bli anerkjent som «kvalifiserte» regler. Kun nasjonal lovgivning som er godkjent i en peer review-prosess, kan anses som kvalifiserte regler.

Utviklingen av modellregelverket gjennom administrative veiledninger og implementeringen i nasjonal lovgivning, innebærer en dynamisk rettsutvikling. Da suppleringskatteloven ble vedtatt, uttalte departementet i Prop. 29 LS (2023–2024) punkt 3.3 at: *«departementets mål er at suppleringskatteloven også fremover skal gi et oppdatert og korrekt bilde av de materielle reglene og at det må forventes en rettsutvikling på området etter hvert som nye avklaringsbehov og problemstillinger kommer til. Når det publiseres ny administrativ veiledning må denne gjennomgås, og kan resultere i forslag til nye lov- og forskriftsendringer.»*

Den løpende offentliggjøringen av administrativ veiledning på OECDs nettsider bidrar til forutberegnelighet for de skattepliktige. Selv om det er ulike tidsrammer for de enkelte jurisdiksjonenes nasjonale lovgivningsprosesser, vil de skattepliktige fortløpende kunne bli orientert om rettsutviklingen. Suppleringskatteloven gjelder kun for større konsern, som forventes å holde seg oppdatert på utviklingen i de administrative veiledningene.

Av hensyn til brukerne er det viktig at norsk lov- og forskriftstekst gjenspeiler modellregelverket til enhver tid. Den nasjonale implementeringen skjer imidlertid etterskuddsvis. Selve prosessen med lov- og forskriftsendringer tar noe tid. For at modellreglene skal fungere etter hensikten, er det i noen tilfeller nødvendig at det gis utfyllende regler som legger føringer på regelverket tilbake i tid. Så langt det er mulig,

bør implementering av administrativ veiledning gjøres med likt ikrafttredelsestidspunkt i de ulike landene. Departementet bemerker også at konsernene ikke skal rapportere opplysninger for inntektsåret 2024 før tidligst 30. juni 2026.

De to veiledningene inneholder hovedsakelig presiseringer og utfyllende bestemmelser. Mesteparten av veiledningene kan karakteriseres som teknisk utfylling avledet av andre bestemmelser eller grunnleggende prinsipper. Slik utfylling vil være nødvendig hvor regelverket har vært generelt eller overordnet utformet. Januar 2025-veiledningen legger imidlertid begrensninger på adgangen til å ta med seg visse fordelaktige posisjoner inn i overgangsåret. Verken juni 2024-veiledningen eller januar 2025-veiledningen angir noe ikrafttredelsestidspunkt. Departementet legger til grunn at hensynet til lik implementering tilsier at reglene bør gis virkning fra og med 2024.

Departementet har vurdert forholdet til forbudet i Grunnloven § 97 om tilbakevirkning. Grunnloven § 97 verner mot tilbakevirkning til ulempe for skattepliktige. Etter departementets vurdering er endringsforslagene i høringsnotatet knyttet til juni 2024-veiledningen generelt ikke endringer til ulempe for skattepliktige, men heller enten nøytrale eller til fordel. For mange av endringsforslagene er hovedformålet å beskrive mer konkret hvilken fremgangsmåte skattepliktige skal benytte. Dette gjelder særlig juni 2024-veiledningens kapittel 1 om tilbakeføring av utsatt skatt, kapittel 3 om fordeling av betalbar skatt og kapittel 4 om fordeling av utsatt skatt. Kapittel 2 avklarer konsekvensene av visse justeringer for beregningen av utsatt skatt. Kapittel 5 inneholder ulike avklaringer for tilfeller hvor en enhet med deltakerfastsetting eies av andre enheter med deltakerfastsetting. Kapittel 6 gir land adgang til å unnta verdipapiriseringssenheter fra skatteplikt for nasjonal suppleringskatt eller etter skattefordelingsregelen. Felles for de fleste av endringene er at det uten de aktuelle veiledningene, vil være uklart hvordan bestemmelsene skal anvendes. Det kan dermed ikke fastslås at endringene i juni 2024-veiledningen er til ulempe for de skattepliktige. Departementet vil imidlertid ikke utelukke at det forekommer tilfeller hvor det å følge

juni 2024-veiledningen vil innebære en ulempe sammenlignet med det som kunne følge av en ren ordlydsfortolkning av gjeldende regelverk og tidligere veiledninger.

Forslagene fra januar 2025-veiledningen inneholder endringer som kan være til ulempe for skattepliktige. Veiledningen regulerer adgangen til å ta med utsatte skattefordeler og -forpliktelser inn i overgangsåret. Uten slik regulering ville skattepliktige ha kunnet tilpasse seg reglene ved å ta med inn store utsatte skattefordeler som kunne bidra til å redusere eller eliminere suppleringskatt i flere år. Behovet for presiseringene i januar 2025-veiledningen oppstod som følge av at enkelte jurisdiksjoner og konsern i tiden etter offentliggjøringen av modellreglene, inngikk arrangement som undergraver intensjonen med overgangsreglene og modellregelverket for øvrig. Departementet legger videre vekt på at forslaget balanseres ved reglene om en overgangsperiode («Grace Period») for berørte konsern. Dette ivaretar i noen grad hensynet til forutberegnelighet for konsern som har deltatt i slike arrangement. For å oppnå formålet med reglene om minimumskatt og likebehandling med andre konsern som ikke har deltatt i slike arrangement, er det etter departementets syn nødvendig at endringene gis virkning fra og med inntektsåret 2024. En annen løsning ville innebære at reglene ikke virker som forutsatt.

Departementet mener at det uansett foreligger sterke samfunnsmessige hensyn som tilsier at de foreslåtte reglene i høringsnotatet gis virkning fra og med 2024. Det foreslås at endringene trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2024, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2023.

Forslaget til endringer av suppleringskatteloven § 2-10 andre ledd nytt tredje punktum, vil innebære at verdipapiriseringsenheter skal unntas fra skatteplikt etter skattefordelingsregelen. Departementet foreslår at endringen gis virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024. Bakgrunnen for dette er at skattefordelingsregelen er innført med virkning først fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

8 LOV- OG FORSKRIFTSENDRINGER

8.1 Utkast til lovendringer

Utkast

til lov om endringer i suppleringskatteloven

I

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

§ 1-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Regler om hvilke enheter i konsernet *og felleskontrollert virksomhet og dens underenheter*, som er suppleringskattepliktige, er gitt i kapittel 2.

§ 1-2 første punktum skal lyde:

Denne loven gjelder enheter *og felleskontrollert virksomhet og dens underenheter*, som er del av et konsern med en årlig samlet inntekt på minst 750 millioner euro, inkludert inntekt fra enheter som er nevnt i § 1-3.

§ 1-3 fjerde ledd skal lyde:

(4) *Rapporterende konsernenhet kan velge å ikke behandle en enhet som en unntatt enhet. Valget er et femårsvalg.*

§ 1-4 andre ledd første punktum skal lyde:

Dersom presentasjonsvalutaen etter første ledd er en annen enn euro, skal *beløpene relevante for beløpsgrensene* i denne loven omregnes til euro.

§ 2-4 tredje ledd bokstav c skal lyde:

c. hele det justerte overskuddet til den underbeskattede konsernenheten *forutsettes å gjelde* transaksjoner med noen som ikke er enheter i samme konsern, og

§ 2-4 tredje ledd bokstav d skal lyde:

d. de eierinteressene som ikke eies direkte eller indirekte av morselskapet, *forutsettes å være eid av andre enheter utenfor konsernet.*

§ 2-20 tredje ledd bokstav c skal lyde:

c. skatt betalt av konsernenhetens eiende enhet, dersom konsernenheten er en hybrid enhet *eller omvendt hybrid enhet* lokalisert i Norge,

§ 3-1 femte ledd skal lyde:

(5) Dersom det anvendes et spesielt prinsipp eller en spesiell fremgangsmåte *ved bruk av et regnskapsspråk som ikke er et akseptert regnskapsspråk*, som resulterer i en vesentlig konkurransevridning, skal den regnskapsmessige behandlingen av en post eller transaksjon som er gjenstand for det prinsippet eller den *fremgangsmåten*, justeres til å bli i samsvar med behandlingen etter IFRS (IFRS eller IFRS som vedtatt av EU etter Europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-forordningen)).

§ 3-2 andre ledd andre punktum skal lyde:

Valget om å benytte skattemessige kostnader *er et femårsvalg og må anvendes konsekvent for aksjebasert vederlag for alle konsernenheter i jurisdiksjonen inntil valget eventuelt blir opphevet.*

§ 3-2 femte ledd tredje punktum skal lyde:

Valget *er et femårsvalg og må gjøres* med virkning for alle konsernenheter i jurisdiksjonen.

§ 3-2 sjette ledd nytt andre punktum skal lyde:

Valget er et ettårsvalg.

§ 3-2 åttende ledd andre og tredje punktum skal lyde:

Valget *er et femårsvalg*. For det året valget tas eller *oppheves*, skal det gjøres korreksjoner slik at inntekt eller underskudd i justert resultat ikke tas med mer enn én gang eller utelates som følge av valget eller *at valget oppheves*.

§ 3-2 nytt ellefte ledd skal lyde:

(11) En konsernenhets regnskapsmessige resultat skal justeres i samsvar med krav etter relevante bestemmelser i kapittel 6 og 7.

§ 3-4 andre ledd tredje punktum skal lyde:

Ved vurderingen av om vilkåret i forrige punktum er oppfylt, skal det tas hensyn til reglene om beregning av inntekt for fast driftssted som det er rett til kreditfradrag for, herunder regler om at underskuddet først skal fradras mot inntekten til et annet fast driftssted.

Nåværende tredje punktum blir nytt fjerde punktum.

§ 3-5 første ledd skal lyde:

(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 *har eierinteresse* i enheten med deltakerfastsetting direkte eller indirekte gjennom en skattetransparent struktur, *unntatt*:

- a. *dersom* enheten med deltakerfastsetting er det øverste morselskapet, eller
- b. i den grad enheten med deltakerfastsetting direkte, eller *indirekte* gjennom en *skattetransparent struktur*, er eid av det øverste morselskapet når dette er en enhet med deltakerfastsetting. Unntaket gjelder også for *eiere som ikke er enheter i konsernet, og som har eierinteressen gjennom det øverste morselskapet når dette er en enhet med deltakerfastsetting.*

§ 3-5 fjerde ledd skal lyde:

(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 *referanseenheten*, i samsvar med *dens direkte og/eller indirekte eierinteresse*.

§ 4-1 femte ledd fjerde punktum skal lyde:

Valget er et ettårsvalg.

Nåværende fjerde til åttende punktum blir femte til nytt niende punktum.

§ 4-2 første ledd bokstav b skal lyde:

b. ukrevd avsetning:

en økning i utsatt skatteforpliktelse ført i regnskapet til en konsernenhet for et regnskapsår, *som den* rapporterende konsernenheten velger å ikke ta med i justeringen for utsatt skatt dette regnskapsåret.

§ 4-2 andre ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Når det i samsvar med denne loven foretas justeringer som ledd i beregningen av justert resultat, skal nye eller endrede balanseverdier som følge av justeringene, legges til grunn ved beregning av utsatt skatt, jf. første og andre punktum, for inneværende og senere regnskapsår.

§ 4-2 tredje ledd bokstav b skal lyde:

b. tilbakeført utsatt skatteforpliktelse fastsatt i et tidligere regnskapsår som er *reversert* i løpet av regnskapsåret.

§ 4-2 femte ledd bokstav e nr. 2 skal lyde:

2. konsernenheten har, *fra inneværende år eller fremført fra tidligere år*, et innenlands underskudd som helt eller delvis er ført til fradrag mot inntekt med kilde i utlandet, og

§ 4-2 syvende ledd første og andre punktum skal lyde:

En utsatt skatteforpliktelse som ikke er reversert *i løpet av de fem etterfølgende regnskapsårene*, skal tilbakeføres i den utstrekning den ble tatt hensyn til i justeringen for utsatt skatt for en konsernenhet. *Tilbakeføringen består i at den effektive skattesatsen og suppleringskatten for det femte foregående regnskapsåret til det inneværende regnskapsåret skal beregnes på nytt i samsvar med § 5-4 første ledd, uten den tilbakeførte skattekostnaden.*

§ 4-2 åttende ledd bokstav g skal lyde:

g. forsikringsreserver og utsatt anskaffelseskost på forsikringspoliser,

§ 4-3 skal lyde:

(1) Ved beregningen av effektiv skattesats i *overgangsåret*, og *etterfølgende* regnskapsår, skal konsernet ta hensyn til utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse som fremgår i regnskapene til alle konsernenhetene i *jurisdiksjonen i overgangsåret*. De utsatte skattefordelene og skatteforpliktelsene skal beregnes med en skattesats på 15 prosent eller skattesatsen i *jurisdiksjonen* hvis den er lavere. En utsatt skattefordel som er blitt beregnet med en lavere skattesats enn 15 prosent, kan beregnes med en skattesats på 15 prosent hvis konsernenheten kan vise at den utsatte skattefordelen er knyttet til et justert underskudd. Ved anvendelsen av denne paragrafen ses det bort fra virkningen av verdsettelsesjusteringer og korreksjon for *utsatt skattefordel som ikke er bokført fordi den ikke møter de aktuelle innregningskriteriene. Utsatte skattefordeler som ikke kan fremgå i regnskapet etter et autorisert regnskapsspråk anvendt for å fastsette konsernenhetens regnskapsmessige resultat, skal ikke tas hensyn til.*

(2) *For transaksjoner som definert i § 6-1 første ledd som er gjennomført i regnskapsår forut for overgangsåret, skal beregnet bokført verdi etter § 6-1 tredje ledd legges til grunn ved beregningen etter første ledd.*

(3) Utsatte skattefordeler som er oppstått på grunnlag av poster som er unntatt ved beregningen av justert resultat *etter kapittel 3*, skal ikke tas med ved beregningen etter første ledd hvis de utsatte skattefordelene er opparbeidet på grunnlag av en transaksjon, *herunder myndighetsarrangement eller lignende ordning* som finner sted etter 30. november 2021. *Første punktum gjelder tilsvarende for utsatte skatteforpliktelser som er oppstått som følge av innføring av nye selskapsskatteregler i en jurisdiksjon som ikke tidligere har hatt selskapsskattesystem.*

(4) For eiendeler som er overført mellom konsernenheter *eller innenfor en enhet* mellom 30. november 2021 og overgangsåret, skal grunnlaget for beregning av utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse knyttet til disse eiendelene, med unntak av varelager, settes til den overdragende konsernenhetens bokførte verdi.

(5) *Utsatte skattefordeler og utsatte skatteforpliktelser med opphav i et system for samlet beskatning av kontrollerte utenlandske selskap, skal ikke tas med ved beregningen etter første ledd.*

§ 5-3 første ledd andre punktum skal lyde:

Rapporterende konsernenhet kan gjøre et ettårsvalg for en jurisdiksjon om å ikke kreve fradraget, eller å kreve et fradrag som kun er basert på en del av lønnskostnadene og de fysiske eiendelene.

§ 5-5 første ledd skal lyde:

(1) Den rapporterende konsernenheten *kan gjøre et ettårsvalg om* å sette suppleringskatten for konsernenhetene i en jurisdiksjon til null for det enkelte regnskapsår, dersom:

- a. den gjennomsnittlige samlede inntekten i jurisdiksjonen er mindre enn 10 millioner euro, og
- b. gjennomsnittlig samlet resultat i jurisdiksjonen er mindre enn 1 million euro.

§ 6-1 første ledd nytt fjerde punktum skal lyde:

Bestemmelsene i denne paragrafen gjelder direkte eller indirekte erverv eller avhendelse av kontrollerende eierinteresser som finner sted i overgangsår og etterfølgende regnskapsår.

§ 6-1 tredje ledd andre punktum oppheves.

§ 6-2 fjerde ledd bokstav a tredje punktum skal lyde:

Dette beløpet medregnes i det justerte resultatet i sin helhet i samme regnskapsår, eller fordelt over dette og de fire *etterfølgende* regnskapsårene,

§ 6-2 nytt femte ledd skal lyde:

(5) Bestemmelsene i denne paragrafen gjelder overføringer av eiendeler og gjeld i overgangsår og etterfølgende regnskapsår.

§ 6-3 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Ved beregningen av suppleringsskatt for det felleskontrollerte konsernet skal regnskapsspråket som benyttes ved utarbeidelse av den felleskontrollerte virksomhetens konsernregnskap, legges til grunn.

§ 7-2 første ledd skal lyde:

(1) Er øverste morselskap underlagt regler om fradrag for utbytte, skal det for regnskapsåret redusere justert overskudd, inntil null, med fradragsberettiget utbytte som er utdelt innen tolv måneder etter regnskapsårets slutt, dersom:

a. utbyttet skattlegges hos mottaker i en skattleggingsperiode som ender senest tolv måneder etter utløpet av det øverste morselskapets regnskapsår, og:

- 1. utbyttet skattlegges hos mottaker med en nominell sats på minst 15 prosent,*
- 2. det kan forventes at summen av omfattede skatter betalt av det øverste morselskapet og skatter betalt av mottakeren av utbyttet utgjør minst 15 prosent av den utdelte inntekten, eller*

3. mottakeren er en fysisk person, og utbyttet er etterbetaling fra et innkjøpssamvirke, eller

b. mottakeren er en fysisk person som er skattemessig bosatt i den jurisdiksjonen som det øverste morselskapet er lokalisert i, og har en eierinteresse som gir rett til maksimalt 5 prosent av fortjenesten og eiendelene til det øverste morselskapet, eller

c. mottakeren er hjemmehørende i øverste morselskaps jurisdiksjon og er en offentlig enhet, en internasjonal organisasjon, en ideell organisasjon eller et pensjonsfond som ikke er en pensjonsenhet.

§ 7-2 fjerde ledd skal lyde:

(4) 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 inntekt.

§ 7-3 første ledd andre punktum skal lyde:

Valget *er et ettårsvalg* og gjelder for alle konsernenhetene som er lokalisert i jurisdiksjonen.

§ 7-3 syvende ledd første punktum skal lyde:

Dersom en konsernenhet som er omfattet av et valg etter første ledd, forlater konsernet, eller det vesentlige av dens eiendeler overføres ut av konsernet eller ut av jurisdiksjonen, skal utestående balanse på tilbakeføringskontoene i regnskapsår da kontoene ble etablert, behandles som en reduksjon av *justert skatt* for hvert av regnskapsårene i samsvar med § 5-4 første ledd.

§ 7-4 fjerde ledd skal lyde:

(4) Konsernets andel av enhetenes justerte overskudd utgjør andelen av dens justerte resultat som ville vært beregnet for det øverste morselskapet etter § 2-4 andre ledd, begrenset til interesser som ikke er undergitt et valg etter §§ 7-5 eller 7-6.

§ 7-5 tredje ledd skal lyde:

(3) Valget i første ledd *er et femårsvalg*. Hvis valget *oppheves*, 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 *oppheves*.

§ 7-6 sjette ledd første og andre punktum skal lyde:

Valget i første ledd *er et femårsvalg*. Dersom valget *oppheves*, skal eierens andel av investeringsenhetens eller forsikringsinvesteringsenhetens akkumulerte overskudd for teståret, ved utgangen av regnskapsåret før det året valget *oppheves*, behandles som justert overskudd for investeringsenheten eller forsikringsinvesteringsenheten for regnskapsåret.

II

§ 2-10 andre ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Verdipapiriseringsenheter er unntatt skatteplikt etter skattefordelingsregelen.

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2023. Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

8.2 Utkast til forskriftsendringer

I

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

§ 1-5-1 første ledd bokstav a nr. 1 andre punktum skal lyde:

Enheter som utelates fra konsernregnskapet utelukkende av hensyn til størrelse eller vesentlighetsgrunner, eller *er holdt for salg*, inngår også som en del av konsernet.

§ 1-5-1 andre ledd bokstav g skal lyde:

g. overgangsår: det første regnskapsåret konsernet omfattes av reglene om suppleringskatt i jurisdiksjonen. *Anvender konsernet den midlertidige Safe Harbour-regelen knyttet til land-for-land-rapportering for jurisdiksjonen, vil overgangsåret likevel være det første regnskapsåret hvor den midlertidige Safe Harbour-regelen knyttet til land-for-land-rapportering ikke lenger anvendes for jurisdiksjonen.*

§ 1-5-1 tredje ledd første punktum skal lyde:

I suppleringskatteloven og denne forskriften gjelder følgende definisjoner knyttet til skatteposisjoner og *andre forhold*:

§ 1-5-1 tredje ledd nye bokstaver s, t, u og v skal lyde:

s. *ettårsvalg*: et valg gjort av en rapporterende konsernenhet som bare gjelder for det regnskapsåret valget er gjort for.

t. *femårsvalg*: et valg gjort av en rapporterende konsernenhet for et regnskapsår (valgåret) som gjelder inntil det blir opphevet, og som ikke kan oppheves for valgåret eller de fire etterfølgende regnskapsårene. *Oppheves valget etter utløpet av disse fem årene, kan det ikke gjøres et nytt femårsvalg for de første fire årene etter opphevelsesåret.*

u. *verdipapiriseringsarrangement*: et arrangement som:

1. *har som formål å samle og omgruppere en portefølje av eiendeler eller eksponeringer mot eiendeler, for investorer som ikke er konsernenheter i konsernet, på en måte som juridisk adskiller en eller flere identifiserte grupper av eiendeler, og*
2. *er basert på avtale som begrenser investorenes eksponering mot risikoen for insolvens for den enhet som har de juridisk adskilte eiendelene, ved å regulere adgangen som identifiserte kreditorer til denne enheten, eller til en annen enhet i arrangementet, har til å fremsette krav mot enheten gjennom juridisk bindende avtaler inngått med kreditorene.*

v. verdipapiriseringsenhet: en enhet som deltar i et verdipapiriseringsarrangement, og som:

1. *kun utfører aktiviteter som tilrettelegger for et eller flere verdipapiriseringsarrangement,*
2. *stiller sine eiendeler som sikkerhet for sine eller en annen verdipapiriseringsenhets kreditorer, og*
3. *minst en gang årlig utbetaler hele avkastningen av sine eiendeler til sine eller en annen verdipapiriseringsenhets kreditorer, med unntak av:*
 - *beløp beholdt for å dekke overskudd, som etter arrangementets vilkår skal utbetales til egenkapitaleiere eller tilsvarende, og som er ubetydelig i forhold til enhetens inntekt, eller*
 - *beløp som med rimelighet må anses nødvendig for å dekke fremtidige betalinger i henhold til arrangementets vilkår, eller for å opprettholde eller forbedre enhetens kredittverdighet.*

§ 3-2-2 andre ledd andre punktum skal lyde:

Valget er et femårsvalg.

§ 3-2-2 fjerde ledd skal lyde:

(4) En rapporterende konsernenhet kan for en konsernenhet *som har gjort et valg etter femte ledd, unntatt en porteføljeinvestering*, velge at valutagevinst eller -tap *ved sikring av nettoinvesteringen i eierinteressen* skal behandles som fritatt egenkapitalgevinst eller -

tap, jf. § 3-2-1 bokstav c. *Dette gjelder når valutagevinsten eller -tapet som inngår i justert resultat for konsernenheten, er inkludert i andre kostnader og inntekter i konsernregnskapet, og sikringen er vurdert å være effektiv etter det autoriserte regnskapsspråket som er benyttet for konsernregnskapet. Valget er et femårsvalg.*

§ 3-2-2 femte ledd nytt andre og tredje punktum skal lyde:

Valget er et femårsvalg med virkning for alle konsernenheter i jurisdiksjonen. Valget kan ikke oppheves for eierinteresser hvor det i perioden siden valget ble tatt er inkludert et tap i justert resultat.

§ 3-2-2 sjette ledd tredje og nytt fjerde punktum skal lyde:

Oppheves valget om å benytte skattemessig kostnad før utøvelsesperioden er over, for noe av eller alt det aksjebaserte vederlaget som er betalt av konsernenheter lokalisert i jurisdiksjonen, må disse konsernenhetene inntektsføre de overskytende skattefradragene som er tatt med i beregningen av justert resultat til og med året før opphevelsesåret. Dette gjelder bare for kostnader ved aksjebasert vederlag knyttet til opsjoner som ennå ikke er utøvet.

§ 3-2-2 åttende ledd tredje punktum skal lyde:

Oppheves valget om å benytte realisasjonsprinsippet, skal konsernenhetene det første regnskapsåret valget ikke gjelder for, justere resultatet med differansen mellom eiendelens eller gjeldens virkelige verdi ved begynnelsen av året, og den bokførte verdien justert for samlede avskrivninger beregnet etter første punktum.

§ 3-5-1 skal lyde:

(1) *En enhet er en enhet med deltakerfastsetting så langt den anses som skattemessig transparent med hensyn til inntekter, kostnader, overskudd eller underskudd i den jurisdiksjonen enheten er opprettet, med mindre den er skattemessig hjemmehørende og ilegges omfattet skatt på inntekt eller overskudd i en annen jurisdiksjon.*

(2) *En enhet med deltakerfastsetting skal anses å være*

- a. en skattetransparent enhet med hensyn til inntekter, kostnader, overskudd eller underskudd i den grad den *og hver enhet som referanseenheten eier enheten med deltakerfastsetting gjennom*, også er skattemessig transparent i den jurisdiksjonen *referanseenheten* er lokalisert,
- b. en omvendt hybrid med hensyn til inntekter, kostnader, overskudd eller underskudd i den grad den *og hver enhet som referanseenheten eier enheten med deltakerfastsetting gjennom*, ikke er skattemessig transparent i den jurisdiksjonen *referanseenheten* er lokalisert.

(3) Med skattemessig transparent menes at enhetens inntekter, kostnader, overskudd eller underskudd etter internretten i en jurisdiksjon behandles som om de var opptjent eller pådratt av *referanseenheten* forholdsmessig etter størrelsen på eierinteressen. *Med referanseenheten menes den konsernenheten høyere opp i eierkjeden som er nærmest enheten med deltakerfastsetting uten selv å være en enhet med deltakerfastsetting. Er alle konsernenheter høyere opp i eierkjeden enheter med deltakerfastsetting, er det øverste morselskapet i konsernet referanseenheten.*

(4) En eierinteresse i en enhet eller et fast driftssted som er en konsernenhet, anses som eid gjennom en skattetransparent struktur hvis eierinteressen eies indirekte gjennom en kjede av skattetransparente enheter.

(5) En konsernenhet som ikke er hjemmehørende i noen jurisdiksjon, og ikke ilegges omfattet skatt eller kvalifisert nasjonal suppleringskatt som baserer seg på kriterier som hvor enhetens ledelse befinner seg, hvor den er opprettet, eller lignende, anses som en enhet med deltakerfastsetting og en skattetransparent enhet for sine inntekter, kostnader, overskudd eller underskudd, så langt:

- a. eierne er lokalisert i en jurisdiksjon som behandler enheten som skattemessig transparent,
- b. enheten ikke har et forretningssted i den jurisdiksjonen den var opprettet i, og
- c. inntektene, kostnadene, overskuddet eller underskuddet ikke kan tilordnes et fast driftssted.

(6) En enhet som behandles som et eget skattesubjekt for inntektsskatteformål i jurisdiksjonen der den er lokalisert, regnes som en hybrid enhet for enhetens inntekter,

kostnader, overskudd eller underskudd så langt den er skattemessig transparent i jurisdiksjonen der *en direkte eller indirekte eier* er lokalisert. *En enhet lokalisert i en jurisdiksjon som ikke har et selskapsskattesystem, regnes også som en hybrid enhet dersom den regnes som skattemessig transparent i jurisdiksjonen hvor enhetens direkte eller indirekte eiere er lokalisert, og enheten ikke regnes som en skattetransparent enhet etter femte ledd.*

§ 4-1-1 tredje ledd skal lyde:

Et ikke-kvalifisert refunderbart skattefradrag eller et ikke-refunderbart skattefradrag som strømmer gjennom en skattetransparent enhet til eieren, skal redusere eierens *justerte skatter*, med mindre skattefradraget er en kvalifisert skattefordel i transparent enhet, jf. § 1-5-1 tredje ledd bokstav g.

§ 4-1-3 andre ledd skal lyde:

(2) Omfattet skatt som er inkludert i regnskapet til en skattetransparent konsernenhet og som knytter seg til justert resultat som er fordelt til en *referanseenhet* i samsvar med suppleringskatteloven § 3-5 fjerde ledd, skal fordeles til den *referanseenheten*. *Omfattet skatt som er fordelt til en skattetransparent konsernenhet i samsvar med denne paragrafen, skal fordeles til referanseenheten nevnt i første punktum. Eies den skattetransparente enheten av flere referanseenheter, skal skatt som er fordelt til den skattetransparente enheten i samsvar med tredje ledd, bare fordeles til en referanseenhet dersom morselskapet som betaler skatten, eier sin andel i den skattetransparente konsernenheten indirekte gjennom referanseenheten.*

§ 4-1-3 tredje ledd bokstav a nytt andre punktum skal lyde:

Beregningsmetoden nevnt i første ledd skal gjelde tilsvarende her.

§ 4-1-3 tredje ledd bokstav b nr. 2 nytt fjerde punktum skal lyde:

Beregningen i dette nummeret skal skje før fordeling fra enhet med deltakerfastsetting til konsernenheteier etter suppleringskatteloven § 3-5 fjerde ledd og denne forskriften § 4-1-3 andre ledd.

§ 4-1-3 fjerde ledd skal lyde:

(4) Omfattet skatt som er inkludert i regnskapet til en konsernenhet som direkte eller indirekte eier en konsernenhet som er en hybrid eller omvendt hybrid enhet, og som knytter seg til den hybride eller omvendt hybride enhetens justerte resultat, skal fordeles til den hybride eller omvendt hybride enheten. Beregningsmetoden nevnt i første ledd, gjelder tilsvarende for slik fordeling.

§ 4-1-3 femte ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Beregningsmetoden nevnt i første ledd, gjelder tilsvarende for slik fordeling.

§ 4-1-3 sjette ledd, innledningen i femte punktum skal lyde:

Ved anvendelse av dette leddet, skal passiv inntekt bety følgende inntektsposter som er tatt med i justert resultat, i den utstrekning en konsernenheteier har vært skattepliktig etter regler for beskatning av kontrollerte utenlandske selskap eller som følge av en eierinteresse i en hybrid eller omvendt hybrid enhet:

§ 4-1-3 nytt åttende ledd skal lyde:

(8) Betalbar skatt i en konsernenhet som er lokalisert i en jurisdiksjon med et selskapskattesystem som tillater kreditsamordning, skal fordeles til konsernenheter som er fast driftssted, kontrollert utenlandsk selskap, hybrid eller omvendt hybrid enhet samt utdelende konsernenhet slik:

a. Først beregnes inntekt med kilde i utlandet for hvert faste driftssted mv. og for hovedenheten eller morselskapet. Inntekten skal beregnes som en netto størrelse, slik at kostnader skal fradras i samme utstrekning som disse inngår i konsernenhetens justerte resultat. Med inntekt med kilde i utlandet, menes her inntekt som behandles som inntekt med kilde i utlandet med hensyn til rett til kreditfradrag.

b. Så beregnes det samlede skattebeløpet som kan fordeles. Beløpet skal tilsvare hovedenhetens eller morselskapets samlede betalbare skatt ilagt etter skattereglene i jurisdiksjonen, fratrullet den delen av denne skatten som ikke har tilknytning til inntekt med utenlandsk kilde, og skatt ilagt etter et system for samlet beskatning av kontrollerte utenlandske selskap. Det må også justeres for usikre skatteposisjoner, skatt som ikke forventes betalt innen tre år og behandling av skattefradrag, jf. suppleringskatteloven § 4-1.

c. Deretter beregnes et forholdstall for kreditsamordning for hver av de aktuelle konsernenhetene (settes til null hvis negativ):

- 1. For et fast driftssted, kontrollert utenlandsk selskap, hybrid enhet eller omvendt hybrid enhet skal forholdstallet tilsvare hovedenhetens eller morselskapets skattepliktige inntekt fra det faste driftsstedet mv. multiplisert med den aktuelle skattesatsen, fratrullet krediterbar utenlandsk skatt på det faste driftsstedet mv. sin inntekt*
- 2. For en utdelende konsernenhet skal forholdstallet tilsvare morselskapets skattepliktige inntekt fra utdeling multiplisert med den aktuelle skattesatsen, fratrullet krediterbar utenlandsk skatt på utdelingen*
- 3. For hovedenheten eller morselskapet skal forholdstallet tilsvare hovedenhetens eller morselskapets egen inntekt med utenlandsk kilde multiplisert med den aktuelle skattesatsen, fratrullet krediterbar utenlandsk skatt på inntekten med utenlandsk kilde.*

d. Til slutt fordeles det samlede skattebeløpet, jf. bokstav b første punktum, til hver av de aktuelle konsernenhetene. Beløpet fordeles forholdsmessig etter konsernenhetens forholdstall og summen av alle fordelingsnøklerne.

§ 4-1-4 første ledd femte punktum skal lyde:

Den rapporterende konsernenheten kan gjøre et ettårsvalg om at en uvesentlig reduksjon av omfattede skatter kan behandles som en justering av omfattede skatter i det regnskapsåret endringen gjøres.

Ny § 4-2 skal lyde:

4-2 Utsatt skatt

§ 4-2-1 Definisjoner

I § 4-2 menes med:

- a. kortsiktig utsatt skatteforpliktelse: en utsatt skatteforpliktelse som er knyttet til en eiendel eller forpliktelse eller til en hovedbokskonto, og som reverserer helt innen fem regnskapsår.*
- b. langsiktig utsatt skatteforpliktelse: en utsatt skatteforpliktelse som er knyttet til en eiendel eller forpliktelse eller til en hovedbokskonto, og som ikke reverserer helt innen fem regnskapsår.*
- c. sammensatt konto: en kategori av utsatt skatteforpliktelse som er knyttet til to eller flere hovedbokskonti som, i samsvar med kontoplanen som er benyttet for utarbeidelse av regnskapet etter suppleringskatteloven § 3-1, inngår i samme regnskapslinje i balansen eller del av denne.*
- d. svingende konto: en hovedbokskonto hvor variasjoner i regnskapsmessig og skattemessig tidfesting resulterer i en netto utsatt skattefordel eller en netto utsatt skatteforpliktelse på ulike tidspunkter i de omfattede eiendelenes eller forpliktelsenes levetid.*
- e. FIFO: først inn, først ut.*
- f. SIFU: sist inn, først ut.*
- g. lignende reverseringsløp: reverseringsløp som innbyrdes ikke avviker mer enn to år,*
- h. ureversert balanse: et beløp tilsvarende den positive differansen mellom den utsatte skatteforpliktelsens utestående balanse og det maksimale beløpet som kan anses reversert.*
- i. den utsatte skatteforpliktelsens utestående balanse: endring i balansen til den utsatte skatteforpliktelsen ved utløpet av testperioden, beregnet for perioden fra og med overgangsåret. Ved beregningen skal det, ved bruk av FIFO, ses bort fra netto reduksjon av utsatt skatteforpliktelse så langt reduksjonen i beløp tilsvarer utsatt skatteforpliktelse oppstått før overgangsåret. Ved bruk av SIFU skal netto reduksjon av utsatt skatteforpliktelse anses å redusere utsatt skatteforpliktelse oppstått før overgangsåret, først etter å ha redusert den utsatte skatteforpliktelsens utestående balanse til null.*
- j. det maksimale beløpet som kan anses reversert:*

1. ved bruk av SIFU, det største av null og netto bevegelse i den utestående balansen for utsatt skatteforpliktelse i femårsperioden, og
 2. ved bruk av FIFO, summen av netto økninger i den utestående balansen for utsatt skatteforpliktelse for de årene i testperioden hvor det er slik netto økning.
- k. inneværende regnskapsår: det femte regnskapsåret etter teståret.
- l. teståret: det året den utsatte skatteforpliktelsen økte og økningen ble tatt med i konsernenhetens justerte skatt.
- m. testperioden: de fem etterfølgende regnskapsårene etter teståret.
- n. tilbakeføringstallene:
1. ureversert balanse,
 2. den utsatte skatteforpliktelsens utestående balanse,
 3. utsatt skatteforpliktelse fra før overgangsåret som ikke er reversert, og
 4. utsatt skatteforpliktelse avsatt i løpet av femårsperioden før en endring av sammensetningen av en hovedbokskonto eller en sammensatt konto.

§ 4-2-2 Ukrevd avsetning

Denne paragrafen regulerer ukrevd avsetning, jf. suppleringskatteloven § 4-2 første ledd bokstav b, tredje ledd bokstav a og femte ledd bokstav b. Et eventuelt valg om ukrevd avsetning skal gjøres for en hel kategori utsatt skatteforpliktelse i samsvar med konsernenhetens bruk av kategorier etter § 4-2-3 første ledd. Valget kan gjøres som et ettårsvalg, dersom økningen i den utsatte skatteforpliktelsen ikke forventes å bli reversert i løpet av den perioden som fremgår av syvende ledd. Valget kan gjøres som et femårsvalg uavhengig av forventninger om reversering. Dersom et slikt femårsvalg gjøres i et overgangsår, skal alle relevante økninger og reduksjoner i den kategorien utsatt skatteforpliktelse som valget gjelder for, holdes utenfor beregningen av justert skatt inntil valget eventuelt er opphevet. Konsernenheten må uansett beregne hvor stor del av den utsatte skatteforpliktelsen i den aktuelle kategorien som er oppstått før overgangsåret. De første reverseringene i den aktuelle kategorien skal anses å reversere denne delen, og disse skal tas med ved beregningen av justert skatt.

§ 4-2-3 Tilbakeføring av utsatt skatt

(1) Etter suppleringskatteloven § 4-2 syvende ledd skal en konsernenhet tilbakeføre utsatt skatteforpliktelse som ikke har blitt reversert. Beregningen av om en utsatt skatteforpliktelse er reversert, gjøres for en kategori utsatt skatteforpliktelse. Følgende kategorier kan benyttes:

- a. utsatt skatt knyttet til en eiendel eller en forpliktelse,*
- b. utsatt skatt knyttet til de samlede eiendelene og forpliktelsene i en hovedbokskonto, eller*
- c. utsatt skatt knyttet til de samlede eiendelene og forpliktelsene i en sammensatt konto.*

(2) En konsernenhet kan likevel ikke knytte beregningen til en sammensatt konto, dersom den inneholder:

- a. ikke-avskrivbare immaterielle eiendeler,*
- b. avskrivbare immaterielle eiendeler med en levetid på mer enn fem år,*
- c. fordringer og forpliktelser mellom nærstående parter,*
- d. en hovedbokskonto som bare kan generere utsatt skattefordel, eller*
- e. en svingende konto*

(3) En konsernenhet kan bruke ulike kategorier, jf. første ledd, for ulike utsatte skatteforpliktelser. Konsernenheten kan likevel ikke dele opp en hovedbokskonto slik at noen utsatte skatteforpliktelser knyttet til hovedbokskontoen beregnes etter første ledd bokstav a og noen etter første ledd bokstav b.

(4) Med unntak for tilfellene nevnt i andre punktum, skal en konsernenhet bruke SIFU-metoden ved beregning av om en utsatt skatteforpliktelse skal anses reversert.

Konsernenheten kan velge å bruke FIFO-metoden når:

- a. den utsatte skatteforpliktelsen er beregnet for en hovedbokskonto,*
- b. den utsatte skatteforpliktelsen er beregnet for en sammensatt konto som bare omfatter hovedbokskonti med utsatte skatteforpliktelser med lignende reverseringsløp, eller*
- c. de utsatte skatteforpliktelsene er knyttet til en sammensatt konto og ikke har lignende reverseringsløp, men konsernet kan vise at FIFO-metoden uansett resulterer i en formålstjenlig tilbakeføring av de utsatte skatteforpliktelsene, i den grad reverseringsløpene deres overstiger fem år.*

(5) Har ureversert balanse økt sammenlignet med foregående år, skal økningen tilbakeføres i samsvar med suppleringskatteloven § 4-2 syvende ledd. Har den minket, skal reduksjonen anses som reversering av en tilbakeført utsatt skatteforpliktelse, reversering av en ukrevd avsetning, eller reversering av en utsatt skatteforpliktelse fra før overgangsåret.

(6) Dersom sammensetningen av en eller flere hovedbokskonti eller sammensatte konti skal endres, må konsernenheten beregne tilbakeføringstallene for hver hovedbokskonto og sammensatte konto. Tilbakeføringstallene skal fordeles mellom de nye kontoene på en rimelig måte, og det skal unngås at beløp telles med to ganger eller ikke telles med.

(7) Kan en konsernenhet vise at alle utsatte skatteforpliktelser knyttet til eiendelene og forpliktelsene i en hovedbokskonto eller sammensatt konto er kortsiktige, trenger konsernenheten ikke å ha et system for å beregne reversering og tilbakeføring av utsatte skatteforpliktelser knyttet til den aktuelle kontoen. En konsernenhet som har en sammensatt konto med både kortsiktige og langsiktige utsatte skatteforpliktelser, kan for dette formålet skille hovedbokskonti som kun har kortsiktige utsatte skatteforpliktelser, fra hovedbokskonti som kun har langsiktige utsatte skatteforpliktelser. Forenklingen etter første punktum kan også benyttes for sammensatt konto som inkluderer kun kortsiktige utsatte skatteforpliktelser og utsatte skattefordeler. Vurderingen av om at de utsatte skatteforpliktelsene er kortsiktige, skal basere seg på objektive fakta. Konsernenheten plikter å ta vare på bevisene som underbygger konklusjonen. De nevnte objektive fakta skal ta hensyn til:

a. forskjellen mellom skattemessig og regnskapsmessig verdi som gjelder for den aktuelle utsatte skatteforpliktelsen, og

b. de økonomiske egenskapene til de underliggende eiendelene og forpliktelsene, så fremt det er relevant.

(8) Dersom vilkårene i syvende ledd ikke lenger er oppfylt, må konsernenheten ha et system for å beregne reversering og tilbakeføring av utsatte skatteforpliktelser knyttet til den aktuelle kontoen fra og med det første regnskapsåret vilkårene ikke lenger er oppfylt. Den utsatte skatteforpliktelsens utestående balanse fra året før vilkårene ikke lenger var oppfylt, skal behandles på samme måte som utsatt skatteforpliktelse fra før et overgangsår.

§ 4-2-4 Utsatt skatt som er unntatt fra tilbakeføringsplikt

(1) Ved anvendelse av kategorier i § 4-2-3 første ledd bokstav b eller c, gjøres det ikke unntak etter suppleringskatteloven § 4-2 åttende ledd, selv om en eller flere utsatte skatteforpliktelser innenfor en kategori er omfattet av sistnevnte bestemmelse.

(2) Utsatt skatteforpliktelse som oppstår hos utleier ved regnskapsføring av leasingavtale som gjelder en fysisk eiendel, anses som knyttet til fradrag for kostpris på den fysiske eiendelen, jf. suppleringskatteloven § 4-2 åttende ledd bokstav a.

(3) Slutter en konsernenhet som for alle tidligere regnskapsår fra og med overgangsåret har valgt «ukrevd avsetning», å benytte dette valget, skal reversering av ukrevde avsetninger frem til valget opphørte eller ble opphevet, ikke regnes med i justert skatt. Ved beregningen av hvilke reverseringer som anses knyttet til ukrevde avsetninger i en hovedbokskonto eller sammensatt konto, skal konsernenheten bruke samme metode, jf. § 4-2-1 bokstav e og f, som den bruker for å beregne hvilke reverseringer som anses knyttet til utsatte skatteforpliktelser fra før overgangsåret. De ukrevde avsetningene skal behandles som oppstått kronologisk etter de utsatte skatteforpliktelsene fra før overgangsåret og før utsatte skatteforpliktelser som er gjenstand for tilbakeføringsregelen.

§ 4-2-5 Fordeling av utsatt skatt mellom konsernenheter

(1) Fordeling av utsatt skatt mellom morselskap og kontrollerte utenlandske selskaper beregnes i fem steg, jf. andre til sjette ledd. Tilsvarende gjelder fordeling av utsatt skatt mellom morselskap og hybrid enhet, omvendt hybrid enhet eller utdelende konsernenhet og mellom hovedenhet og fast driftssted, med de begrensningene som følger av syvende ledd.

(2) Morselskapets utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser knyttet til eiendeler og forpliktelser i kontrollerte utenlandske selskaper mv. skilles ut, og årets utsatte skattekostnad beregnes. Den utsatte skattekostnaden skal fordeles på tre inntektskategorier basert på hva slags inntekt den utsatte skattekostnaden er knyttet til. De tre inntektskategoriene er:

- a. Inntekt som ikke inngår i beregningen av justert resultat,
- b. Inntekt som inngår i beregningen av justert resultat og som ikke er passiv, og
- c. Inntekt som inngår i beregningen av justert resultat og som er passiv.

(3) Først skal utsatt skattekostnad i morselskapets regnskap som relaterer seg til det kontrollerte utenlandske selskapet mv., beregnes. Den utsatte skattekostnaden skal beregnes før kreditfradrag for utenlandsk skatt. Beløpet skal beregnes for de tre inntektskategoriene nevnt i steg 1. Deretter skal relevante krediterbare utenlandske skatter beregnes. Det vil si enhver krediterbar utenlandsk skatt som forventes å bli betalt av det kontrollerte utenlandske selskapet, og som gir opphav til fradrag for utenlandsk skatt. Dette inkluderer enhver krediterbar utenlandsk skatt som er ilagt for den aktuelle inntektskilden, og en rimelig andel av ethvert overskytende kreditfradrag som stammer fra andre inntektskilder og som kan krysskrediteres mot skatt på den aktuelle inntektskilden etter skattereglene i morselskapets jurisdiksjon.

(4) Den utsatte skattekostnaden og de relevante krediterbare utenlandske skattene som kan knyttes til inntekt som ikke inngår i justert resultat skal fordeles til det kontrollerte utenlandske selskapet mv., men inngår ikke i beregningen av justeringen av utsatt skatt.

(5) Den utsatte skattekostnaden og de relevante krediterbare utenlandske skattene som kan knyttes til inntekt som inngår i justert resultat, og som ikke er passiv inntekt, fordeles i sin helhet til det kontrollerte utenlandske selskapet mv. og tas i beregningen av justeringen av utsatt skatt for dette. Den aktuelle utsatte skattekostnaden må omregnes til 15 prosent sats, dersom den er basert på en høyere sats.

(6) Utsatt skattekostnad som kan knyttes til inntekt som inngår i justert resultat, og som er passiv inntekt, skal fordeles i samsvar med § 4-1-3 sjette ledd. Fordelingen skal samordnes for betalbar og utsatt skatt som følger: Først reverseres utsatt skatt som var fordelt til det kontrollerte utenlandske selskapet mv. i et tidligere år. Deretter fordeles betalbare skatter fra morselskapet, som beregnet etter § 4-1-3 åttende ledd. Til slutt fordeles utsatt skatt oppstått i løpet av året, men kun i den grad totalt fordelte skatter er innenfor begrensningen for skatt på passive inntekter i § 4-1-3 sjette ledd. Utsatt skatt knyttet til det

kontrollerte utenlandske selskapet mv. utover denne begrensningen, blir igjen hos morselskapet.

(7) Fremgangsmåten beskrevet i andre til sjette ledd, gjelder tilsvarende for fordeling mellom morselskap og hybrid enhet, omvendt hybrid enhet eller utdelende konsernenhet og mellom hovedenhet og fast driftssted. Dette gjelder likevel ikke enheter som ikke omfattes av § 4-1-3 sjette ledd. I slike tilfeller skal utsatt skatt som gjelder inntekt som inngår i justert resultat og som er passiv inntekt, følge fordelingen som er angitt i femte ledd.

(8) Konsernet kan velge å ikke fordele utsatt skatt mellom konsernenheter etter andre til syvende ledd. Valget gjøres for morselskapets eller hovedenhetens jurisdiksjon, og innebærer at den nevnte utsatte skatten ikke skal medregnes i justert skatt for noen av de aktuelle konsernenhetene, herunder morselskapet eller hovedenheten selv. Valget er et femårsvalg.

§ 4-3-1 skal lyde:

(1) Med «fremgår i regnskapene» i suppleringskatteloven § 4-3 første ledd menes utsatt skatt som er bokført eller på annen måte fremkommer i regnskapet.

(2) Utsatte skattefordeler knyttet til skattefradrag til fremføring som fremgår i regnskapet til en konsernenhet, skal anses som en utsatt skattefordel som inngår ved beregningen av effektiv skattesats i overgangsåret. Suppleringskatteloven § 4-2 femte ledd bokstav e får ikke anvendelse for skattefradrag som nevnt i første punktum, som har oppstått før overgangsåret. Den utsatte skattefordelen som skal hensyntas etter suppleringskatteloven § 4-3, skal være lik utsatt skattefordel i konsernenhetens regnskap dersom den aktuelle skattesatsen er lavere enn 15 prosent, eller omregnes til 15 prosent dersom den aktuelle skattesatsen er høyere.

(3) Med «den aktuelle skattesatsen» menes i andre ledd den aktuelle skattesatsen i jurisdiksjonen som er benyttet ved beregning av den utsatte skattefordelen i regnskapsåret forut for overgangsåret. Dersom skattesatsen som er aktuell for en

konsernenhet endres i et etterfølgende år, må beregningen gjøres på ny basert på gjenværende skattefradrag ved begynnelsen av det året den endrede skattesatsen gjelder for, for å beregne den utsatte skattefordelen for suppleringskatteformål. Endringen i utsatt skattefordel som følge av den nye beregningen, skal ikke behandles som en utsatt skattekostnad som inngår i justert skatt i endringsåret. I stedet skal den utsatte skattekostnaden i endringsåret og etterfølgende år, fastsettes basert på anvendelsen av den utsatte skattefordelen etter den nye beregningen.

(4) Oppgjør av skattefradrag som oppstod før overgangsåret, skal ikke behandles som en reduksjon av justert skatt.

(5) Med unntak av tilfeller som nevnt i suppleringskatteloven § 4-3 *tredje* ledd, skal utsatte skattefordeler og utsatte skatteforpliktelser omtalt i suppleringskatteloven § 4-3 første ledd, ikke justeres etter suppleringskatteloven § 4-2 femte ledd bokstav a til d eller § 4-2 syvende ledd. *Med «utsatt skattefordel som ikke er bokført fordi den ikke møter de aktuelle innregningskriteriene» i suppleringskatteloven § 4-3 første ledd menes utsatt skattefordel som ikke er anerkjent på grunn av en forventning om at det kan være utilstrekkelig skattepliktig inntekt til å kunne benytte utsatt skattefordel i fremtiden etter det aktuelle regnskapsspråket eller konsernenhetens egen regnskapspraksis.*

(6) *Suppleringskatteloven § 4-3 andre ledd gjelder ikke for erverv av konsernenhet som skjedde før 1. desember 2021, hvor konsernet ikke har tilstrekkelig informasjon til å fastslå målselskapets regnskapsmessige resultat med rimelig sikkerhet basert på eiendelenes bokførte verdier før transaksjonen.*

(7) *Med «poster som er unntatt ved beregningen av justert resultat etter bestemmelsene i kapittel 3» i suppleringskatteloven § 4-3 tredje ledd menes også utsatte skattefordeler oppstått som følge av ekstra skattemessig fradrag utover den regnskapsmessige inntekten eller kostnaden som er unntatt ved beregningen av justert resultat etter suppleringskatteloven kapittel 3 eller skattefordeler som gir tilsvarende effekt, hvis de*

utsatte skattefordelene er opparbeidet på grunnlag av en transaksjon, herunder myndighetsarrangement eller lignende ordning som finner sted etter 30. november 2021.

(8) Utsatt skattefordel som oppstår på grunnlag av et myndighetsarrangement inngått eller endret etter 30. november 2021, som gir konsernheten en spesifikk rett til skattekreditter eller annen skattelette, herunder oppskrivning av skattemessig grunnlag, som ikke oppstår uavhengig av arrangementet, skal ikke tas med ved beregningen etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd. Forrige punktum gjelder i den utstrekning offentlig myndighet utøver skjønn ved inngåelse eller endring av arrangementet. Med myndighetsarrangement menes enhver avtale, avgjørelse, dekret, tilskudd eller lignende arrangement med offentlig myndighet.

(9) Utsatt skattefordel som oppstår på grunnlag av valg eller beslutning, som en konsernenhet har truffet eller endret etter 30. november 2021 og som i ettertid endrer den skattemessige behandlingen av en transaksjon som har betydning for beregning av skattepliktig inntekt for et tidligere inntektsår, når skattemelding var levert eller skattemyndighetene har gjennomført skattefastsetting for det aktuelle inntektsåret, skal ikke tas med ved beregningen etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd.

(10) Utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse som oppstår på grunnlag av nye selskapsskatteregler som ble vedtatt etter 30. november 2021 og før overgangsåret, i en jurisdiksjon som tidligere ikke har hatt et selskapsskattesystem som følge av forskjeller mellom regnskapsmessig bokført verdi og skattemessig grunnlag eller verdi av en eiendel eller en forpliktelse, når det skattemessig grunnlaget eller verdien skriver seg fra innføring av de nye selskapsskattereglene, skal ikke tas med ved beregningen etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd.

(11) Utsatt skattefordel tilknyttet et underskudd som oppstod mer enn fem regnskapsår forut for den datoen nye selskapsskatteregler trådte i kraft, når nye selskapsskatteregler er vedtatt etter 30. november 2021 i en jurisdiksjon som tidligere ikke har hatt

selskapsskattesystem, skal ikke medtas ved beregningen etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd.

(12) Ved beregning av effektiv skattesats etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd kan det likevel medtas inntil 20 prosent av regnskapsført utsatt skattefordel oppstått etter åttende til tiende ledd, redusert etter ellefte ledd, beregnet til en skattesats på 15 prosent eller skattesatsen i jurisdiksjonen hvis den er lavere. Beløpet som kan reverseres etter første punktum, begrenser seg til det beløpet som hadde vært mulig å få reversert etter den aktuelle lovgivning, valg, beslutning, regnskapsprinsipp eller vilkår for myndighetsarrangement som gjaldt per 18. november 2024 i den aktuelle jurisdiksjonen og den:

a. utsatte skattekostnaden for regnskapsåret som begynner i perioden mellom 1. januar 2024 og 31. desember 2025, og som avsluttes senest den 30. juni 2027, når de utsatte skattekostnadene skyldes reversering av utsatte skattefordeler som omfattet av åttende og niende ledd.

b. utsatte skattekostnaden for regnskapsåret som begynner i perioden mellom 1. januar 2025 og 31. desember 2026, og som avsluttes senest 30. juni 2028, når de utsatte skattekostnadene skyldes reversering av utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser omfattet av tiende ledd.

(13) Utsatte skattefordeler som er oppstått på grunnlag av et myndighetsarrangement eller lignende ordning omfattet av åttende til tiende ledd, eller endringer av slike gjennomført etter 18. november 2024, skal ikke tas med etter tolvte ledd.

(14) Med «overført mellom konsernenheter eller innenfor en enhet» i suppleringskatteloven § 4-3 fjerde ledd menes overføringer både innenfor en jurisdiksjon og på tvers av jurisdiksjoner. Når eiendeler overføres innenfor en enhet, anses enheten både som overdragende og overtakende enhet. Med «eiendel som er overført» menes blant annet salg av eiendel, og andre overføringer av eiendeler som behandles som et salg

regnskapsmessig, eller som gir opphav til inntekter eller kostnader knyttet til den underliggende eiendelen.

(15) Med «overgangsåret» menes i suppleringskatteloven § 4-3 *fjerde* ledd det første året den overdragende konsernenhetens underbeskattede inntekt skattlegges etter en kvalifisert regel om skatteinkludering, skattefordeling eller nasjonal suppleringskatt. Dette gjelder uavhengig av når andre konsernenheter i jurisdiksjonen er omfattet av reglene om suppleringskatt.

(16) I grunnlaget for beregning av utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse etter § 4-3 *fjerde* ledd inngår påkostninger, avskrivninger og andre justeringer etter overføringen, frem til overgangsåret. Påkostninger, avskrivninger og andre justeringer som nevnt i forrige punktum, skal beregnes basert på bokført verdi på overføringstidspunktet. Eventuelle påkostninger, avskrivninger eller andre justeringer basert på overtakende enhets regnskapsføring til virkelig verdi eller lignende, inngår ikke. *Utsatt skattefordel etablert etter dette leddet skal ikke redusere justert skatt hos den overtakende konsernenheten.* Utsatte skattefordeler eller utsatte skatteforpliktelser som oppstår som følge av overføringer, skal ignoreres for suppleringskatteformål med unntak av tilfellet beskrevet i *syttende* ledd. *Gevinst eller tap ved et etterfølgende salg beregnes på bakgrunn av den verdi som beregnes for suppleringskatteformål for eiendelen etter suppleringskatteloven § 4-3 fjerde ledd.*

(17) Overtakende enhet kan hensynta utsatt skattefordel i den grad overdragende enhet eller konsernet betalte skatt av overføringen og så langt utsatt skattefordel etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd er reversert eller ikke *etablert*, fordi gevinsten er skattlagt hos overdragende enhet eller konsernet. *En slik utsatt skattefordel skal ikke overstige 15 prosent av forskjellen mellom skattegrunnlaget og verdien fastsatt i samsvar med suppleringskatteloven § 4-3 fjerde ledd.* Utsatt skattefordel etter dette leddet skal ikke redusere justert skatt hos en konsernenhet. Utsatt skattefordel skal justeres årlig, proporsjonalt med reduksjonen i bokført verdi av eiendelen. *En utsatt*

skattefordel etter dette leddet kan hensyntas etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd uavhengig av om en utsatt skattefordel kunne blitt etablert etter den overtakende konsernenhetens relevante regnskapsspråk. Beregningen av den utsatte skattefordelen som oppstår etter forrige punktum, skal gjøres i samsvar med overtakende enhets regnskapsspråk. Overtakende enhet kan likevel ikke hensynta en utsatt skattefordel som er omfattet av åttende til tiende ledd.

(18) Har en overtakende konsernenhet bokført en eiendel som er anskaffet ved en transaksjon som er omfattet av suppleringskatteloven § 4-3 fjerde ledd, til virkelig verdi i sitt regnskap, kan den bruke den bokførte verdien for suppleringskatteformål i alle etterfølgende år, hvis den ellers hadde hatt rett til å hensynta en utsatt skattefordel som tilsvarer 15 prosent av forskjellen mellom skattegrunnlaget og verdien fastsatt i samsvar med suppleringskatteloven § 4-3 fjerde ledd. *I slike tilfeller skal det ikke oppstå noen utsatt skattefordel eller utsatt skatteforpliktelse som følge av overføringen etter suppleringskatteloven § 4-3 fjerde ledd.*

§ 4-3-2 skal lyde:

Dersom konsernenhetene i en jurisdiksjon må beregne kvalifisert nasjonal suppleringskatt før konsernet må beregne suppleringskatt etter en *kvalifisert regel om skatteinkludering eller skattefordeling*, skal året konsernet må beregne sistnevnte behandles som et nytt *overgangsår* etter suppleringskatteloven § 4-3. Ved dette *nye overgangsåret* skal skatteposisjoner behandles slik:

- a. overskytende negativ skattekostnad etter suppleringskatteloven § 4-1 femte ledd eller § 5-1 andre ledd bokstav a, skal elimineres ved inngangen til det nye *overgangsåret*.
- b. suppleringskatteloven § 4-2 syvende ledd skal ikke gjelde for utsatt skatt som ble medregnet ved beregning av den effektive skattesatsen under den nasjonale suppleringskatten og som ikke er tilbakeført innen starten på det nye *overgangsåret*, men skal deretter gjelde for utsatt skatt som regnskapsføres i og etter det nye *overgangsåret*.

- c. utsatt skattefordel etter suppleringskatteloven § 4-4 som *oppstod i et år forut for overgangsåret*, skal *elimineres*. *Rapporterende konsernenhet* kan gjøre et nytt valg etter bestemmelsen for det nye *overgangsåret*.
- d. utsatt skatt og utsatte skattefordeler som har oppstått tidligere etter suppleringskatteloven § 4-3 første ledd, skal *elimineres*, og bestemmelsen skal anvendes på nytt.
- e. suppleringskatteloven § 4-3 *tredje* ledd skal gjelde for transaksjoner som er gjennomført etter 30. november 2021, men før det nye *overgangsåret*. Dersom det har vært betalbar nasjonal suppleringskatt på grunn av bestemmelsen i suppleringskatteloven § 4-1 femte ledd basert på en utsatt skattefordel knyttet til et skattemessig tap, skal den utsatte skattefordelen ikke behandles som tilknyttet poster som er holdt utenfor ved beregningen av justert resultat etter suppleringskattelovens kapittel 3.

§ 5-7-10 tredje ledd skal lyde:

(3) Første ledd gjelder ikke dersom den aktuelle jurisdiksjonen ikke pålegger nasjonal suppleringskatt på enten

- a. investeringsenheter som omfattes av modellreglene artiklene 7.4, 7.5 og 7.6,
- b. enheter med deltakerfastsetting som er opprettet i jurisdiksjonen,
- c. *verdipapiriseringsenhet, forutsatt at dennes nasjonale suppleringskatt ikke er ilagt en annen konsernenhet i jurisdiksjonen, eller*
- d. *flernasjonale konsern i de første fem årene av det flernasjonale konsernets internasjonale aktivitet etter modellreglene artikkel 9.3, og denne artikkelen anvendes uten begrensning.*

§ 5-7-10 nytt femte ledd skal lyde:

(5) Første ledd gjelder ikke dersom offentlig myndighet i den aktuelle jurisdiksjon har lagt til rette for myndighetsarrangement eller lignende ordninger som omfattet av § 4-3-1 åttende til tiende ledd, og den aktuelle jurisdiksjonen etter nasjonale regler ikke ekskluderer slike utsatte skattefordeler eller skatteforpliktelser fra beregning av effektiv skattesats etter

suppleringskatteloven § 4-3 første ledd eller fra beregningen av forenklede omfattede skatter under regler om midlertidig Safe Harbour knyttet til land-for-land-rapportering.

Nåværende femte ledd blir nytt sjette ledd.

§ 5-7-30 tredje ledd bokstav a skal lyde:

a. forenklede omfattede skatter: skattekostnaden i konsernets kvalifiserte regnskap etter eliminering av skatter som ikke er omfattede *skatter, usikre* skatteposisjoner og *utsatte skattekostnader som skyldes reversering av utsatte skattefordeler og skatteforpliktelser omfattet av § 4-3-1 åttende til tiende ledd*, i konsernets kvalifiserte regnskap. *Dette gjelder ikke for utsatte skattekostnader som skyldes reversering av utsatte skattefordeler som er omfattet av § 4-3-1 tolvte ledd.*

§ 7-2-1 bokstav c skal lyde:

c. samvirkeforetak: en enhet som kollektivt markedsfører eller anskaffer varer eller tjenester på vegne *av* dets medlemmer, og som er underlagt et skattesystem i jurisdiksjonen hvor det er lokalisert som sikrer skattemessig nøytralitet for varer eller tjenester som selges eller anskaffes av medlemmene gjennom samvirkeforetaket.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2023.