



Handelshøyskolen BI

GRA 19703 Master Thesis

Final Thesis Master of Science ~~W~~ 100%

Predefinert informasjon

Startdato:	08-01-2024 09:00 CET
Sluttdato:	01-07-2024 12:00 CEST
Eksamensform:	T
Termin:	202410
Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Flowkode:	202410 11436 IN00 W T
External assessor:	External assessor 1
Internal assessor:	Internal assessor 1

Deltaker

Navn: Elisabeth Dagny Ottho og Jenny Marie Midtbust

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Beskatning av multinasjonale og nasjonale konsern i Norge
Navn på veileder *:	Yvette Lind

Inneholder besvarelsen Nei
konfidensielt
materiale?:

Kan besvarelsen Ja
offentliggjøres?:

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)

Gruppenummer: 61

Andre medlemmer i gruppen:

Masteroppgave

Beskatning av multinasjonale og nasjonale konsern i
Norge

*«Hvilke utfordringer medfører implementering og etterlevelse av
Suppleringskatteloven?»*

Masterstudie:

Forretningsjus og økonomi

Veileder:

Yvette Lind

Innleveringsdato:

01.07.2024

Studiested:

Handelshøyskolen BI, Oslo

Forord

Denne masteroppgaven er skrevet som en avsluttende del av vår mastergrad i Forretningsjus og Økonomi ved Handelshøyskolen BI.

Oppgaven er skrevet innenfor temaet Skatterett. Gjennom masterstudiet har vi fått innblikk i både det økonomiske og juridiske aspektet i skatteretten. Vi har begge tatt interesse for dette temaet grunnet flinke og engasjerte forelesere på området. Tolkning av Suppleringskatteloven krever både juridisk og økonomisk kompetanse, og vi får dermed utnyttet store deler av kunnskapen vi har tilegnet oss gjennom masterstudiet.

Vi synes det har vært spennende å følge prosessen og diskusjonene rundt den norske implementeringen av OECD-regelverket. Da vi i høst startet med arbeidet på denne oppgaven var ikke Suppleringskatteloven publisert enda og det var stor usikkerhet rundt når forskriften til denne loven skulle komme. Loven ble ikke kunngjort før 12. Januar 2024, og forskriften 3. April 2024. Gjennom arbeidet med denne masteravhandlingen har vi dermed måttet tilpasse oppgaven til publiseringen av blant annet forskriften til loven og ny juridisk litteratur.

Vi vil rette en spesiell takk til vår veileder Yvette Lind, som har motivert og inspirert oss gjennom denne krevende prosessen. Yvette har vært en god diskusjonspartner og kommet med gode faglige bemerkninger, som har styrket oppgaven vår. Vi vil også rette en stor takk til Eivind Furuseth som underviser blant annet i skatterett på Handelshøyskolen BI, og som fikk oss interessert i faget.

En siste takk vil vi rette til venner og familie som har hjulpet til med korrekturlesing og motivasjon i oppgaveskrivingen.

Handelshøyskolen BI, Oslo, 1. Juli 2024

Oppsummering

Denne masteroppgaven tar for seg beskatning av nasjonale og multinasjonale konsern i Norge. Bakgrunnen for avhandlingen er det nye internasjonale rammeverket, pilar 2, og er utarbeidet av OECD. Norges implementering av pilar 2 skjer gjennom Suppleringskatteloven. Prosjektet ble satt igangsatt grunnet økende globalisering og digitalisering, som har ført til transaksjoner og tilstedeværelse på tvers av landegrensene. Dette har gjort det enklere for selskaper å minimere skatteforpliktelsene, ved at de blant annet utnytter forskjeller i nasjonale skattesystemer. For å sikre at multinasjonale selskaper betaler en rettferdig andel skatt, ble pilar 2 BEPS-prosjektet igangsatt. Selv om dette internasjonale regelverket er et revolusjonerende internasjonalt samarbeid, har regelverket flere smutthull og har gjennom utarbeidelsen blitt utvannet.

I analysen tar vi for oss utfordringene ved implementering og etterlevelsen av Suppleringskatteloven. I høringsnotatet til Suppleringskatteloven ble harmoniseringen mellom NOKUS-reglene og pilar 2 problematisert, blant annet på grunn av lovenes ulike definisjoner. Videre i analysen tar vi for oss kompleksiteten til regelverket. Suppleringskatteloven skiller seg fra Skatteloven ved at den er basert på regnskapsmessige standarder og krever derfor økonomisk forståelse ved tolkning. Kostnadene knyttet til implementering og etterlevelse av regelverket er høye, og netto skatteprovenyet vil dermed være tilnærmet null. Minimumsskatten i pilar 2 har også blitt utvannet gjennom forhandlingene, både ved fastsettelse av en lavere skattesats enn først avtalt, samt en økende mengde smutthull og at flere kostnader er fradragsberettiget. Et resultat av dette er et lavere skatteproveny.

Til tross for regelverkets mange svakheter, er det en start på et viktig internasjonalt samarbeid mot overskuddflytting og uthuling av skattegrunnlaget. Vi tror at på lang

sikt vil skatteprovenyet overstige kostandene, og at prosjektet åpner opp for ytterligere internasjonalt økonomisk samarbeid.

Innholdsfortegnelse

Forord	2
Oppsummering	3
Kapittel 1 - Innledning	7
1.1 Problemstilling	7
1.2 Bakgrunn og problemstillingens aktualitet	7
1.3 Metode for oppgaven	11
1.4 Avgrensning	14
Kapittel 2 - Den norske internretten	16
2.1 Begrepet «hjemmehørende»	16
2.2 Dobbelbetskatning – Hvordan skal skatteinntektene fordeles?	17
2.3 Skatteavtaler - fast driftssted og internprising	18
2.4 Kildeskatt på Royalty – Et eksempel på nasjonal regulering	20
2.5 Oppsummering kapittel 2	22
Kapittel 3 - NOKUS og CFC	23
3.1 CFC reglene	23
3.2 ATAD – Et eksempel på felles CFC regler	24
3.3 Bakgrunnen for NOKUS	28
3.4 NOKUS reglene forklart	28
3.5 Skillet mellom passiv og aktiv inntekt i NOKUS	30
3.6 Oppsummering kapittel 3	32
Kapittel 4 – Pilar 2 og Suppleringskatteloven	34
Del I - Pilar 2	34
4.1 Bakgrunn for OECD-prosjektet	34
4.2 Pilarene - Introduksjon	35
4.3 Income Inclusion Rule	36
4.4 Undertaxed Payments rule	37
4.5 Safe Harbor	39
4.6 Norge og EU i forhold til OECD	40

<i>Del II - Suppleringskatteloven</i>	42
<i>4.7 Introduksjon til Suppleringskatteloven</i>	42
<i>4.8 Høringsnotatet</i>	42
<i>4.9 Lovforslaget - Proposisjon til Stortinget</i>	43
<i>4.10 Implementering av Suppleringskatteloven</i>	44
<i>4.11 Oppsummering kapittel 4</i>	44
Kapittel 5 – Analyse og sammenligning	45
<i>5.1 Kritikk av Suppleringskatteloven; foreslåtte endringer av NOKUS-reglene</i>	45
<i>5.2 Harmonisering av skatt og regnskap</i>	47
<i>5.3 Harmonisering med annen norsk lovgivning</i>	49
<i>5.4 Kompleksiteten til regelverket</i>	51
<i>5.5 Utvanning av pilar 2</i>	52
<i>5.6 Er skattesatsen på 15% for høy?</i>	56
<i>5.7 Forskjellen mellom NOKUS og Suppleringskatteloven</i>	57
<i>5.8 Har vi for mange regler som regulerer det samme?</i>	60
<i>5.9 Oppsummering av kapittel 5</i>	61
Kapittel - 6 Konklusjon	62
<i>6.1 Veien videre</i>	64
Bibliografi	65
Juridisk Bibliografi	71

Kapittel 1 - Innledning

1.1 Problemstilling

Problemstillingen for denne masteroppgaven er som følger:

«Hvilke utfordringer medfører implementering og etterlevelse av Suppleringskatteloven?»

1.2 Bakgrunn og problemstillingens aktualitet

Skatt er betalinger fra det private til det offentlige. Ved å betale skatt får ikke skatteyteren en direkte motytelse, men det offentlige bruker skattepengene til å finansiere felles goder. Disse godene kan for eksempel være skoler eller veier.¹ Det er ikke bare privatpersoner som må yte skatt til det offentlige. Dersom selskaper må svare skatt til Norge, er det overskuddet i selskapet som skal skattlegges. I 2024 er denne satsen på 22% av overskuddet til selskapet. Dette fremgår av Stortingets årlige skattevedtak §3-3 første ledd, jf. Sktl. §15-1. Dersom et selskap har et høyt overskudd, må selskapet betale mer i skatt enn om overskuddet hadde vært lavere. Denne skatten kalles selskapsskatt.²

Mange selskaper ønsker å beholde så mye som mulig av overskuddet i selskapet, istedenfor at midlene skal brukes til å betale skatt. Grunnen til dette kan for eksempel være å sikre verdiskapning og avkastning til aksjonærene. Derfor forsøker flere selskaper å flytte deler eller hele overskuddet i selskapet, som er plassert i et høyskatteland, til en annen konsernenhet lokalisert i et lavskatteland eller et

¹ (Skar, 2024)

² (NHO, 2024)

skatteparadis.^{3 4} Dette kalles overskuddsflytting. Det er flere måter et selskap kan flytte overskuddet til andre selskaper i samme konsern.⁵ Det kan for eksempel skje gjennom konserninterne transaksjoner, kunstig høye vederlag for bruk av immaterielle eiendeler (royalties), eller annen skatteplanlegging.⁶

Norge og andre land forsøker å forhindre denne kapitalflukten blant annet gjennom nasjonal lovgivning. Det vil si at landet selv utformer egne regler for å sikre skatteinntektene til landet. Et eksempel på slik lovgivning er kildeskatt på royalty, noe Norge innførte i 2021.⁷ Et annet eksempel er det internasjonale armlengdeprinsippet. Vi kommer tilbake til både royalty og armlengdeprinsippet senere i avhandlingen.

Overskuddsflytting er ikke noe nytt, og skjer blant annet ved at selskaper utnytter at land har ulik skattelovgivning. På den måten svarer selskapet minimalt med selskapsskatt. Finanskrisen i 2008/2009 førte til mangel på kapital som truet blant annet velferdssystemene, og det var derfor viktig at land sikret egne skatteinntekter. Det var etter finanskrisen prosjektet om et internasjonalt skatteregelverk ble satt i gang.⁸

The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) og G20-landene gjennomførte i 2013 til 2015 Base Erosion and Profit Shifting prosjektet (BEPS-prosjektet). Gjennom dette prosjektet ble det enighet om en rekke tiltak som skulle motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnet.⁹

I 2021 ble nær 140 land, på tvers av G20 og OECD, enige om en global minimumsskatt på 15% av overskuddet til multinasjonale selskaper. Dette regelverket blir omtalt som

³ Lavskattland defineres i Sktl. §10-63 som et land der selskapsskatten er mindre enn 2/3 av den norske skatten.

⁴ (Schjeldrup, 2022) Store Norske Leksikon definerer et skatteparadis som en stat eller geografisk område med selvråderett i skattepolitikken som tilbyr utenlandske bedrifter nullskatt vilkår uten innsyn fra omverdenen.

⁵ I norsk skattelovgivning er det aksjeloven §1-3 og allmennaksjeloven §1-3 som definerer et konsern. Her er et konsern definert som en sammenslutning av et morselskap sammen med et eller flere datterselskaper.

⁶ (Skaar & Kristensen, 2023, s. 499)

⁷ (Skevik, Bystrom, & Weiby, 2023)

⁸ (Lunde, 2021)

⁹ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 5)

The Global Anti-Base Erosion Rules (GloBE-reglene) og er delt inn i to pilarer. Pilar 1 handler om fordeling av selskapets overskudd og pilar 2 omfatter minimumsbeskatning. Det er første gang i moderne historie at det har blitt enighet om en internasjonal skatteavtale, som regulerer en minimumssats for beskatning av selskapsoverskudd.¹⁰

Målet med dette internasjonale skatteregelveverket er å minske insentivene for selskaper til å plassere overskuddet i lavskatteland eller skatteparadiser, ved at de i prinsippet uansett vil bli skattlagt med 15% selskapsskatt. Det er store summer av selskapsoverskudd som hvert år blir flyttet til lavskatteland eller skatteparadiser, men det er uenigheter i litteraturen rundt hvor store summer som faktisk blir flyttet. OECD BEPS-prosjektet mener at skatteinntekter på mellom \$100 milliarder til \$240 milliarder går tapt hvert år, på grunn av overskuddsflytting. Andre forskere mener at dette er et for lavt estimat.¹¹

EU Tax Observatory mener at i 2022 ble verdier på omtrent \$1 billion flyttet til lavskattland.¹² Det er amerikanske multinasjonale selskaper som står for rundt 40% av overskuddsflyttingen og det er Europa som blir mest berørt av denne overskuddsflyttingen, i form av tapte skatteinntekter.¹³ Tall fra SSB viser at norske konsern som har tilhørighet til skatteparadiser, har økt med 78% siden 2014.¹⁴ Dette fører til en forvitring av skattegrunnlaget og at verdifullt skatteproveny går tapt hvert år. Selv om det er uenighet rundt eksakt hvor store summer som blir flyttet til lavskatteland, er det enighet om at det dreier seg om store summer.

Hensikten med reglene er å bidra til en mer bærekraftig skattekonkurransen mellom land og minske insentivene for et selskap til å flytte overskuddet til et lavskatteland.¹⁵ Det

¹⁰ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 6)

¹¹ (EU tax observatory , 2024, s. 5)

¹² (EU tax observatory , 2024, s. 39 og 40)

¹³ (EU tax observatory , 2024, s. 8)

¹⁴ (Kalajdzic, Sættem, & Fermariello, 2023)

¹⁵ (Wheeler, 2018, s. 3)

er en pågående utfordring når det kommer til skattekonkurransen grunnet globalisering og internasjonalisering. Derfor har det lenge vært behov for internasjonal regulering.¹⁶

For å sikre verdiskapingen i industrien er det viktig med forutsigbare skatteregler.¹⁷ Stabile og transparente skatteforhold legger grunnlaget for et trygt investeringsklima, som igjen gir bedrifter muligheten til å planlegge og vokse på lang sikt. Når næringslivet har tillit til at skattereglene forblir forutsigbare over tid, blir det lettere å ta risiko og utforske nye innovative løsninger. Dette skaper en syklus av positiv utvikling, hvor bedrifter kan fokusere på innovasjon, bærekraftig vekst og å skape arbeidsplasser.

Den globale minimumsskatten på 15% vil minske selskapers insentiver til å flytte selskapsoverskuddet til lavskatteland, der de har lite eller ingen produksjon. Store multinasjonale selskaper har i flere tiår flyttet selskapsoverskuddet sitt til skatteparadis som Irland, Nederland og Luxemburg, der selskapsskatten har vært tilnærmet lik null.¹⁸ De multinasjonale selskapene har sjeldent noe produksjon på disse stedene. Poenget med å flytte overskuddet dit er for å unngå selskapsskatten. Den globale minimumsskatten setter en minimumsgrense for hvor lav selskapsskatten kan være, og derfor vil ikke store multinasjonale selskaper spare like mye på å flytte overskuddet til et skatteparadis.

Det er, som nevnt, flere måter et selskap kan flytte overskuddet sitt, for å unngå skatt. Land kan ha vanskeligheter med å bekjempe overskuddsflytting alene. Derfor har flere land gått sammen, gjennom BEPS-prosjektet, for å sammen forsøke å bekjempe overskuddsflytting og skatteunndragelse. Videre i denne oppgaven vil vi drøfte de nåværende norske reglene opp mot de nye internasjonale reglene, samt belyse flere av konsekvensene ved implementering og etterlevelse av regelverket.

¹⁶ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 6)

¹⁷ (NOU 2022, 2022, s. 87)

¹⁸ (Schjelderup, 2020)

1.3 Metode for oppgaven

For å svare på problemstillingen, følger oppgaven vår norsk juridisk metode. Vi benytter rettskilder som lover, forarbeider og juridisk litteratur. Vi benytter rettspraksis fra Høyesterett og EU-domstolen ved tolkning av visse bestemmelser i Skatteloven. Vi vil også gå inn i både norsk internrett, internasjonal rett, og forholdet mellom disse to. Oppgaven baseres i stor grad på redegjørelse av gjeldende rett opp mot den nye Suppleringskatteloven. I oppgaven vil vi se på det vi mener vil være fremtidige problemstillinger knyttet til Suppleringskatteloven. Deler av analysen vår, vil være basert på våre egne meninger og tanker.

Norsk internrett

Oppgaven baserer seg på temaer innenfor norsk skatterett, derfor vil Lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern LOV-2024-01-12-1 (Suppleringskatteloven) og den norske Lov av 26.mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekter (Skatteloven) være sentrale rettskilder for de norske reglene.

Videre vil også andre sentrale rettskilder som lovforslag, høringsnotater, forskrifter og Norges offentlige utredninger bli brukt. I norsk juridisk metode foreligger det et hierarki mellom rettskildene i forhold til hvilke som er mest tungtveiende. Suppleringskatteloven og Skatteloven vil være de mest tungtveiende rettskildene. Etter dette kommer forarbeidene, som er viktig for tolkning av lovteksten. Dette spesielt i denne situasjonen der forskriften ble publisert allerede da oppgaveskrivingen var i gang.¹⁹

Suppleringskatteloven er en norsk lov, som er basert på reglene i OECD BEPS pilar 2 prosjektet. Norge er medlem av OECD og har implementert regelverket i norsk rett.

¹⁹ (Blandhol, Tøssebro, & Skotheim, 2015)

Ved tolkning av ordlyden til bestemmelsene i Suppleringskatteloven, er forskriften en tungtveiende rettskildefaktor. Da loven tråde i kraft var ikke forskriften publisert, det var da kommentarutgaven til pilar 2 som var en tungtveiende rettskilde. Et av forarbeidene til Suppleringskatteloven er lovforslaget Prop. 29 LS (2023-2024). Her står det skrevet at pilar 2 er og vil være en utfyllende rettskilde ved tolkning av Suppleringskatteloven.²⁰ Departementet uttrykker at de ønsker en kontinuerlig harmonisering mellom reglene i pilar 2 og Suppleringskatteloven. Det vil si at dersom reglene i pilar 2 endres, vil det med stor sannsynlighet føre til endringer i Suppleringskatteloven.

Den 3. April 2024 ble forskriften til Suppleringskatteloven publisert, jf. Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av Suppleringskatteloven av 12. januar 2024 nr. 1. Forskriften er viktig ved tolkning av lovteksten. Da Suppleringskatteloven er basert på en internasjonal avtale, er det svært viktig at loven blir tolket likt i alle land hvor den er implementert. På bakgrunn av dette er forskriften en tungtveiende rettskilde. Forskriften ble offentliggjort mot slutten av oppgaveskrivingen, men akkurat i tide til at den er tatt høyde for i denne avhandlingen. Det er ikke noe rettspraksis på område, hverken nasjonalt eller internasjonalt. Dette taler for at forskriften er en tungtveiende rettskilde. Rettspraksis hjelper til med forståelsen av lovens paragrafer, og mangel på dette kan gjøre det vanskeligere å tolke loven.

Ved tolkning av ordlyden til bestemmelsene i Skatteloven har vi brukt forarbeidene og forskriften til loven. Forarbeidet vi har benyttet er Ot.prp. nr.16 pkt. 6.6 (1991-1992) og forskriften vi har benyttet er Forskrift fastsatt av skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring av Skatteloven (FSSD). Dersom vi ikke har funnet klarhet i forarbeidene eller forskriften, har vi sett til relevant rettspraksis. Rettspraksisen vi har benyttet oss av i denne avhandlingen er en dom fra Høyesterett og en fra EU-domstolen.

²⁰ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 12)

Vi har brukt rettspraksis for å tolke Skattelovens §§ 10-63 og 10-64. Høyesterettsdommen vi har benyttet er HR-2016-586-A (Den norske amerikalinje dommen) og EU-dommen C-196/04 (Cadbury Sweppes dommen). Den norske Amerikalinje dommen ble brukt til å fastsette hvilke inntekter som skulle tas med i lavskattelandvurderingen. Cadbury Sweppes dommen er relevant for vår avhandling, da avgjørelsen førte til en endring i Skatteloven §10-64 b. Endringen gikk ut på en begrensning i NOKUS beskatning for selskaper som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land.

Internasjonal rett

Den norske Suppleringskatteloven er basert på OECD sitt modellregelverk. Derfor vil regelverket Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar two) være en sentral kilde for oppgaven, samt modellregelverket sin kommentarutgave. Før den norske forskriften til Suppleringskatteloven ble publisert, var det kommentarutgaven fra OECD som ble brukt til å tolke Suppleringskatteloven. Da regelverket fra OECD nylig har tredd i kraft, er det på dette området heller ikke noe rettspraksis å se til.

Videre vil vi også kommentere andre mønsteravtaler fra OECD, som mønsteravtalen til skatteavtaler. Norge sine skatteavtaler med andre jurisdiksjoner baserer seg på denne mønsteravtalen.²¹ Vi har brukt mønsteravtalen som et eksempel på hvordan land forsøker å unngå både dobbelt beskatning og dobbelt null beskatning.

OECD er basert på et mellomstatlig samarbeid og organisasjonen jobber for å fremme bærekraftig økonomisk vekst. OECD skiller seg fra EU ved at de ikke har en overnasjonal myndighet.²²

²¹ (Beck & Fantoft-Seielstad, 2022)

²² (Den faste delegasjonen til OECD og UNESCO i Paris, 2024)

Et viktig poeng er at Suppleringskatteloven er basert på et internasjonalt rammeverk. Dette reiser spørsmålet om høyesterettspraksis fra andre land kan benyttes ved tolkning av Suppleringskatteloven, da OECD ikke har en egen domstol. Videre kan det problematiseres hvordan man skal løse problemet med at domstolsavgjørelser fra et land kan være ulik fra domstolsavgjørelser fra et annet land. Hvis domstolen i et land forholder seg mindre strengt til regelverket i forhold til andre land, kan selskaper utnytte dette for å omgå regelverket. For EU-landene som har implementert EU-direktivet, vil ikke dette være et problem, da de kan prøve sakene sine for EU-domstolen. Dette gjør at EU-land sin implementering av pilar 2 lettere harmoniserer.

Vi har brukt overnevnte rettskilder til å forstå gjeldende rett opp mot den nye Suppleringskatteloven og forholdet mellom Suppleringskatteloven og internasjonal rett. Dette er så brukt til å forstå hva slags konsekvenser implementeringen og etterlevelsen av Suppleringskatteloven medfører eller på sikt kan medføre.

1.4 Avgrensning

Denne avhandlingen vil verken gå grundig eller teknisk inn i tolkning av artiklene i OECD pilar 2 eller paragrafene i Suppleringskatteloven. Dette grunnet mangel på rettspraksis og kompleksiteten av lovverket. Derfor har vi heller valgt å fokusere på å gi leser en generell innføring i bakgrunnen til regelverket og hovedbestemmelsene i regelverket. På den måten vil leser forstå problemene vi presenterer i kapittel 5 i denne avhandlingen. Avhandlingen bygger også på våre egne meninger og tanker, dette fordi reglene er såpass nye og det er lite litteratur på område. Våre meninger og tanker kan derfor i senere tid vise seg å være ugyldige eller feil, grunnet at regelverket er såpass nytt og dynamisk.

Pilar 1 vil ikke bli gjennomgått i denne oppgaven. Grunnen til dette er at Pilar 1 ikke er vedtatt og fortsatt er i utviklingsfasen. Finansdepartementet presiserer i

lovforslaget til Suppleringskatteloven at de vil komme tilbake til tidsplan for innføring av pilar 1.²³ Suppleringskatteloven baserer seg på pilar 2, og derfor tar vi kun utgangspunkt i denne pilaren.

Inntekt fra internasjonal skipsfart er unntatt i beregningen for konsernets justerte resultat jf. Suppleringskatteloven §3-3. Dette i seg selv er en interessant problemstilling da skipsfart er en stor industri både i Norge og internasjonalt.²⁴ Vi vil ikke gå noe videre inn på dette i avhandlingen.

²³ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 6)

²⁴ (Nærings- og fiskeridepartementet, 2021)

Kapittel 2 - Den norske internretten

Formålet med skatt er å omfordele formue og inntekter i samfunnet.²⁵ Skatteretten kan påvirke ulike aktørers insentiver til en spesiell adferd, hvorvidt dette innebærer en grønn omstilling eller verdiskapning på spesielle områder i samfunnet. Skatterett skal altså være en fordelingspolitikk som tar hensyn til samfunnsøkonomiske og politiske aspekter. I dette kapitlet vil vi gå inn på noen av skattefordelingsprinsippene i den norske internretten.

2.1 Begrepet «hjemmehørende»

I 2022 ble det innbetalt 654 milliarder norske kroner i skatt fra norske skattytere.²⁶ Hvorvidt et selskap må svare skatt til den norske stat reguleres hovedsakelig av Skatteloven. Etter Skatteloven §2-2 må selskaper som er “hjemmehørende” i riket svare skatt til Norge. Frem til 2019 var ikke begrepet hjemmehørende definert i loven, men ble tolket gjennom andre rettskilder. Gjennom lovvedtak 25 2018-2019 ble Skatteloven endret. Der ble det introdusert to alternative vilkår til begrepet hjemmehørende; at et hjemmehørende selskap må være enten stiftet i henhold til norsk selskapsrett (stiftelsesvilkåret), eller at den reelle ledelsen til selskapet må befinne seg i Norge (ledelsesvilkåret).²⁷

Stiftelsesvilkåret oppstiller et krav til at dersom et selskap skal være hjemmehørende i Norge, må selskapet være stiftet i Norge. Forarbeidene presiserer at man ønsker å unngå at selskaper gjør seg selv skattemessig bostedsløse, fordi dette fører til at selskapet ikke svarer skatt til noen land.²⁸ Vilkåret gjør at selskaper som er stiftet i Norge, ikke kan anses som bostedsløse, men hjemmehørende i Norge.

²⁵ (Norges offentlige utredninger 2022:20, 2022, s. 11)

²⁶ (Abrahamsen, 2023)

²⁷ (Lovdata, 2018-2019)

²⁸ (Regjeringen, Lovdata, 2019)

Ledelsesvilkåret bestemmer at selskapets styre og daglig leder sine oppgaver, må utføres i Norge, og tar i betraktning hvordan selskapet er organisert.²⁹ Dette legger til grunn at et utenlandsk selskap som har sin reelle ledelse i Norge skal anses som hjemmehørende og dermed svare skatt til Norge. For å fastsette hvorvidt ledelsen befinner seg i Norge må det gjøres en helhetsvurdering av blant annet om ledelsen er bosatt i riket, hvor møter finner sted og hvor møtene forberedes. Det gjøres altså en helhetsvurdering av hvor hovedaktivitetene til styret finner sted.³⁰

Stiftelsesvilkåret og ledelsesvilkåret tar ikke hensyn til hvor inntekten er opptjent. Etter disse vilkårene vil derfor en inntekt opptjent i Norge av et utenlandsk selskap ikke beskattes i Norge. I videre delkapitler tar vi for oss fordelingsreglene som oppstår når verdier skapes på tvers av landegrenser.

2.2 Dobbelbeskatning – Hvordan skal skatteinntektene fordeles?

Den økende globaliseringen fører til at verdier skapes over landegrenser og krever derfor prinsipper for fastsetting av skatt og hvordan disse verdiene skal fordeles mellom land. I Norge skal internasjonale selskaper beskattes etter globalinntektsprinsippet og kildeprinsippet. Globalinntektsprinsippet tilsier at selskaper som er hjemmehørende i Norge svarer skatt til Norge, uavhengig av hvor i verden inntekten er opptjent.³¹ Dersom et selskap ikke er hjemmehørende i Norge, men formuen befinner seg i Norge eller inntekten er opptjent her, skal selskapet svare skatt til Norge etter kildeprinsippet.³² Det samme gjelder for utenlandske selskaper; inntekt som tjenes opp i utlandet skattes etter reglene for det landet inntekten er tjent opp, ikke det landet der skatteyteren er hjemmehørende. Både globalinntektsprinsippet og kildeprinsippet er en del av norsk internrett og hjemles i Sktl. §2-2 og §2-3.

²⁹ (Zimmer, 2017, s. 139 og 140)

³⁰ (Skaar & Kristensen, 2023, ss. 500,501,502)

³¹ (Skaar & Kristensen, 2023, s. 497)

³² (Skaar & Kristensen, 2023, s. 499)

Dobbeltbeskatning kan oppstå dersom et land benytter seg av globalinntektsprinsippet og et annet land benytter seg av kildeprinsippet. Etter kildeprinsippet kan et selskap være pliktig til å svare skatt av inntekten sin til et land, men også være skattepliktig til et annet land etter globalinntektsprinsippet. I denne situasjonen er det fare for at selskapet blir beskattet to ganger på samme inntekt, altså en dobbeltbeskatning. Det er en felles internasjonal forståelse at man ønsker å unngå dobbeltbeskatning og tilrettelegge for riktig og rettferdig handel av varer og tjenester mellom land. Dette er grunnen til at mange land oppretter skatteavtaler.³³

For å unngå dobbeltbeskatning er det flere metoder som kan benyttes i norsk rett. Eksempler på dette er unntaksmetoden, kreditmetoden og den mer preventive metoden, nemlig skatteavtaler.³⁴ Kreditmetoden gir fradragsrett for skatten som er betalt til utlandet for selskaper som er hjemmehørende i Norge. Begge land kan altså kreve skatt, men det foreligger en fradragsrett i det landet selskapet er «bosatt» eller «hører hjemme», for skatten som er betalt i utlandet. Unntaksmetoden går ut på at selskapet kun svarer skatt til ett land på inntekten. Dette foretas ved at det opprettes skatteavtaler, eller at et land gjør det til en del av sin internrett at visse inntekter er fritatt fra beskatning.³⁵ Fritaksmetoden er hjemlet i Skatteloven §2-38 og kreditmetoden i Skatteloven §§16-20 flg.

2.3 Skatteavtaler - fast driftssted og internprising

Norge har skatteavtaler med omtrent 90 land, og rundt om i verden finnes det over 2000 skatteavtaler. Hovedformålet med skatteavtaler er å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning. De senere årene har også hensynet til å forebygge skatteunngåelse og skatteunndragelse, fått mer oppmerksomhet. Skatteavtaler er derfor et eksempel på

³³ (Stortinget, 1995-1996)

³⁴ (Stortinget, 1995-1996)

³⁵ (NOU, 2014, s. 65)

tiltak som er gjort for å unngå både dobbeltbeskatning, men også for å sikre at inntekten blir skattepliktig til et land, for å unngå dobbelt null beskatning. Gjennom den økende globaliseringen og grenseoverskridende handel, har internasjonale selskaper økt sin tilstedeværelse i flere land. Dette reiser spørsmål rundt beskatning av inntekten til selskapet, som er generert utenfor landet selskapet er hjemmehørende.³⁶

Norge baserer i stor grad sine skatteavtaler på OECD sin mønsteravtale.³⁷ Mønsteravtalen tar for seg problematikken rundt hvorvidt skattesubjektet er hjemmehørende eller ikke. Dersom skattesubjektet er hjemmehørende i flere land, etter intern lovgivning, regulerer mønsteravtalen hvilket land subjektet skal anses hjemmehørende i.³⁸

Videre inneholder mønsteravtalen bestemmelser om *fast driftssted*. Dette begrepet er viktig for om selskapet driver aktivitet utenfor landets grenser og dermed om inntekten vil være skattepliktig til andre land, etter mønsteravtalen. For at vilkåret om fast driftssted skal være oppfylt må selskapet ha en «*stedlig tilknytning til et bestemt område, som er geografisk avgrenset*».³⁹ Mønsteravtaler oppstiller flere eksempler på hvilke aktiviteter som vil falle inn under definisjonen av fast driftssted. Blant annet kan kontorer eller en fabrikk i landet, oppfylle kriteriet om fast driftssted. Etter dagens skatteavtaler må derfor multinasjonale selskaper ha en fysisk tilstedeværelse, i landet de driver virksomhet i, for å oppfylle vilkåret om fast driftssted. Dersom de oppfyller vilkåret om fast driftssted, vil de være skattepliktige til dette landet.⁴⁰

Mønsteravtalen regulerer også internprising i multinasjonale konsern. Formålet med dette er å oppnå en mer rettferdig og riktig inntektsfordeling og gjelder for selskaper

³⁶ (Zimmer & BAHR, 2023, ss. 60, 61, 90)

³⁷ (OECD, 2017)

³⁸ (Zimmer, 2017, s. 90)

³⁹ (Skaar & Kristensen, 2023, s. 507)

⁴⁰ (Skaar & Kristensen, 2023, s. 508)

som er i samme konsern, men er hjemmehørende i to ulike jurisdiksjoner.⁴¹ Mønsteravtalen oppstiller to kumulative vilkår for at reglene om internprising kommer til anvendelse. Et foretak må delta i ledelsen, kapitalen eller kontrollen i et annet foretak, enten direkte eller indirekte og «*forretningsvilkårene mellom de to foretakene avviker fra det uavhengige parter ville avtalt*».⁴² Dersom begge vilkårene er oppfylt, skal prisen justeres til det to uavhengige parter ville blitt enige om. Prisen på transaksjonen skal følge armlengdeprinsippet.

Grunnprinsippet i internprising er armlengdeprinsippet. Hensikten bak armlengdeprinsippet er at parter med felles interesse, ikke skal sette en høyere pris i en transaksjon for å øke selskapets overskudd i land med lav selskapsskatt. Selskaper kan heller ikke sette en lavere pris i en transaksjon for å minske selskapets overskudd i land med høy skattesats.⁴³ Armlengdeprinsippet oppstiller et krav om at prisingen av en transaksjon i et selskap skal tilsvare prisen to uavhengige parter ville avtalt. I norsk rett er prinsippet nedfelt i Skatteloven §13-1 og internasjonalt er det regulert i OECD sin mønsteravtale artikkel 9. Dette prinsippet er viktig for å unngå overskuddsflytting.

2.4 Kildeskatt på Royalty – Et eksempel på nasjonal regulering

Royalty defineres som et vederlag for bruk av andre sine immaterielle eiendeler.⁴⁴ Det oppstår ofte problemer rundt hvilken stat som har rett til å skattlegge royalty inntekten. Dette problemet oppstår hvis den immaterielle eiendelen eies av et selskap bosatt i en stat, men brukes eller benyttes i en annen stat. For store selskaper som er del av et konsern, har de tidligere hatt muligheten til å bruke selskapsstrukturen til å betale minst mulig skatt, ved bruk av royalty betalinger. Flere selskaper bruker royalty betalinger for å flytte selskapsoverskuddet fra et høyskatteland til et lavskatteland eller skatteparadis. Et eksempel: Selskap A og selskap B er i samme

⁴¹ (Zimmer, 2017, s. 62)

⁴² (Skaar & Kristensen, 2023, s. 520)

⁴³ (Skatteetaten, 2023)

⁴⁴ ((Skaar & Kristensen, 2023, s. 499)

konsern. Selskap A er lokalisert i Norge og selskap B er lokalisert i Andorra som er på Norges liste over lavskattland etter forskriften til skatteloven §10-63-2. Andorra er derfor et lavskatteland etter Sktl. §10-63.⁴⁵ Selskap A kan da, gjennom royalty betaling, overføre store deler av selskapsoverskuddet sitt til selskap B, mot en rett til å bruke merkevarenavnet til selskap B. På den måten blir store deler av selskap A sitt overskudd, værende i konsernet, og selskap A unngår å betale skatt av det overskuddet.

I 2021 ble det innført kildeskatt på renter og royalty i norsk rett. Bakgrunnen for at det ble innført, var for å unngå overskuddsflytting fra Norge, «*ved kunstig høye renter og royalty betalinger til nærstående i utlandet*».⁴⁶ Kildeskatt på royalty er hjemlet i Skatteloven §10-81. Det skal betales skatt på royalty betalinger som betales ut av Norge, til et nærstående selskap eller innretning hjemmehørende i et lavskatteland, jf. Sktl. §2-3 første ledd bokstav j og §10-81. Etter Stortingets skattevedtak §3-5, har Norge i slike tilfeller hjemmel for å ilegge 15% kildeskatt. Nærstående selskaper er definert i Sktl. §10-82. Videre er et selskap eller en innretning som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, unntatt kildeskatt på royalty, jf. Sktl. §10-81 (2) a.

Dersom Norge har en skatteavtale med et annet land, kan skatteavtalen inneholde et forbud mot kildeskatt på royalty. I skatteavtalene Norge har med andre land, er det vanligvis en bestemmelse som sier at det er «*bostedsstaten til eieren av den immaterielle eiendelen som skal ha rett til å skattlegge royalty inntekter*».⁴⁷ Hvilket selskap som blir ansett som den virkelige rettshaver, er som oftest definert i skatteavtalen.⁴⁸

⁴⁵ (Skatteetaten, Liste over lavskatteland og ikke-lavskatteland, 2023)

⁴⁶ (Skaar & Kristensen, 2023, s. 500)

⁴⁷ (Skaar & Kristensen, 2023, s. 500)

⁴⁸ (Skaar & Kristensen, 2023, s. 500)

Reglene om kildeskatt på royalty har blitt kritisert av blant annet Furuseth og Folkvord, som stiller seg kritiske til om reglene faktisk fungerer slik de er ment å fungere.⁴⁹ Slik reglene er formulert, er kildeskatten en bruttoskatt på en betalingsstrøm. Denne betalingsstrømmen kan være royalty betalinger. Furuseth og Folkvord mener at *«betalingsstrømmen sier i liten grad noe om det har funnet sted en overskuddsflytting eller ikke»*.⁵⁰ Alternativt bør man se på selve overskuddet og om det blir flyttet ut av landet eller ikke, dersom formålet med kildeskatten er å unngå overskuddsflytting. En skatteyder vil i de fleste tilfeller klare å føre betalingsstrømmen gjennom land med lavere skattesatser, eller land med ingen skattesats for så å ende opp i et tredje land. På den måten blir selskaper nærmest tvunget til å gjennomføre såkalt «treaty shopping». Dette vil selskaper bruke store ressurser på, som alternativt kunne blitt brukt til verdiskapning. Kildeskatten vil da favorisere store selskaper, som har ressurser til å omgå denne skatten, samtidig som mindre selskaper ikke har de samme ressursene til å benytte seg av «treaty shopping» på samme måte.⁵¹

2.5 Oppsummering kapittel 2

Den norske internretten regulerer hvilke skatteinntekter som tilfaller Norge. Internretten er viktig for å sikre skatteinntekter til Norge og for å minske insentivene til overskuddsflytting. Norske skatteregler består både av nasjonale regler og regler utarbeidet i samarbeid med andre land, eksempelvis skatteavtaler. Reglene er rettet mot å regulere globale skatteutfordringer. Kildeskatt på royalty er et eksempel på at Norge har innført nasjonale regler for å forsøke å minske selskaper sine insentiver for å flytte selskapsoverskuddet ut av Norge. Det er vanskelig for land alene å håndtere dagens skatteutfordringer, og det er derfor viktig med et internasjonalt samarbeid.

⁴⁹ (Folkvord & Furuseth, 2021)

⁵⁰ (Folkvord & Furuseth, 2021)

⁵¹ (Folkvord & Furuseth, 2021)

Kapittel 3 - NOKUS og CFC

I dette kapitlet tar vi for oss de norske og internasjonale reglene for kontrollerte utenlandske selskaper. CF-reglene, som er regler for kontrollerte utenlandske selskaper (Controlled Foreign Companies), er skatteregler som er implementert av en rekke land for å motvirke skatteunndragelse og utvanning av skattegrunnlaget. Disse reglene ble implementert i norsk rett i 1992 under navnet NOKUS (Norsk Kontrollerte Utenlandske Selskaper). CFC-reglene retter seg spesielt mot situasjoner der et selskap oppretter et datterselskap i et lavskatteland for å unngå eller utsette skatt på inntekt.⁵² CFC-reglene er ulike fra land til land, men har noen likhetstrekk. For at pilar 2 skal fungere best er det fordelaktig at landene også har likest mulig CFC-regler. Dette har EU gjennomført gjennom et direktiv, The Anti Tax Avoidance Directive (ATAD), som inneholder blant annet, felles CFC regler. Dette direktivet ble utarbeidet med mål om at CFC-reglene skal harmonisere på best mulig måte med pilar 2 reglene.⁵³ Pilar 2 blir videre diskutert i kapittel 4.

3.1 CFC reglene

Skatteregler i de fleste land opererer med en distinksjon mellom aksjonær og selskap, som skattesubjekt. Ved å investere i selskaper i utlandet med en lavere skattesats, kan skatteyder få en bedre skatteposisjon. Inntekten til selskapet lokalisert i lavskattlandet beskattes ikke utover selskapsskatten til landet. Videre vil inntekten til selskapet eventuelt deles ut til eiere i form av utbytte. Skattlegging av utbytte vil bare skje i den grad utbyttet er skattepliktig. På denne måten kan skatteyder få en mer gunstig skatteposisjon ved å unngå utbytteskatten som er i Norge og utnytte en lavere selskapsskatt, slik at den totale skattebelastningen blir mindre. CFC reglene forsøker å forhindre denne kapitalflukten til lavskatteland.⁵⁴

⁵² (Rederiskatteutvalget, 2006, s. 103)

⁵³ (Haslehner & Pantazatou, 2022, s. 9)

⁵⁴ (Rederiskatteutvalget, 2006, s. 102)

3.2 ATAD – Et eksempel på felles CFC regler

The Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)

Selskaper utnytter at land har forskjellige skatteregler, slik at de betaler minst mulig skatt.⁵⁵ Dette fører til at EU hvert år mister store skatteinntekter. Hovedregelen ved skattlegging av selskaper i EU, er at selskapet skal skattlegges av det landet der overskuddet til selskapet skapes. Derfor kan selskaper utnytte nasjonale skatteregler, for å planlegge hvordan de kan betale minst mulig skatt. Dette kalles skatteplanlegging.⁵⁶ ATAD er et eksempel på at EU forsøker å opprette en «minste beskyttelse» for EU-land, slik at det er en enighet rundt reglene om skattlegging av utenlandsk-kontrollerte selskaper. Ved å innføre dette direktivet forsøker EU å sikre skatteproveny til EU-landene, og dermed indirekte til EU.

En stor konsekvens av selskapers skatteplanlegging er at skattebyrden faller over på skattebetalerne i EU. Situasjonen er spesielt alvorlig ettersom EU er på vei ut av en økonomisk krise, og derfor er det viktig å sikre en mer rettferdig fordeling av skattebyrden. Utviklingen av et uniformt regelverk, på tvers av medlemslandene, vil være mer effektivt, enn at land alene forsøker å håndtere skatteplanlegging. Et uniformt regelverk vil også minske muligheten for selskaper til å benytte ulike lands skatteregler for å betale minst mulig skatt. Dette var argumentene EU kommisjonen la til grunn, da de fremmet sitt forslag om et Anti-Tax Avoidance direktiv.⁵⁷

I juni 2016 presenterte EU kommisjonen sitt forslag til et Anti-Tax Avoidance direktiv (ATAD). Forslaget var en del av en Anti-Tax Avoidance pakke. Målet med denne pakken var at selskaper ikke skal kunne unngå skatt, gjennom skatteplanlegging.⁵⁸

⁵⁵ (European Council , 2024)

⁵⁶ (European Council , 2024)

⁵⁷ (European Council , 2024)

⁵⁸ (European Comission , 2024)

ATAD direktivet består av fem bindende anti-misbruk tiltak. Medlemslandene i EU ble anbefalt å implementere bestemmelsene i sitt regelverk, med virkning fra 1. januar 2019. Direktivet er et såkalt minimumsdirektiv. Det vil si at dersom medlemslandet allerede har strengere eller like strenge regler mot skatteplanlegging, i tråd med reglene i direktivet, trenger ikke landet innføre ATAD. Formålet med ATAD var å utvikle et minste mål av beskyttelse mot skatteplanlegging. Direktivet vil også skape mer rettferdighet og stabilitet for bedrifter.⁵⁹

Direktivet består av fem regler. Den første regelen heter «The classic profit shift: Controlled Foreign Companies (CFC) Rules». Regelen går ut på at selskaper flytter overskuddet sitt til et land med lavere selskapssats, altså et lavskatteland, noe som reduserer skattbart overskudd i EU. Med CFC-regelen vil selskaper fortsatt kunne flytte selskapsoverskuddet til et lavskatteland, men selskapsoverskuddet vil fortsatt være skattbart i EU.⁶⁰

Den andre regelen heter «The switchover: Taxing dividends Effectively». Denne regelen gjelder for selskaper hjemmehørende i EU som investerer i et selskap hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EU. Utbytte blir betalt fra selskapet hjemmehørende i et lavskattland til selskapet som er hjemmehørende i EU. Switchover-regelen regulerer at medlemslandene i EU må skattlegge utbytte som blir betalt fra et selskap hjemmehørende i et lavskatteland, til et selskap innenfor EU og der utbyttet ikke har blitt skattlagt tidligere.⁶¹

Den tredje regelen heter «The Patent Flight: New Exit Taxation Rules». Regelen går ut på at store selskaper bruker mye tid, penger og energi på å utvikle nye produkter. Selskaper innenfor EU kan utvikle et nytt produkt innenfor EU, men flytte det til et lavskatteland før produktet er ferdigstilt. På den måten vil selskapet betale mindre skatt

⁵⁹ (European Commission, 2024)

⁶⁰ (European Commission, 2024)

⁶¹ (European Commission, 2024)

av overskuddet produktet skaper. Regelen ønsker å forhindre dette, gjennom å skattlegge verdien på produktet før den blir flyttet ut av EU.⁶²

Den fjerde regelen heter «The Low Tax Loans: Interest Limitation Rules». Denne regelen vil gjelde for selskaper som oppretter et datterselskap i et lavskatteland. Datterselskapet yter lån til enten morselskapet eller et annet selskap i samme konsern, men som er hjemmehørende innenfor EU. Selskapet som er hjemmehørende i EU betaler høye renter tilbake til datterselskapet. Disse betalingene er skattemessig fradragsberettiget. Interest Limitation Rules vil forhindre dette gjennom å begrense hvor høyt beløpet for fradrag for renter kan være. Dette vil minske beløpet som er fradragsberettiget på skatten og selskapet vil dermed betale mer i skatt.⁶³

Den siste regelen i ATAD er «The Safety Net: A General Anti-Abuse Rule (GAAR)». Reglen gir EU-land muligheten til å forhindre aggressiv skatteplanlegging gjennom egne nasjonale regler, dersom reglene i ATAD ikke er utfyllende nok. Selskaper bruker mye tid på skatteplanlegging og forsøker å finne ny måter å minske skattebyrden på. På bakgrunn av dette får land også lov til å supplere disse reglene med egne nasjonale regler.⁶⁴

Land med strengere regler enn de som presenteres i ATAD er ikke pålagt å implementere direktivet. Det er bare EU-land hvor a) de nasjonale reglene ikke gjelder for det samme området som ATAD, eller b) de nasjonale reglene er mindre strenge enn reglene i ATAD. Dersom disse vilkårene er oppfylt må landet enten avvikle de nasjonale reglene og implementere ATAD eller stramme inn nasjonale regler, slik at de er i tråd med reglene i ATAD.⁶⁵

⁶² (European Commission , 2024)

⁶³ (European Commission , 2024)

⁶⁴ (European Commission , 2024)

⁶⁵ (European Commission , 2024)

Norge er pliktig til å gjennomføre ulike direktiver og forordninger som er inntatt i EØS-avtalen. Skatterett er i utgangspunktet ikke en del av EØS-avtalen. Norge er derfor ikke pliktige til å implementere ATAD-direktivene. Selv om ATAD ikke er en del av norsk rett, vil direktivene ha en indirekte eller direkte påvirkning der selskaper er etablert innenfor EU. Det kan også antas at Norge vil vedta regler i tråd med videre utforming av ATAD, slik at de norske skattereglene harmoniserer med skattereglene til EU. Dersom ikke Norge vedtar disse reglene, kan Norge bli et land selskaper bruker til skatteunngåelse.⁶⁶

Et annet viktig formål med ATAD er at skattereglene til medlemslandene skal harmoniseres med OECD sitt BEPS pilar 2 regelverk. For at implementeringen av pilar 2 skal være effektiv, er det viktig at de gjeldende CFC-reglene for landene er relativt like og at de harmoniserer med pilar 2. Da er det lettere å implementere pilar 2 regelverket.⁶⁷

ATAD er et eksempel på at EU har forsøkt å innføre like skatteregler for sine medlemsland, på et visst område. ATAD er også et eksempel på at land kan utforme egne regler, så lenge de er i tråd med ATAD. Dette skiller seg fra pilar 2 regelverket, der det ikke er like mye valgfrihet ved implementering. ATAD åpner for mer valgfrihet og vil virke mer som en retningslinje, i motsetning til implementeringen av pilar 2 der det er mindre til ingen valgfrihet. Dette kommer vi tilbake til senere i oppgaven.

⁶⁶ (Hammerich & Jøtun, 2022)

⁶⁷ (KPMG, 2022)

3.3 Bakgrunnen for NOKUS

Norges implementering av CFC-reglene skjer gjennom NOKUS-reglene i Skatteloven, jf. §10-60 flg. I Norge ble NOKUS-reglene innført i 1992, men har senere blitt endret og fått større betydning i norsk skatterett, ettersom verden blir mer globalisert.

NOKUS-reglene er spesifikke for norske deltakere i utenlandske aksjeselskaper og likestilte selskaper eller sammenslutninger, jf. Sktl §10-60. Disse reglene gjelder ikke for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper (ANS), kommandittselskaper (KS), deltakerlignede selskaper (DA) eller partrederier jf. Sktl.§§10-60, 10-1 og 2-2.

I motsetning til de vanlige reglene for beskatning av aksjeselskaper, retter NOKUS-reglene seg mot de norske deltakerne i stedet for selve selskapet. Dette betyr at deltakerne skal beskattes etter nettometoden. Med nettometoden fastsettes det skattemessige resultatet som om selskapet var en norsk skattyter, som deretter fordeles på deltakerne. Som en konsekvens av dette må deltakerne i fellesskap utarbeide et skatteregnskap i samsvar med norske regler.⁶⁸

3.4 NOKUS reglene forklart

Formålet med NOKUS-reglene er at det ikke skal være gunstigere for norske skatteyttere å heller plassere investeringene sine i lavskatteland, fremfor i Norge.⁶⁹ Dette formålet er nedfelt i Ot.prp.nr.16 (1991-1992) pkt. 6.1 og 6.7 der det heter at *«reglene er til for å motvirke skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer i slike land»*.⁷⁰ NOKUS-reglene fremskynder beskatningen av norske selskapseiere ved

⁶⁸ (KPMG, 2017)

⁶⁹ (Zimmer & BAHR, 2023, s. 398)

⁷⁰ (Regjeringen, Stortinget.no, 1991-1992)

at skatteyderens del av inntekten beskattes løpende isteden for at skatteleggingen skjer ved utdelingen av overskuddet, eller når eiendelene realiseres.

Hovedregelen i NOKUS-reglene er presentert i Sktl. §10-61. Etter denne bestemmelsen er eiere som direkte eller indirekte eier eller kontrollerer selskap eller innretning etter Sktl. §10-60, skattepliktige for sin forholdsmessige andel av selskapets eller innretningens overskudd, jf. §10-61. Dette er uavhengig av om det har blitt foretatt noen form for utdeling fra selskapet. Underskuddet til selskapet, fastsatt etter de samme reglene kan være fradragsberettiget. Denne bestemmelsen skiller ikke på aktive og passive inntekter til selskapet.

Skattelovens §10-60 oppstiller to vilkår for anvendelse av NOKUS-reglene: kravet om *norsk kontroll* og kravet om at selskapet må være *hjemmehørende i et lavskatteland*. Kravet om at det må foreligge *Norsk kontroll* tilsier at den norske skatteyderen må være majoritetseier, altså eie minst 50% av aksjene, eller må kontrollere selskapet, jf. Sktl. §10-62 (1).

Hjemmehørende i lavskatteland deles opp i spørsmålene om hvorvidt selskapet faktisk er hjemmehørende og om dette landet kan anses som et lavskatteland. Etter forarbeidene anses et utenlandsk selskap å være et selskap som ikke er hjemmehørende i Norge, jf. Ot.prp. nr.16 pkt. 6.6 (1991-1992) og Sktl. §2-2 (1). Dersom selskapet ikke faller innenfor NOKUS-reglene er det hjemmehørende i Norge og norske alminnelige skatteregler gjelder. Hva som regnes som et lavskatteland etter Sktl. §10-63 er et land der den alminnelige inntektsskatten er mindre enn 2/3 av hva selskapet ville bli skattlagt i Norge. Forskrift fastsatt av skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring av Skatteloven (FSSD) §§10-63 til 10-63-3 oppstiller en «svarteliste». Dette er en liste over lavskatteland, samt en «hviteliste» hvor land som ikke er lavskatteland er opplistet.

Dersom et land ikke står på noen av listene må det tas en vurdering etter Sktl. §10-63. NOKUS-reglene kan fravikes ved skatteavtale, ofte for å unngå dobbeltbeskatning.⁷¹

3.5 Skillet mellom passiv og aktiv inntekt i NOKUS

NOKUS-reglene skiller ikke mellom inntekter av aktiv og passiv karakter, med et unntak i Sktl. §10-64 a. Skattelovens §10-64 oppstiller en begrensning av NOKUS-beskatningen som følge av skatteavtaler eller EØS-avtalen. Hvis det foreligger en skatteavtale mellom Norge og et lavskatteland, vil NOKUS-beskatning av de norske deltakerne, bare skjer dersom selskapets inntekter hovedsakelig er av en passiv karakter. Passive inntekter vil si inntekter fra eksempelvis utbytte eller inntekter fra finansielle investeringer.⁷² På den andre siden kan aktive inntekter være inntekt fra tjenesteyting.⁷³

Det er flere tilfeller hvor norsk høyesterett har NOKUS-beskattet deler av inntekten til et selskap hjemmehørende i et land Norge har skatteavtale med. Et eksempel på dette er Den Norske Amerikalinje-dommen. Som nevnt tidligere gjelder NOKUS-reglene for norske deltakerne av selskaper som er hjemmehørende i et lavskatteland jf. Sktl. §10-60. Norge har en skatteavtale med Singapore og det er derfor kun de passive inntektene som skal beskattes etter Sktl. §10-64. Spørsmålet blir derfor om Singapore er et lavskatteland.

I dommen anfører Den Norske Amerikalinjen at lavskattelandsvurderingen beror på en vurdering av om hovedinntekten for selskapet beskattes mer enn 2/3 og at finansinntektene ikke skal hensyntas. På den andre siden anfører høyesterett at det ikke var støtte i forarbeidene til at finansinntekter ikke skal utelates fra lavskatteland vurderingen. Det er den relative forskjellen i beskatningen av selskapet som er det avgjørende. I dommen ble det slått fast at shippingselskapet i Singapore hadde en

⁷¹ (Zimmer & BAHR, 2023, ss. 400-410)

⁷² (Ekberg, 2017)

⁷³ (Wiersholm, 2006)

renteinntekt som ble beskattet lavere enn 2/3 av det selskapet ville blitt beskattet dersom det var hjemmehørende i Norge jf. Sktl. §10-63. Inntekten ble derfor ansett som lavt beskattet. Dette gjorde at selskapet ble ansett som lavt beskattet og Singapore ble kategorisert som et lavskatteland.⁷⁴

Selskaper som er hjemmehørende innenfor EU/EØS område, som driver reell økonomisk aktivitet og som er reelt etablert i hjemstaten (realitetsvilkåret), vil ikke bli pålagt NOKUS-beskatning, jf. Sktl. §10-64 b.⁷⁵ Kravet om at et selskap må være reelt etablert i et EØS-land ble tatt inn som et følge av Cadbury Sweppes dommen C-196/04, som var en avgjørelse fra EU domstolen. Finansdepartementet uttrykte sin tolkning av vilkårene i Cadbury Sweppes dommen i deres forslag til endring av Skatteloven, jf. Ot.prp. Nr.1 (2007-2008) punkt 14.4.1. Ved vurderingen av om et selskap er reelt etablert må det foretas en konkret vurdering, hvor av relevante momenter for eksempel er om selskapet disponerer inventar, utstyr i etableringsstaten eller om selskapets ledelse er fast ansatt. Ved vurdering om selskapet driver reell virksomhet i landet vurderes momenter som at selskapet driver selve virksomheten sin der, om de ansatte er tilstrekkelig kvalifiserte og om de tar relevante beslutninger. Selskapet må også kunne vise til inntekter fra egen virksomhet, jf. Ot.prp. Nr.1 (2007-2008) punkt 14.4.1.

I Cadbury Sweppes dommen slås det også fast at dersom NOKUS-reglene hadde vært gjeldende for selskaper innenfor EØS, hadde dette vært i strid med etableringsretten, med mindre det foreligger et misbruk av skattereglene. Etableringsretten går ut på at utenlandske selskaper har rett til å etablere sin virksomhet i Norge og får de samme vilkårene som om det hadde vært et norsk foretak. Dette kommer frem i EØS-avtalen artikkel 31 og 32. EU domstolen kom frem til at det ikke vil være misbruk av skatteregler, dersom selskapet er reelt etablert i en EØS-stat.⁷⁶

⁷⁴ (Ekberg, 2017)

⁷⁵ (Zimmer & BAHR, 2023, s. 422)

⁷⁶ (Holmen, Hamme, & Skogly, 2019)

3.6 Oppsummering kapittel 3

I dette kapitlet har vi tatt for oss CFC-reglene, ATAD og NOKUS, da disse reglene representerer viktige forløpere til pilar 2 og Suppleringskatteloven. Regelverkene er med på å forhindre overskuddsflytting og skatteunndragelse, ved å sikre at inntekter beskattes på en hensiktsmessig måte.

CFC og NOKUS-reglene er eksempler på beskatning av deltagere som eier selskaper hjemmehørende i lavskatteland. Formålet med reglene er at det ikke skal være gunstigere for en skatteyder å investere i selskaper hjemmehørende i land med en lav selskapsskatt. Lovgiver har på den måten gjort det mindre skattemessig gunstig å investere i disse landene og hindrer dermed «kapitalflukt». Dette er med på å sikre at skatteproveny eksempelvis tilfaller Norge.

CFC og NOKUS-reglene er nasjonale regler som kun treffer nasjonale skatteytere som forsøker å unngå skatt. Skattesubjektet etter CFC og NOKUS-reglene er deltakerne i selskapet og ikke selve selskapet. Dermed er NOKUS og CFC regler som kun rammer skatteytere hjemmehørende i land som har implementert disse.

En utfordring er at de norske NOKUS-reglene ikke gjelder for norske deltakere i selskaper som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, selv om landet kan anses som et lavskatteland. Dette betyr at selv om et land vil anses som et lavskatteland etter den norske vurderingen i Sktl. §10-63, vil ikke NOKUS-reglene komme til anvendelse. På denne måten kan skatteyter unngå NOKUS-beskatning.

ATAD er et eksempel på at EU forsøker å innføre en minimumsbeskyttelse for medlemslandene, for å sikre skatteproveny til EU-landene. Et av formålene til ATAD er at CFC reglene skal harmonisere med pilar 2. Pilar 2 vil bli gjennomgått i kapittel

4. ATAD er et direktiv som også åpner opp for at land selv kan innføre enten strengere nasjonale regler eller nasjonale regler som er tilpasset landet bedre.

Kapittel 4 – Pilar 2 og Suppleringskatteloven

Del I - Pilar 2

I del 1 av dette kapitlet tar vi for oss pilar 2 og bakgrunnen for regelverket. Vi vil gå dypere inn i de to viktigste reglene, «Income Inclusion rule» og «Undertaxed Payments Rule». Dette er to komplekse regler og det er derfor opprettet en innfasingsregel som heter «Safe Harbour», som skal minske den administrative byrden ved innføring av pilar 2 de første årene. Vi vil også gå inn på forholdet mellom Norge, EU og OECD.

4.1 Bakgrunn for OECD-prosjektet

Med bakgrunn i en globalisert verden og økende digitalisering startet OECD i samarbeid med G20 landene i 2013 «Base Erosion and Profit Shifting», BEPS-prosjektet. Det forelå en generell bekymring for at globaliseringen og digitaliseringen åpnet opp for mulige smutthull for multinasjonale konserner til å unngå skatt. Samarbeidet førte til en handlingsplan med 15 forskjellige aksjonspunkter som skulle ramme grenseoverskridende aktivitet. Dette for å sikre forutsigbarhet og transparens.⁷⁷

Mot slutten av 2021 forelå det en enighet mellom samarbeidspartnerne i BEPS-prosjektet. Det ble opprettet et to-pilar-system som skulle sikre mer riktig og rettferdig skattelegging av multinasjonale selskaper som opererte i en digital og globalisert økonomi.⁷⁸ Hensikten med regelverket var å bekjempe en rekke utfordringer i daværende skatteregelverk. Regelverket skal blant annet motvirke skatteplanlegging og skadelig skattekonkurranse.⁷⁹

⁷⁷ (OECD, 2021, s. 3)

⁷⁸ (OECD, 2021, s. 3)

⁷⁹ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 5)

4.2 Pilarene - Introduksjon

Den første pilaren, også omtalt som pilar 1, tar for seg fordelingen av selskapsoverskuddet mellom land. Denne pilaren inneholder også en forenkling og standardisering når det kommer til visse transaksjoner innad i konsernet. I denne oppgaven vil vi ikke gå videre inn i Pilar 1. Som tidligere nevnt er ikke Pilar 1 ferdigstilt og derfor ikke implementert. Pilar 2 legger til rette for en minimumsbeskatning på 15% for multinasjonale konsern.⁸⁰

Pilar 2 regelverket er omfattende og går ut på at det skal innføres en global minimumsbeskatning av store multinasjonale konsern. Et multinasjonalt konsern er et konsern der konsernenhetene befinner seg i ulike land. Pilar 2 legger til rette for en minimumsbeskatning på 15% av multinasjonale konsern, som har hatt en inntekt på over 750 millioner euro to av de siste fire regnskapsårene.⁸¹ Minimumsskatten vil sikre at alle konsernenhetene vil skattlegges med en minimumssats på 15%. Pilar 2 inneholder to regler, hovedregelen «Income Inclusion Rule» (IIR) og den subsidiære regelen «Undertaxed Payments Rule» (UTPR).⁸²

«Income Inclusion Rule» innebærer at morselskapet blir skattepliktig for suppleringskatt. Suppleringskatten blir en «Top-Up Tax» beregnet ut fra en effektiv skattesats på 15% og den faktiske beskatningen.⁸³ «Undertaxed Payments Rule» er den andre regelen i pilar 2. Denne regelen får bare anvendelse dersom IIR ikke gjelder og er derfor opprettet for at konsern ikke skal kunne omgå regelverket. Det vil si at hverken øverste morselskap eller mellomliggende morselskap faller inn under IIR-regelen.⁸⁴

⁸⁰ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 10)

⁸¹ (Skatteetaten, 2023)

⁸² (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 10 og 11)

⁸³ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 11)

⁸⁴ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 6)

4.3 Income Inclusion Rule

Income inclusion rule (IIR) blir presentert i artikkel 2 i OECD sitt modellregelverk.⁸⁵ IIR-regelen gjelder for øverste morselskapet i det multinasjonale konsernet. Regelen gjelder når øverste morselskap direkte eller indirekte har en eierinteresse i et selskap som oppholder seg i et lavskattland i løpet av et regnskapsår. IIR vil også komme til anvendelse for konsernenheter som er avhendet eller ervervet i løpet av regnskapsåret.⁸⁶

Det er ikke relevant hvor stor eierandel morselskapet har i datterselskapet. Forutsetningen for at regelen kommer til anvendelse, er at den lavt beskattede enheten er en del av konsernet til øverste morselskap. Hovedbestemmelsen når det kommer til beregningen av IIR krever at øverste morselskap betaler skatt som tilsvarer dens tildelte andel av "Top-Up Tax". Dersom øverste morselskap eier 80% av et datterselskap, er morselskapet pliktig til å betale 80% av "Top-Up Tax".⁸⁷

Dersom et datterselskap i konsernet er lokalisert i et lavskatteland, der skattesatsen er mindre en 15%, vil "Top-Up Tax" være differansen mellom denne skattesatsen og 15%. Et eksempel på dette er landet Bermuda, som ikke har selskapsskatt eller skatt på utbytte.⁸⁸ Dersom datterselskap Y er en del av konsern X (med 100% eierskap), men datterselskap Y befinner seg på Bermuda, som har en selskapsskatt på 0%, vil øverste morselskap være ansvarlig for å betale "Top-Up Tax". "Top-Up Tax" vil da bli beregnet slik: $15\% - 0\% = 15\%$. Øverste morselskap kan da bli pliktig til å svare 15% skatt av overskuddet til datterselskap Y.⁸⁹

⁸⁵ (OECD, 2021, s. 11)

⁸⁶ (OECD, 2021, s. 11)

⁸⁷ (OECD, 2021, s. 11)

⁸⁸ (Thuesen, 2024)

⁸⁹ (OECD, 2021, s. 11)

Pilar 2 åpner opp for at nasjoner kan utvide IIR-regelen, slik at også nasjonale konsern og konsernenheter, vil falle inn under regelen. Dette er for å unngå en skattemessig forskjellsbehandling av innenlandske og utenlandske konsernenheter som inngår samme konsern. Både EU og Norge har vedtatt at bestemmelsen også skal gjelde nasjonale konsern. Dette vil bli utdypet videre senere i oppgaven.⁹⁰

4.4 Undertaxed Payments rule

«Undertaxed Payments rule» (UTPR) har samme overordnede formål som Income «Inclusion Rule» (IIR). Hensynet bak UTPR er å beskytte land mot omgåelse av regelverket gjennom konserninterne transaksjoner til lavt beskattede enheter. Dersom den lavt beskattede konsernenheten kontrolleres, direkte eller indirekte, av et utenlandsk morselskap som er underlagt IIR og der reglene er implementert i samsvar med GloBE-reglene, gjelder ikke UTPR. Hovedregelen er at IIR anvendes. UTPR krever at en konsernenhet som er en del av et multinasjonalt konsern, skal svare en «Top-Up Tax» som er allokert til konsernenheten fra en underbeskattet enhet i samme konsern. UTPR regelen gjelder altså når hverken øverste morselskap eller mellomliggende morselskap faller inn under IIR-regelen. OECD definerer en UTPR skattebetaler som en konsernenhet som er lokalisert i et land som har implementert UTPR i samsvar med GloBE reglene.⁹¹

IIR og UTPR har samme generelle formål, men de har ulike funksjoner og opererer på ulike måter. Gjennom IIR kreves det inn en tilleggsskatt («Top-Up Tax») basert på et morselskaps direkte eller indirekte eierskap til lavt beskattede konsernenheter.⁹²

UTPR har i tillegg som formål å unngå tap av skattemessig grunnlag. Dette skjer gjennom å minske bruken av fradragsberettigede konserninterne transaksjoner. UTPR

⁹⁰ (OECD, 2021, s. 11)

⁹¹ (OECD, 2020), (OECD, 2022, s. 32 og 33)

⁹² (OECD, 2020), (OECD, 2022, s. 32 og 33)

kan gjelde i ethvert land der en konsernenhet foretar en konsernintern transaksjon, og krever derfor større koordinering mellom land enn IIR.⁹³

Allokeringen av “Top-Up Tax” skjer gjennom to trinn. Det første trinnet går ut på at en UTPR skattebetaler, gjennomfører en fradragsberettiget konsernintern overføring til en lavt beskattet konsernenhet i løpet av den relevante perioden. “Top-Up Tax” skal da, av den lavt beskattede konsernenheten, allokeres til UTPR skattebetaleren som gjennomførte den fradragsberettiget konserninterne transaksjonen. “Top-Up Tax” skal bergenes ut ifra den fradragsberettiget konserninterne overføringen og skattesatsen vil være differansen mellom lavskattlandet sin skattesats og 15%.⁹⁴

Det andre trinnet går ut på at UTPR skattebetaleren i konsernet, skal svare “Top-Up Tax” av sin del av de konserninterne utgiftene. Jo større andel av de konserninterne utgiftene en UTPR skattebetaler har, i forhold til de totale konsernutgiftene til UTPR skattebetalerne lagt sammen, desto større andel av “Top-Up Tax” må UTPR skattebetaleren svare av.⁹⁵

Mengden “Top-Up Tax” en UTPR skatteyter tildeles, begrenses av skattesatsen i det landet skatteyteren er hjemmehørende. Dette tallet multipliseres med den totale mengden fradragsberettigede konserninterne betalinger, og vil dermed justere beregning av “Top-Up Tax”. Det vil ikke bli tildelt “Top-Up Tax”, under UTPR-reglene, der UTPR skattebetaler befinner seg i et land, der den effektive skattesatsen for konsernet, er høyere enn minimumssatsen på 15%.⁹⁶

Gjennomgangen av IIR-regelen og UTPR-regelen i denne oppgaven er en svært forenklet versjon. Formålet med gjennomgangen er å gi en kort innføring i regelverket

⁹³ (OECD, 2020)

⁹⁴ (OECD, 2020), (OECD, 2022, s. 32 og 33)

⁹⁵ (OECD, 2020)

⁹⁶ (OECD, 2020) (OECD, 2022, s. 32 og 33)

for å poengtere dets kompleksitet. Kompleksiteten av regelverket vil bli videre problematisert i kapittel 5.

4.5 Safe Harbor

OECD har utviklet en «Safe Harbor» bestemmelse. Denne bestemmelsen går ut på å minske den administrative byrden til multinasjonale selskaper, som opererer i land med en høy skattesats eller i land med lav risiko for skatteunndragelse. Implementeringen av pilar 2 bringer med seg høye administrative kostnader og tydelige retningslinjer for gjennomføringen av pilaren. For at et selskap skal kvalifisere seg for Safe Harbor bestemmelsen, må selskapet oppfylle minst ett av tre krav.⁹⁷

Det første kravet går ut på at selskapets totalinntekt i «Country-by-Country Reporting» (heretter CbCR) er mindre enn 10 millioner euro og profitten før inntektsskatten er mindre enn 1 million euro. CbCR er en rapporteringsstandard, og den oppstiller et krav om at selskaper som opererer i flere land, rapporterer om visse nøkkeltall for hvert land de operer i. Det andre kravet går ut på at skattesatsen i landet er høyere eller lik 15% i 2023 til 2024, 16% i 2025 og 17% i 2026. Det tredje kravet går ut på at fortjeneste (tap) til selskapet før skatt, er lik eller mindre enn fradragene som kalkuleres etter GloBE reglene. Selv om selskapet oppfyller én eller flere av kravene, er det selskapet selv som bestemmer om de vil benytte seg av Safe Harbor-bestemmelsen.⁹⁸

Safe Harbor bestemmelsen gjelder bare i tre år og gjelder for regnskapsperioden etter 30. Desember 2023 og før 31. Desember 2026. Formålet med bestemmelsen er at multinasjonale selskaper får mer tid til å forstå og sette seg inn GloBE-reglene. På den måten vil selskapene få mer tid til å utvikle datastrategier, prosesser og teknologiske løsninger, for implementeringen av GloBE-reglene. Safe Harbor reglene inneholder

⁹⁷ (Smeets & Moreau, 2024)

⁹⁸ (Smeets & Moreau, 2024)

også en bestemmelse som går ut på at dersom selskapet ikke møter kriteriene for en periode, vil ikke selskapet kunne benytte seg av Safe Harbor-reglene i en annen periode. Dette gjelder også hvis selskapet møter ett eller flere av kriteriene, men velger å ikke benytte seg av Safe Harbor-regelen for visse land selskapet opererer i. Det vil si at det multinasjonale selskapet ikke kan benytte seg av regelen i ett land, men velge å ikke gjøre det i et annet land, dersom begge land kvalifiserer seg til Safe Harbor-bestemmelsen.⁹⁹

Safe Harbor-regelen kan virke som en mindre komplisert regel, som gjør at selskaper får mer tid til å sette seg inn i pilar 2. Disse reglene er også vanskelige å sette seg inn og krever administrative kostnader. Kostnadene knyttet til å sette seg inn i Safe Harbor-bestemmelsen kommer i tillegg til kostnadene knyttet til å sette seg inn i pilar 2 reglene. For noen selskaper kan det derfor være mer lønnsomt å fokusere på implementeringen av pilar 2, da Safe Harbor-bestemmelsene bare er midlertidige.¹⁰⁰

4.6 Norge og EU i forhold til OECD

Nesten alle EU-land deltok i forhandlingene i OECD, som førte til opprettelsen av pilar 2 i 2021. Mot slutten av 2022 opprettet EU et eget pilar 2 direktiv, og forpliktet medlemslandene til å implementere dette regelverket innen slutten av 2023. En viktig beslutning som ble tatt av EU som skilte seg fra OECD sine regler, var at anvendelsen av reglene skulle skje for regnskapsåret 2024, altså et år etter det som ble bestemt av OECD. Det er flere ikke EU-land som har valgt å utsette implementeringen. Utsiktene tilsier også at det er flere land som venter enda lenger enn dette.¹⁰¹ Pilar 2-regelverket er svært omfattende og det tar lang tid å sette seg inn i det.

⁹⁹ (Smeets & Moreau, 2024)

¹⁰⁰ (Smeets & Moreau, 2024)

¹⁰¹ (Evers, Gentsch, & Velthoven, 2023)

Modellregelverket til OECD åpner opp for at land kan innføre reglene på både nasjonale og flernasjonale konsern om de ønsker en utvidelse av reglene. Land som innfører dette, vil selv få skatteinntektene fra suppleringskatten.¹⁰² EU har valgt at modellregelverket vil gjelde både rene nasjonale konsern og internasjonale konsern. Dette bygger på prinsippet om etableringsretten i EU, som er en del av EU sine fundamentale friheter. Dette er fordi det ikke skal være forskjellsbehandling av konsern som kun befinner seg i en jurisdiksjon og et konsern som opererer i flere.¹⁰³ Dette var også noe Finansdepartementet kommenterte, da de la frem lovforslaget for Suppleringskatteloven. Dette ble senere inntatt i Suppleringskatteloven §2-6.

¹⁰² (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 6)

¹⁰³ (European & comission, 2021)

Del II - Suppleringskatteloven

I del II av dette kapittelet skal vi ta for oss Suppleringskatteloven, herunder implementeringen av den. Vi vil gå inn i høringsnotatet, lovforslaget og implementeringen av loven.

4.7 Introduksjon til Suppleringskatteloven

Inclusive Framework er, som tidligere nevnt, en samarbeidsavtale på tvers av OECD-landene og G20-landene. Det er Inclusive Framework som står bak BEPS-prosjektet og pilar 2. Norge er en del av OECD og var derfor pliktige til å implementere pilar 2 i norsk rett. Dette er også en av grunnene til hvorfor Norge implementerte reglene så raskt. Dersom pilar 2 endrer seg, kan Norge også måtte oppdatere den norske reguleringen på området.

4.8 Høringsnotatet

I juni 2023 sendte Finansdepartementet et høringsnotat til Stortinget angående implementering av pilar 2 i norsk rett. I denne høringen ble det foreslått at implementeringen skulle skje gjennom et nytt kapittel i Skatteloven, kapittel 20. Høringsnotatet la vekt på at det nye kapittelet i Skatteloven skulle være i samsvar med OECD sitt regelverk. Dette medførte at modellregelverket og dets tilhørende kommentarer skulle være til hjelp ved tolkning av de norske reglene. I høringsnotatet ble det foreslått at “Income Inclusion Rule” (IIR) skulle implementeres i det nye kapittelet i Skatteloven. Departementet presiserte at de vil komme tilbake til implementeringen av “Under Taxed Payment Rule” (UTPR). Denne regelen ble derfor ikke utredet mer i høringsforslaget. Videre slår Finansdepartementet fast at det forventes store administrative kostnader og økt ressursbruk, for både Skatteetaten og bedriftene ved implementering av modellregelverket. De nye reglene forventes ikke å

gi en betydelig skatteinntekt til Norge de neste årene, men på sikt vil det være lukrativt fordi det vil være færre incentiver til overskuddsflyting og føre til en mer bærekraftig skattekonkurranse.¹⁰⁴

4.9 Lovforslaget - Proposisjon til Stortinget

Etter høringsnotatet ble lagt frem for Stortinget, ble notatet revidert og Finansdepartementet utviklet et forslag til en ny lov. Dette forslaget ble presentert i prop. 29 LS (2023-2024). Finansdepartementet gikk bort fra forslaget om å opprette et kapittel 20 i Skatteloven. Istedenfor opprettet de en ny lov, Lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (Suppleringskatteloven), som er Norges implementering av pilar 2.¹⁰⁵

Det er flere hensyn som ligger bak forslaget om å opprette en ny lov, istedenfor å opprette et nytt kapittel i Skatteloven. Prinsippet om et brukervennlig regelverk tilsier at bestemmelsene innenfor ett rettsområde bør samles i én lov. Skatteloven av 1999 følger dette prinsippet, med unntak for spesielle hensyn som begrunner separate lover, som eksempelvis Artistskatteloven, Svalbardskatteloven, Eiendomsskattelova, og Petroleumsskatteloven. Andre hensyn som ble vektlagt i vurderingen var hensynet til at *«regelverket retter seg mot en avgrenset og forholdsvis liten gruppe skatteyttere.»*¹⁰⁶

I slutten av november 2023 ble proposisjonen fra Finansdepartementet lagt frem for Stortinget og ble godkjent i statsråd samme dag. Proposisjonen var et forslag til lovvedtak og stortingsvedtak.

¹⁰⁴ (Finansdepartementet, 2023, s. 6 og 7)

¹⁰⁵ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 13)

¹⁰⁶ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 13)

4.10 Implementering av Suppleringskatteloven

Suppleringskatteloven ble publisert 12. januar 2024, med ikrafttredelse fra 1. januar 2024. På det tidspunktet loven ble publisert, var det ingen tilhørende forskrift. Forskriften til loven er nødvendig for å kunne tolke bestemmelsene i Suppleringskatteloven. Det var stor usikkerhet rundt når denne forskriften ville bli publisert. Forskriften ble kunngjort 3. april 2024, med virkning fra 1. januar 2024. Før forskriften ble publisert, var det kommentarutgaven til OECD pilar 2, som skulle benyttes ved tolkning av loven.¹⁰⁷

4.11 Oppsummering kapittel 4

Kapittel 4 er en kronologisk gjennomgang av Suppleringskatteloven sin opprinnelse og hvordan den ble implementert i norsk rett. Dette kapittelet er ment som en innledende del til diskusjonene som følger i kapittel 5. Forståelse av hvordan pilar 2 ble til, hvordan den fungerer og hvordan regelverket ble implementert i Norge, er viktig for videre forståelse av oppgaven.

¹⁰⁷ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 12)

Kapittel 5 – Analyse og sammenligning

I dette kapitlet vil vi se på utfordringer ved implementering og etterlevelse knyttet til Suppleringskatteloven. Vi vil også drøfte mulighetene rundt utvidelse eller endring av allerede gjeldene regelverk, herunder NOKUS, opp mot Suppleringskatteloven. Det er viktig å påpeke at analysen i noen grad baserer seg på våre egne synspunkter og drøftelser.

5.1 Kritikk av Suppleringskatteloven; foreslåtte endringer av NOKUS-reglene

Lovforslaget til Suppleringskatteloven ble sendt til høring hos 11 ulike instanser. Her kom det frem at det var flere som problematiserte nåværende NOKUS-regler opp mot implementeringen av pilar 2 i norsk rett.¹⁰⁸

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) mente at innføring av Suppleringskatteloven vil resultere i økte administrative kostnader. De foreslo derfor en forenkling av reglene som benytter begrepet lavskatteland, da dette kan minimere kostnader. De foreslo også at reglene som skal forhindre overskuddsflytting burde forenkles for de som rammes av suppleringskatten.¹⁰⁹

NOKUS-beskatningen i forhold til lovforslaget om Suppleringskatteloven ble problematisert av blant annet Advokatforeningen. Der problematiserer de definisjonen av lavskatteland, jf. Sktl. §10-63 opp mot OECD sin definisjon av lavskatteland. Etter NOKUS-reglene er et selskap lokalisert i et lavskatteland, hvis de beskattes mindre enn 2/3 av hvordan selskapet ville blitt beskattet i Norge. Advokatforeningen mener at det

¹⁰⁸ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 14)

¹⁰⁹ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 15)

gjennomsnittlige norske selskap blir beskattet med en effektiv sats på 20.8%. 2/3 av dette er 13.9%. Det avviker fra OECD sin lavskattelandvurdering, der suppleringskatt skal beregnes for konsernheter som blir skattlagt med en skattesats på under 15%. Til tross for dette mener Advokatforeningen at suppleringskatten fortsatt vil bidra til en «akseptabel beskatning» av utenlandske selskaper. Hva Advokatforeningen mener med akseptabel beskatning ble ikke videre utdypet.¹¹⁰

Problemet med uttalelsen til Advokatforeningen er at ikke alle selskaper i Norge vil bli underlagt suppleringskatten. Det er bare nasjonale og internasjonale konsern som har en inntekt på 750 millioner euro eller mer, minst to av de fire foregående regnskapsårene, jf. Suppleringskatteloven §§1-2 og 2-6. Vi mener derfor at det er ikke relevant å se på den effektive skattesatsen til et gjennomsnittlig selskap i Norge. Det som er relevant å se på, er den effektive skattesatsen til selskaper som blir underlagt suppleringskatten. Dette er fordi lavskattelandvurderingen etter Suppleringskatteloven bare rettes mot konsern som er underlagt lovverket. Lavskattelandvurderingen etter Sktl. §10-63 på sin side, rettes mot alle selskaper som beskattes mindre enn 2/3 av hva selskapet ville blitt beskattet i Norge, jf. Sktl. §10-63.

Advokatforeningen påpekte på lik linje med NHO problemet rundt kompleksiteten til regelverket, og at det burde åpnes opp for forenklinger. Her foreslo Advokatforeningen at det bør innføres et unntak i Sktl. §10-64 om definisjonen av lavskatteland. De vil at unntaket også skal gjelde for selskaper som blir underlagt en nasjonal suppleringskatt der selskapet er hjemmehørende. Dette betyr at hvis et utenlandsk selskap er underlagt en slik skatt, blir ikke de norske deltakerne NOKUS-beskattet.¹¹¹

Advokatfirmaet til Ernst & Young stilte seg bak Advokatforeningen og NHO sin uttalelse om at lavskattelandsvurderingen i Sktl. §10-63 må forenkles. Advokatfirmaet ønsker en enklere bruk av NOKUS-reglene for konsernheter som er underlagt

¹¹⁰ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 16)

¹¹¹ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 16)

suppleringskatt i Norge. Dette fordi denne vurderingen påvirker andre skattebestemmelser som fritaksmetoden, renter, royalty og exit-skatt-reglene.¹¹²

Finansdepartementet slår fast i lovforslaget at et ønske om forenkling av nåværende regler og harmonisering med norske skatteregler, ikke kommer til å tas til følge per nå. Departementet mener at endring i nåværende skatteregler vil skje over tid i sammenheng med oppdateringer av Skatteloven. Skatteloven §§10-63 og 10-64 forblir uendret.¹¹³

Vi er enige med ekspertuttalelsene til NHO, Advokatforeningen og EY om at lavskattelandvurderingen i Sktl. §10-63 må forenkles. Vi er videre enige i at den letteste måte å gjøre dette på, er gjennom et unntak i Sktl. §10-64, slik at det ikke NOKUS-beskattes for konsernheter som er underlagt suppleringskatt i Norge. Dette bygger også på hensynet til at en inntektsstrøm ikke skal bli utsatt for dobbelt-beskatning.

5.2 Harmonisering av skatt og regnskap

Suppleringskatteloven er stort sett basert på regnskapsmessige prinsipper og definisjoner. I forskriften til Suppleringskatteloven er det definert hvilke regnskapsspråk som er akseptert. Dette er International Financial Reporting Standards (IFRS) eller et sett av aksepterte regnskapsprinsipper i ulike land, jf. Suppleringskatteloven sin forskrift §1-5-1 (2) a. For å tolke Suppleringskatteloven bør en ha kjennskap til både den norske skatteretten, og til norske og internasjonale regnskapsstandarder. En jurist kan oppleve at det er vanskelig å tolke Suppleringskatteloven, grunnet det regnskapsmessige språket som er brukt.

¹¹² (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 16)

¹¹³ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 18)

Et viktig poeng er at loven er utformet slik at både en jurist og en økonom kan ha vanskeligheter med å tolke den, da den krever tverrfaglig kompetanse. Dette kan føre til stor usikkerhet rundt tolkningen av loven, og at det er få som har kompetanse til å tolke den riktig. For at loven skal ha en gjennomslagskraft internasjonalt, er det viktig at loven blir tolket relativt likt i alle land som har implementert lovverket. Et resultat av kompleksiteten til denne loven, kan være at skatteyter må ty til dyre rådgivningstjenester.

Et annet problem som kan oppstå er hva som skjer dersom regnskapsstandarden IFRS endrer seg betydelig. Dersom det skjer en teknologisk endring, for eksempel at prosesser som bokføring, rapportering og revisjon effektiviseres, er det viktig at loven harmoniserer med denne endringen. En mulig løsning på dette er at loven endres i takt med teknologien og regnskapsstandardene. Dette på sin side kan bli dyrt og ressurskrevende for blant annet bedriftene og Skatteetaten. Vi mener at konsekvensene knyttet til etterlevelsen av lovverket dersom regnskapsstandarder endrer seg betraktelig, muligens blir en stor økonomisk byrde for bedriftene og Skatteetaten.

Vi mener at kompleksiteten til regelverket fører til unødvendige høye kostnader for skatteyter. For at skatteyter skal kunne etterleve regelverket på riktig måte, kan det være at skatteyter må ty til dyre rådgivningstjenester. Dersom regelverket hadde vært mer dynamisk og at land selv kunne tilpasset regelverket med nasjonal lovgivning, kunne kostnadene knyttet til etterlevelse og implementering vært lavere. Problemet med denne argumentasjonen er at det er viktig at lovverket blir tolket tilnærmet likt i alle land som har implementert pilar 2.

5.3 Harmonisering med annen norsk lovgivning

En annen problemstilling rundt implementeringen av Suppleringskatteloven er at flere av definisjonene i loven skiller seg fra definisjonene i Skatteloven. Et eksempel på dette er definisjonen av lavskatteland.

Lavskattelandsvurderingen etter Skatteloven finner vi i Sktl. §10-63. Etter denne definisjonen er et lavskatteland et land der den alminnelige selskapsskatten utgjør mindre enn $\frac{2}{3}$ av hva et selskap hadde blitt ilagt av skatt dersom selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge. I Norge er den alminnelige selskapsskatten 22%, jf. Stortingets årlige skattevedtak §3-3 første ledd, jf. Sktl. §15-1. Ved sammenligning av skattesatser er den norske selskapsatsen bare et utgangspunkt, da det ikke er tilstrekkelig å sammenligne formelle skattesatser. Ved beregning av $\frac{2}{3}$ kravet er det den effektive skattesatsen i den aktuelle utenlandske næringen som selskapet befinner seg i, som skal sammenlignet med hvordan et selskap ville blitt skattlagt i Norge innenfor den samme næringen, jf. Furuseth (2023) Sktl. §10-63 note 1.

Etter lavskattelandsvurderingen i Suppleringskatteloven, er et lavskatteland et land med en effektiv skattesats på mindre enn 15%, jf. Suppleringskatteloven §1-1(2). Den effektive skattesatsen etter Suppleringskatteloven, skal beregnes etter reglene i §1-1 (4), som videre henviser til lovens kapittel 3 og 4. Bjerksund og Schjelderup hevder at etter OECD sin utregning har Norge en effektiv skattesats for selskaper på 14%. Det vil si at etter OECD sin lavskatteland definisjon, kan Norge kategoriseres som et lavskatteland.¹¹⁴ Dette da den effektive skattesatsen etter deres beregning er på 14% og alle selskapskattesatser under 15% vil bli kategorisert som lavt beskattet, jf. Suppleringskatteloven §1-1 (2).

¹¹⁴ (Bjerksund & Schjelderup, 2023)

Vi er kritiske til utsagnet om at OECD har regnet den effektive skattesatsen i Norge til 14%, da vi har hatt vanskeligheter med å finne primærkilden til dette utsagnet. Uavhengig av dette, er det et veldig interessant utsagn som vi mener det er viktig å drøfte. Dersom det stemmer at Norge sin effektive selskapsskatt er 14%, betyr dette at alle konsern som oppfyller vilkårene i Suppleringskatteloven §1-2, må betale suppleringskatt. Det avviker fra Norges vurdering av lavskatteland i Skatteloven, jf. §10-63. Etter Skatteloven er ikke Norge et lavskatteland, da lavskattelandvurderingen til Norge beregnes ut ifra den norske selskapsskattesatsen, jf. Sktl. §10-63. Det kommer ikke frem i kilden hvordan OECD har beregnet den effektive skattesatsen til Norge. Hvorvidt OECD har beregnet den norske effektive skattesatsen etter GLOBE-reglene, vil få betydning for om konsernene hjemmehørende i Norge må svare Suppleringskatt.

I delkapittel 5.1 om foreslåtte endringer av NOKUS-reglene i lovforslaget til Suppleringskatteloven, ble det nevnt at Advokatforeningen mente at det gjennomsnittlige norske selskap ble beskattet med en sats på 20,8%. Her kan man stille seg kritisk til hvorfor Advokatforeningen og OECD har ulike estimater på gjennomsnittlig effektiv skattesats i Norge. Ulikheten kan komme av forskjellige beregningsgrunnlag og hvilke fradrag som er hensyntatt. Disse satsene er ikke bare ulike, men de gir to forskjellige syn på om Norge er et lavskatteland eller ikke.

Det at definisjonen på lavskatteland er ulik i Suppleringskatteloven og Skatteloven, kan være problematisk. Det kan skape forvirring ved tolkning som videre øker sjansen for feil og misforståelser. Det er også flere definisjoner i Suppleringskatteloven som avviker fra Skatteloven sin definisjon, eksempelvis definisjonen av inntekten som skal skattlegges, definisjonen av morselskap og definisjonen av konsern.

Vi mener at norske lover bør harmonisere med hverandre. Dersom de norske skattereglene inneholder ulike definisjoner, vil det norske lovverket være mindre forutsigbart. Et annet poeng er at harmonisering av lovverk bidrar til effektiv

rettshåndhevelse og rettssikkerhet. Vi mener også at harmonisering av lovverk bidrar til økonomisk effektivitet. Dette skjer gjennom at lovverket blir mer forutsigbart og lettere å tolke. Dette vil ikke bli drøftet nærmere.

5.4 Kompleksiteten til regelverket

Suppleringskatteloven er, som tidligere nevnt, svært komplisert. Det kreves en spesiell juridisk og økonomisk forståelse for å kunne tolke lovverket. I forarbeidene til Suppleringskatteloven kommenterer Finansdepartementet kompleksiteten til reglene. Der sier de blant annet følgende om forslaget: *«Det vil ha betydelige administrative kostnader, både i form av økt ressursbruk i Skatteetaten og i form av etterlevelseskostnader for skatteyterne.»*¹¹⁵ Videre påpeker de hvor detaljert regelverket er og at reglene vil medbringe en betydelig kostnad ved implementering, etterlevelse og rapportering.¹¹⁶

Folkvord og Furuseth problematiserer også kompleksiteten og kostnadene knyttet til Suppleringskatteloven.¹¹⁷ I artikkelen: *«Er det noen grense for hvor mye det bør koste å følge skattereglene?»* skriver de at konsernet Siemens Globalt vil ha omtrent 5 til 7 millioner euro i kostnader for å tilpasse seg det nye regelverket. De vil også ha etterlevelseskostnader på omtrent 1 million euro årlig. Dette er betydelige kostnader for et selskap. I artikkelen mener de at det totalt vil være 10-20 norske konsern og omtrent 2-4 utenlandske konsern som vil bli rammet av Suppleringskatteloven, etter tall fra 2020 og 2021. Det vil si at det er flere konsern som må bruke betydelige summer på å sette seg inn i regelverket og det vil være etterlevelseskostnader de må forholde seg til. Samtidig vil netto provenyet fra Suppleringskatteloven være tilnærmet lik

¹¹⁵ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 7)

¹¹⁶ (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 74)

¹¹⁷ (Folkvord & Furuseth, 2024, s. 138)

null.¹¹⁸ Dette tilsier at Finansdepartementet og Stortinget må mene at det er flere gode grunner utover skatteinntektene, til å innføre Suppleringskatteloven.¹¹⁹

Suppleringskatteloven er kompleks, og vi mener at det derfor er en risiko for at skatteyter tolker loven feil. Konsekvensene av å tolke norske skatteregler feil, er ofte dyrt for et selskap. Hovedregelen ved feil tolkning av skattereglene er at skatteyter må betale en tilleggsskatt. Denne tilleggsskatten kommer i tillegg til den skatten skatteyter skulle betalt. Satsen på tilleggsskatten er minst 20%.¹²⁰ Ved feil tolkning av Suppleringskatteloven vil det ikke bli ilagt noen form for sanksjoner for skatteyter, i perioden frem til 2026. Dette er så lenge et konsern har gjennomført tilstrekkelige tiltak for riktig anvendelse av reglene.¹²¹ I lovforslaget slår finansdepartementet fast at Norge forholder seg til regelen rundt sanksjonering som kommer fra OECD. OECD har også bedt land være tilbakeholdne med sanksjoner i innfasingsperioden.¹²² Til tross for at forskriften forklarer i detaljer hvordan bestemmelsene i Suppleringskatteloven skal tolkes, er loven fortsatt vanskelig å forstå. Det finnes heller ingen rettspraksis å se til. Rettspraksis bidrar også til å tydeliggjøre hvordan loven skal tolkes.

5.5 Utvanning av pilar 2

Fra opprettelsen av pilar 2 i 2021 og frem til i dag har den globale minimumsskatten blitt utvannet grunnet en økende mengde smutthull i regelverket. Dette har ført til at minimumsskatten nå skaper en mindre andel skatteinntekter, sammenlignet med det som var forventet i 2021.

¹¹⁸ (Folkvord & Furuseth, 2024, s. 139)

¹¹⁹ (Folkvord & Furuseth, 2024, s. 139)

¹²⁰ (Folkvord & Furuseth, 2024, s. 139)

¹²¹ (PwC, 2024)

¹²² (Finansdepartementet, 2023-2024, s. 67 og 68)

I suppleringskatteloven §5-3, jf. OECD sine modellregler artikkel 5.3 oppstilles det regler for hvilke kostnader som er fradragsberettiget.¹²³ Her kan 8% av verdien på immaterielle eiendeler og 10% av lønnskostnader trekkes fra skattegrunnlaget minimumsskatten beregnes ut av, det første året. I etterfølgende år vil fradragene minske til år ti, når de når 5% for immaterielle eiendeler og 5% for lønnskostnader. Her åpnes det opp for at det er mer økonomisk lønnsomt for selskaper å operere i lavskatteland, grunnet gunstige fradrag, som minsker den effektive skattesatsen. Den globale minimumsskatten tillater derfor et «race to the bottom» for selskapsskatten, og gir insentiver til multinasjonale selskaper å holde selskapsskatten under 15% så lenge de driver reell økonomiske aktivitet i et lavskatteland. Dette igjen fører til at lavskattelandene fortsetter å ha en sats under 15%.¹²⁴

Unntakene fremmer et synspunkt om at skattekonkurransen mellom land anses som legitimt og at det ikke burde reguleres internasjonalt. Problemet med dette er at det kan være med på å øke forskjellen på fattig og rik uten å bidra til å øke den totale skatteinntekten i et globalt perspektiv. De som vinner mest på det er gjerne eierne av de store multinasjonale selskapene, mens resten av det globale samfunnet ikke drar nytte av denne formen for skattekonkurransen.¹²⁵

Den globale minimumsskatten på 15% er lav i et internasjonalt perspektiv, da det er mange land med en sats som er høyere. I EU sin «Tax Observatory»-rapport kommer det frem at minst ti land har redusert selskapsskattesatsen i landet etter innføringen av pilar 2. Altså, har skatten gitt motsatt effekt.¹²⁶

Et annet smutthull i den globale minimumsbeskatningen er at skattefradrag som for eksempel er gitt grunnet forskning, eller som er gitt til spesifikke industrier, kan redusere skatten så den totalt sett havner under 15%. Dette er fordi skattefradrag ikke

¹²³ (OECD, 2021, s. 30)

¹²⁴ (EU tax observatory, 2024, s. 9)

¹²⁵ (EU tax observatory, 2024, s. 52 og 53)

¹²⁶ (EU tax observatory, 2024, s. 52)

tas med i beregningen av den effektive skattesatsen i pilar 2. Teknisk sett er det kun refunderbare skattefradrag som kan minske skatten. Dette gjør at hvis et selskap får til å strukturere fradraget som refunderbart og da i samsvar med pilar 2-reglene, får de fradrag for dette. Selv om fradraget i utgangspunktet egentlig ikke var fradragsberettiget. I 2023 la OECD til at dette fradraget også inkluderer noen former for overførbare skattefradrag.¹²⁷

Et annet viktig poeng når det kommer til utvanningen av pilar 2 er utsettelsen av UTPR-regelen. Dette gjør det mulig for andre jurisdiksjoner å kreve inn suppleringskatt for underbeskattede konsernheter, der morselskapet ikke har implementert pilar 2. Med tanke på at UTPR-regelen ikke har tredd i kraft, er det mulig for konserner å unngå IIR-regelen og dermed unngå suppleringskatt. Dette grunnet at formålet med UTPR-regelen er å fange opp de konsernene som forsøker å unngå suppleringskatt.

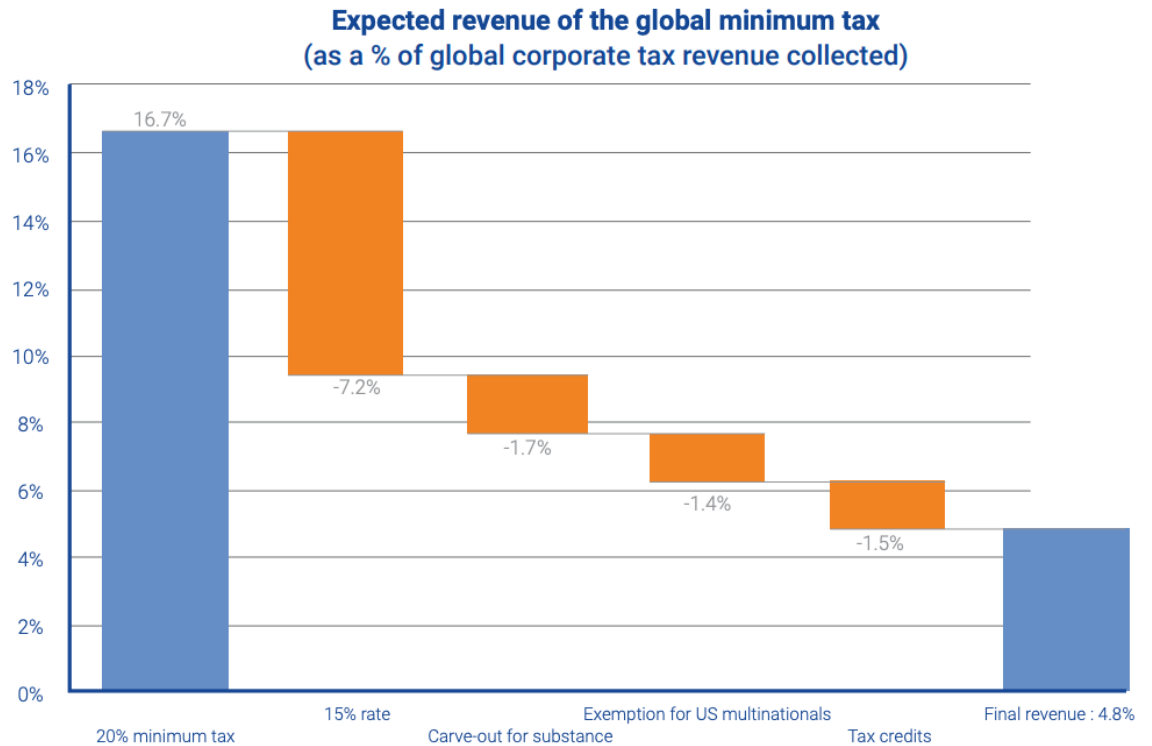
UTPR-reglen vil ikke tre i kraft før tidligst 2026. Dette var en regel som ble tilpasset USA, som enda ikke har implementert pilar 2. Dette gjør at land ikke kan kreve inn skatteunderskuddet til Amerikanske selskaper før tidligst 2026.¹²⁸ Som nevnt i delkapittel 1.2 er Amerikanske selskaper på topp i verden når det kommer til overskuddsflytting.

EU sin «Tax Observatory»-rapport estimerer at reduseringen av skattegrunnlaget, grunnet fratrekking av 8% immaterielle eiendeler og 10% lønnskostnader, fører til at de totale skatteinntektene fra pilar 2 reduseres med 20% det første året. Det er estimert at på sikt vil denne prosentandelen ligge på ca. 10%. I tillegg til dette, vil det at USA ikke har implementert pilar 2 samt at UTPR-regelen er utsatt, redusere skatteinntektene med enda 15%. Dette medfører at skatteinntektene fra den globale minimumsskatten er betydelig svekket.¹²⁹

¹²⁷ (EU tax observatory , 2024, s. 53)

¹²⁸ (EU tax observatory , 2024, s. 53)

¹²⁹ (EU tax observatory , 2024, s. 53 og 54)



Figur 1¹³⁰

Figur 1 illustrerer utvanningen av pilar 2. Her ser vi forventet inntekt fra den globale minimumsskatten som en prosentandel av totale globale skatteinntekter. Søyle 2 illustrerer hvor mye som går tapt av inntekter når minimumssatsen settes ned fra 20% til 15%. De neste søylene viser tap av skatteinntekter grunnet skattefradrag. Lengst til høyre ser vi inntekten etter at satsen er satt til 15%, fradragene er trukket fra og unntaket for Amerikanske selskaper er trukket fra. Figur 1 viser en drastisk nedgang i skatteinntekter.

Rapporten foreslår to løsninger på overnevnte problemer; fjerning av visse typer kostnader som kan ekskluderes fra skattegrunnlaget minimumsskatten beregnes ut fra, og at skatten burde økes.

¹³⁰ (EU tax observatory , 2024, s. 10)

Den første løsningen innebærer at skattefradragene fjernes. Skatteinntektene kan potensielt øke med 20-25% i løpet av det første året, og ha en videre økning på 10% de neste årene. Et viktig poeng er at fradragene ble introdusert relativt sent i pilar 2-forhandlingene. De ble derfor lite omdiskutert og beslutningstakerne kan ha oversett flere av utfordringene, både de praktiske konsekvensene og incentivet til å jage etter lavest mulig skattesats.¹³¹

For løsning nummer to, at skatten økes, er det estimert at en økning fra 15% til 20% gjør at skatteinntektene økes med 75%. Med en økning til 25% vil disse inntektene triple seg.¹³²

En mulig grunn til at satsen ble satt til 15%, var et ønske om at flest mulig land skulle bli med på avtalen. For at pilar 2 skal ha størst mulig effekt er det viktig at så mange land som mulig implementerer avtalen i sitt lovverk. En for høy internasjonal skattesats ville potensielt ført til at færre land ville blitt med på avtalen.

Vi er enige med EU Tax Observatory sin første løsning på hvordan vi kan unngå ytterligere tap av skatteinntekter. Skattefradragene i pilar 2 bør fjernes eller minskes. På den måten øker skatteinntektene fra pilar 2 og utvanningen av minimumsskatten vil minskes. Vi frykter at dersom forslag to blir gjennomført, at minimumsskatten økes, vil dette føre til at flere land velger å ikke implementere pilar 2. For at pilar 2 skal ha størst effekt er det viktig at så mange land som mulig blir med på avtalen.

5.6 Er skattesatsen på 15% for høy?

Et annet moment det er interessant å diskutere, er om skattesatsen i pilar 2, på 15% er for høy. Store multinasjonale selskaper bruker, som tidligere nevnt, store summer hvert

¹³¹ (EU tax observatory , 2024, ss. 72,73,74)

¹³² (EU tax observatory , 2024, s. 74)

år på skatteplanlegging. De rettferdiggjør denne bruken, ved at de sparer penger, fordi de betaler mindre i skatt. Dersom satsen på 15 % hadde vært lavere, for eksempel 10% eller 7%, kunne et mulig utfall være at store konsern heller betaler skatten, fremfor å bruke store summer på skatteplanlegging. Konsernene hadde da muligens spart penger ved å ikke benytte seg av dyre advokattjenester. Selv om skattesatsen ville blitt lavere, kan det være at skatteinntektene ville økt. Dette da flere konsern heller velger å betale skatten, enn å forsøke å unngå å betale skatten. En lavere skattesats kan derfor føre til større skatteproveny. Det er viktig å påpeke at dersom skattesatsen reduseres, må også fradragene for skatten fjernes helt. Hvis ikke vil en reduisering av satsen ikke ha en ønsket effekt.

Vi mener at en reduksjon av minimumsskatten muligens kan bidra til å redusere selskapers insentiver til å fortsette med skatteplanlegging og overskuddsflytting. Vi har ikke funnet noen kilder som underbygger denne teorien, men vi mener at det er et interessant poeng som muligens kan ha effekt på skatteinntektene, forutsatt at skattefradragene fjernes helt.

5.7 Forskjellen mellom NOKUS og Suppleringskatteloven

En viktig forskjell mellom NOKUS-reglene og Suppleringskatteloven er hvem som defineres som skattesubjektet. I NOKUS-reglene er det eierne som blir skattlagt for sin eierandel av et norsk kontrollert utenlandsk selskap, jf. Sktl. §10-60. I Suppleringskatteloven er det selskapet som er skattesubjektet, jf. Suppleringskatteloven §2-1. Likt for begge lovbestemmelsene er at det kun skal skattlegges etter eierandel i underbeskattet enhet.

En annen forskjell er hvordan passive og aktive inntekter beskattes. Som tidligere nevnt er passive inntekter en inntekt fra eksempelvis utbytte eller finansielle investeringer.¹³³ Aktive inntekter kan være ytelsesgodtgjørelse eller annen inntekt fra tjenesteyting.¹³⁴ I Suppleringskatteloven skal inntekten beregnes etter reglene i kapittel 3. Det er av dette justerte resultatet det skal beregnes suppleringskatt. I denne beregningen skilles det ikke mellom aktive og passive inntekter. Slik nevnt i delkapittel 3.5 skiller NOKUS mellom passive og aktive inntekter kun i unntaket i Sktl. §10-64 a. Første delen av unntaket går ut på at Norge ikke kan skattlegge de norske deltakerne i et selskap som er omfattet av en skatteavtale Norge er en del av, og selskapets inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter, jf. Sktl. §10-64 a. Det vil si at dersom selskapets inntekter hovedsakelig er av passiv karakter, kan Norge likevel skattlegge de norske deltakerne av det utenlandske selskapet.

En stor forskjell på Suppleringskatteloven og Skatteloven, er at Suppleringskatteloven ikke skiller mellom passive og aktive inntekter, mens Skatteloven skiller mellom det til en viss grad. En mulig utvidelse av NOKUS-reglene, slik at også aktive inntekter beskattes selv om det foreligger en skatteavtale, kan fange opp flere tilfeller og da gi økte skatteinntekter til Norge som ellers ville vært tapt. Bakgrunnen for inngåelse av skatteavtaler er å unngå dobbeltbeskatning. Innføring av beskatning av aktive inntekter, kan føre til at samme inntekt beskattes to ganger.

Dersom aktive inntekter tas hensyn til i NOKUS-beskatningen, kan det påvirke hvilke selskaper en investor velger å investere i. Dette skjer fordi en norsk investor som investerer i et selskap Norge har en skatteavtale med, og som er underlagt NOKUS-beskatning, kan risikere en dobbeltbeskatning av samme inntektsstrøm. Dette kan resultere i et redusert overskudd for selskapet og en økt skattebelastning for den norske investoren.

¹³³ (Ekberg, 2017)

¹³⁴ (Wiersholm, 2006)

En annen mulig utvidelse av NOKUS-reglene, kan være å utvide hvilke skattesubjekter som omfattes av NOKUS-beskatning. Slik reglene er i dag er det de norske deltakerne av et norsk-kontrollert selskap hjemmehørende i lavskatteland som blir beskattet, jf. Sktl. §10-60. En mulig utvidelse av definisjonen av skattesubjektet kan føre til større skatteproveny for Norge og dekke svakheter i skattelovgivningen. Eksempelvis dersom også selskaper blir skattepliktig gjennom NOKUS-beskatning, ikke bare deltakerne. Ved en utvidelse av definisjonen til skattesubjektet er det også her en risiko for at samme inntektsstrøm blir dobbeltbeskattet.

Det kan være flere fordeler ved å utvide NOKUS-reglene, istedenfor å implementere pilar 2. En fordel ved å utvide NOKUS-reglene, er at de reglene vil harmonisere bedre med Skatteloven enn det Suppleringskatteloven gjør, da blant annet definisjonene i Suppleringskatteloven skiller seg fra definisjonene i Skatteloven. Et annet poeng er at Suppleringskatteloven er basert på regnskapsmessige prinsipper. En annen mulig fordel ved utvidelse av NOKUS-regelverket, kan være at kostnadene for selskapene ved tilpasning av regelverket og kostnadene ved etterlevelse av regelverket, kan være lavere.

Vi ser flere fordeler ved en mulig utvidelse av NOKUS-reglene, sammenlignet med konsekvensene ved innføring av Suppleringskatteloven. Det kan være kostnadsbesparende for både bedrifter og Skatteetaten. NOKUS-reglene harmoniserer også bedre med annen norsk lovgivning. Selv om en utvidelse av NOKUS-reglene virker som en enkel løsning, er det en fare for dobbeltbeskatning av samme inntektsstrøm. Ved en utvidelse av regelverket, kan det være vanskelig å unngå denne dobbeltbeskatningen.

5.8 Har vi for mange regler som regulerer det samme?

En annen vurdering er om Norge har for mange lover som regulerer det samme. Trenger vi NOKUS-reglene lenger, eller er de overflødige etter implementeringen av Suppleringskatteloven?

NOKUS-reglene og Suppleringskatteloven regulerer selskaper som er lavt beskattet. Hovedforskjellen, som tidligere nevnt, er hvem som defineres som skattesubjektet i lovverkene. Etter NOKUS-reglene er det den norske eieren av selskapet som er skattesubjektet, men etter Suppleringskatteloven er det den enten morselskapet eller et annet selskap i samme konsern som er skattesubjektet. Uavhengig av skattesubjektene, beregnes både NOKUS-beskatningen og suppleringskatten, ut ifra overskuddet til selskapet, mer presist eieren sin andel av selskapsoverskuddet, jf. Suppleringskatteloven §1-1 (4) b. og Sktl. §10-61.

Slik problematisert tidligere i oppgaven kan det oppstå dobbeltbeskatning på samme inntektsstrøm dersom konsernenheten er pliktige til å svare suppleringskatt og de norske eierne av enheten er pliktige til å svare NOKUS-skatt. Tidligere i oppgaven, har en mulig løsning på dette vært å innføre et nytt unntak i Sktl. §10-64. Dette unntaket vil gå ut på at dersom et selskap er pliktig til å svare suppleringskatt, er ikke de norske eieren pliktige til å svare NOKUS-skatt. En annen mulig løsning på dette kan være å fjerne NOKUS-beskatning. Dette da NOKUS-beskatning kan være overflødig fordi suppleringskatten dekker samme formål og delvis samme område. Er problem som kan oppstå dersom man fjerner NOKUS-beskatning i Sktl. §10-60 flg. er at Norge vil få mindre skatteinntekter.

5.9 Oppsummering av kapittel 5

Til tross for at det er mange utfordringer knyttet til implementering og etterlevelse av Suppleringskatteloven, kan en mer hensiktsmessig løsning være å utvide allerede gjeldende norske regler. Det er viktig å merke seg at innføringen av Suppleringskatteloven er basert på en internasjonal avtale. Pilar 2 er opprettet for å forsøke å bekjempe skatteunndragelse på et globalt nivå. Det er derfor viktig at verdens stater har et felles regelverk, som partene kan forholde seg til og er pliktet til å følge. Grunnet dette er det derfor viktig at Norge følger utviklingen og forholder seg til internasjonale samarbeidsavtaler.

Kapittel - 6 Konklusjon

Norge er medlem av OECD og har implementert pilar 2 i norsk rett. OECD bidrar til en stabil økonomi, fremmer økonomisk vekst og legger til rette for verdenshandel.¹³⁵ OECD fremmer også økonomisk samarbeid og bilaterale handelsavtaler. Økende globalisering og grenseoverskridende handel gjør at selskaper kan være tilstedeværende i flere land, og derfor blir samarbeidet mellom land stadig viktigere.¹³⁶

Skatteproveny går hvert år tapt grunnet skatteplanlegging. OECD estimerer at omtrent 37% av alle verdens flernasjonale konsern er skattlagt med en skattesats på under 15%. De påpeker også at lavt beskattede konsernenheter, ikke bare eksisterer i lavskatteland, men at rundt 56% av de lavt beskattede konsernenhetene befinner seg i høyskatteland.¹³⁷ Dette tilsier at en stor andel skatteproveny går tapt hvert år. For Norge og mange andre land er skatteinntekter viktig for å sikre finansiering av det offentlige. Det er derfor viktig for land å sikre egne skatteinntekter.

I denne masteravhandlingen har vi studert mulige konsekvenser rundt implementering og etterlevelse av Suppleringskatteloven. Dette temaet er svært aktuelt da loven trådte i kraft fra og med regnskapsåret 2024. Lovverket er basert på OECD pilar 2 regelverket og rundt 140 land har blitt enige om implementering av dette.

Lovverket har blitt kritisert av mange. Mye av kritikken går ut på at Suppleringskatteloven ikke harmoniserer med annen norsk lovgivning, samt at reglene har blitt utvannet gjennom forhandlingene av pilar 2. Gjennom oppgaven har vi tatt for oss momenter for å svare på problemstillingen, som vi anser som viktige og interessante. Det kan være utfordringer knyttet til implementeringen og etterlevelsen

¹³⁵ (Fagelund Knudsen, Lundbo, & Johannessen, 2024)

¹³⁶ (Fagelund Knudsen, Lundbo, & Johannessen, 2024)

¹³⁷ (Finansdepartementet, 2023)

av regelverket vi har oversett, men som kan være viktig i drøftelsen rundt implementering av pilar 2. Det er også flere problemstillinger vi har nevnt i både avgrensning og i hoveddelen av oppgaven, som vi har valgt å ikke gå nærmere inn på da det blir for omfattende.

I den første delen av oppgaven ser vi på hvordan den norske internretten alene forsøker å håndtere dagens skatteutfordringer. Her går vi inn på blant annet hjemmehørende-begrepet, kildeskatt på royalty, og NOKUS-reglene. Videre i avhandlingen har vi gått inn i utarbeidelsen av pilar 2 og Suppleringskatteloven, for så å sammenligne og kritisere nye regler opp mot gamle regler.

I den avsluttende analysen drøfter vi problemer knyttet til implementering og etterlevelse av regelverket. Pilar 2-regelverket er komplisert, og det er dyrt for bedrifter å sette seg inn i. I tillegg er dette et regelverk bedriftene hele tiden må være oppdatert på. Det er store sjanser for at regelverket endrer seg de neste årene og at det medfører ytterligere kostnader for bedriftene. OECD har forsøkt å minske etterlevelseskostnadene gjennom innføringen av Safe Harbour-reglen. De er også kritiske til sanksjoner ved feil etterlevelse av regelverket, de første årene. OECD sier imidlertid ikke noe om hvilke konsekvenser som kan komme senere.

Fra OECD startet med BEPS-prosjektet i 2013 og frem til det ble ferdigstilt, har regelverket gjennomgått betydelige endringer. Gjennom årene har man sett behov for tilpasning av reglene. Når så mange land går sammen og blir enige om et felles regelverk, vil det foreligge forskjellige meninger og behov. Dette gjør at regelverket ikke er like rigid som det kanskje burde være, for å minske overskuddsflytting og skatteunndragelse.

Vår konklusjon er at det er store utfordringer knyttet til implementering og etterlevelse av Suppleringskatteloven. De negative konsekvensene av Suppleringskatteloven

overgår de positive, sett i et kortsiktig perspektiv. Kostnadene vil på kort sikt være høyere enn skatteprovenyet. Etter hvert som bedriftene har fått satt seg inn i regelverket, vil kostnadene mest sannsynlig reduseres. Likevel vil det fortsatt foreligge betydelige etterlevelseskostnader. Vi tror at på lang sikt er regelverket et steg i riktig retning for å forsøke å bekjempe internasjonal skatteunndragelse. Det er første gang så mange land har gått sammen for å bli enige om et felles regelverk innenfor skatterett. Dette i seg selv er revolusjonerende.

6.1 Veien videre

I Norge er kostnadene knyttet til feil etterlevelse av skatteloven høye. Ved feil etterlevelse av Suppleringskattelove kommer det per i dag ingen sanksjoner. Det er viktig at dersom OECD innfører sanksjoner på dette området, bør Norge sine sanksjoner harmonisere med OECD sine.

Vi har tidligere i avhandlingen problematisert forholdet mellom Suppleringskatteloven og NOKUS-reglene, da spesielt lavskattelandsvurderingen. I lovforslaget var det flere av ekspertuttalelsene som mente harmoniseringen mellom disse to lovverkene kunne bli et problem, og ønsket derfor en oppklaring på dette området. Vi lurte derfor på om Norge ender opp med å endre lavskattelandsvurderingen i Skatteloven.

Videre ser vi frem til å følge med på hvordan regelverket vil utvikle seg og fungere på sikt. Hvordan det nye regelverket vil harmonisere med de Norske lovene, og om det vil forekomme tvister på området. Det vil også bli interessant å se hvordan Høyesterett vil utarbeide rettspraksis og hvordan de tolker samhandlingen mellom Suppleringskatteloven og annen skattelovgivning. Vil dette føre til en endring i tolkningen av Skatteloven, eller vil Skatteloven sine regler måtte endres?

Bibliografi

- Abrahamsen, O. (2023, Desember). *SSB.no*. Hentet Januar 2024 fra Vekst i statens inntekter fra personskatt i 2022: <https://www.ssb.no/inntekt-og-forbruk/skatt-for-personer/statistikk/skatt-for-personer/artikler/vekst-i-statens-inntekter-fra-personskatt-i-2022>
- Arnold, B. (2022, Juni 16). *IBFD*. Hentet fra OECD/International - An investigation into the Interaction of CFC Rules and the OECD Pillar Two Global Minimum Tax: https://research-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2022_06_o2_1.html
- Beck, J., & Fantoft-Seielstad, H. B. (2022). *Idunn.no*. Hentet fra Beskatning av hybride enheter etter norsk internrett og OECDs mønsteravtale – noen problemstillinger: <https://www-idunn-no.ezproxy.library.bi.no/doi/10.18261/skatte rett.41.1.4>
- Bjerksund, P., & Schjelderup, G. (2023, Juni 4). *Dagens Næringsliv*. Hentet fra Lavere skatt for bedriftseiere nå enn under Stoltenberg: <https://www.dn.no/kronikk/skatt/utbytteskatt/formuesskatt/lavere-skatt-for-bedriftseiere-na-enn-under-stoltenberg/2-1-1455712>
- Blandhol, S., Tøssebro, H., & Skotheim, Ø. (2015). *Idunn.no*. Hentet fra Innføring i juridisk metode: <https://www.idunn.no/doi/10.18261/ISSN1504-3126-2015-06-02>
- Den faste delegasjonen til OECD og UNESCO i Paris. (2024, Februar 14). *Norge og OECD/UNESCO*. Hentet fra Arbeidsområder : <https://www.norway.no/no/missions/oecd-unesco/oecd---unesco/om-oecd/arbeidsomrader/>
- Ekberg, E. (2017). *KPMG.no*. Hentet fra Beskatning av norsk eierskap i lavskatteland - «NOKUS»: <https://verdtavite.kpmg.no/beskatning-av-norsk-eierskap-i-lavskatteland-nokus/?s>
- EU tax observatory . (2024). *Taxobservatory.eu* . Hentet fra GLOBAL TAX EVASION REPORT 2024: https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global_tax_evasion_report_24.pdf
- Europalov, & Lovdata. (u.d.). *Europalov.no*. Hentet April 2024 fra Om EU-rettsaktene: <https://europalov.no/laer-mer/eu-rettsaktene>

- European Commission . (2024, April 7). *Taxation and Customs Union*. Hentet April 7, 2024 fra https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/company-taxation/anti-tax-avoidance-directive_en
- European Council . (2024, April 11). *European Council* . Hentet April 11, 2024 fra <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/anti-tax-avoidance-package/>
- European, & comission. (2021). *European comission*. Hentet fra Questions and Answers on Minimum corporate taxation: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_6967
- Evers, M., Gentsch, D., & Velthoven, M. (2023). *EY.com*. Hentet fra Five things to watch as EU Member States roll out Pillar Two rules: https://www.ey.com/en_gl/insights/tax/five-things-to-watch-as-eu-member-states-roll-out-pillar-two-rules
- Fagelund Knudsen, O., Lundbo, S., & Johannessen, B. (2024, April 8). *OECD*. Hentet fra Store norske leksikon : <https://snl.no/OECD>
- Finansdepartement. (2023, november 24). *Regjeringen.no*. Hentet februar 7, 2024 fra Prop. 29 LS (2023 –2024): <https://www.regjeringen.no/contentassets/2f113defc8f24f51bf79fb0680695f36/no/pdfs/prp202320240029000dddpdfs.pdf>
- Finansdepartementet . (2023, September 24). *Norge vil innføre regler om skattlegging av multinasjonale konsern*. Hentet fra Regjeringen.no: <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/norge-vil-innfore-regler-om-skattlegging-av-multinasjonale-konsern/id3015877/>
- Finansdepartementet . (2023, Juni). *Regjeringen.no*. Hentet fra Høring - innføring av regler om global minimumsbeskatning i norsk rett (pilar 2): <https://www.regjeringen.no/contentassets/572ccdb26ef9402f8b8a95a69903bdfa/horing-innforing-av-regler-om-global-minimumsbeskatning-i-norsk-rett-pilar-2.pdf>
- Finansdepartementet. (1997-1998). *Regjeringen.no*. Hentet fra Ot.prp. nr. 86 (1997-98): <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-86-1997-98-/id120734/?ch=1>
- Finansdepartementet. (2023-2024). *Lovdata.no*. Hentet fra Prop.29 LS (2023–2024): https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/prop-29-ls-202324/*?searchResultContext=1711&rowNumber=1&totalHits=6
- Finanskomiteen. (1995-1996). *Stortinget.no*. Hentet fra Innst. O. nr. 73 (1995-1996): <https://stortinget.no/no/Saker-og->

publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/1995-1996/inno-199596-073/1/

- Folkvord, & Furusest. (2021). *Idunn*. Hentet januar 29, 2025 fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/u-18-utland--norsk-kontrollert-utenlandsk-selskap-nokus/U-18.002/U-18.004/>
- Folkvord, B., & Furusest, E. (2024, Februar 27). *Idunn*. Hentet fra <https://www.idunn.no/doi/epdf/10.18261/skatteett.42.3-4.1>
- Furusest, E. (2016, Juli 9). *Bi*. Hentet Januar 24, 2023 fra <https://www.bi.no/forskning/business-review/articles/2016/08/rett-til-a-omga-skatt/>
- Hammerich, P., & Jøtun, C. (2022, Mars 10). *BAHR*. Hentet fra Bruk av skallselskaper i investeringsstrukturer (ATAD III): <https://bahr.no/newsletter/kapitalforvaltning-bruk-av-skallselskaper-i-investeringsstrukturer-atad-iii>
- Haslehner, W., & Pantazatou, K. (2022, March). *Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)*. Hentet fra European Parliament: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU\(2022\)703353_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU(2022)703353_EN.pdf)
- Holmen, H., Hamme, R., & Skogly, T. (2019). *revregn.no*. Hentet fra EU-dommer om reelt etablert-kravet: <https://www.revregn.no/asset/pdf/2019/6-50-4.pdf>
- Kalajdzic, P., Sættem, J., & Fermariello, U. (2023, November 24). *Langt fra sikkert at Norge vil tjene på ny skatt*. Hentet fra NRK: <https://www.nrk.no/norge/vedum-varsler-ny-skatt-for-de-aller-storste-selskapene-1.16650931>
- KPMG. (2016). *KPMG.no*. Hentet fra Høyesterettsdom i Den Norske Amerikalinje: <https://kpmg.com/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2016/04/hoyesterettsdom-i-den-norske-amerikalinje.html>
- KPMG. (2017). *KPMG.no*. Hentet fra Beskatning av norsk eierskap i lavskatteland - «NOKUS»: <https://verdtavite.kpmg.no/beskatning-av-norsk-eierskap-i-lavskatteland-nokus/?s>
- KPMG. (2022, Juni). *KPMG*. Hentet fra EU Anti-Tax Avoidance Directive : <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/08/eu-anti-tax-avoidance-directive.html>

- Lovdata.* (2018-2019). Hentet fra Lovvedtak 25:
<https://lovdata.no/static/LOVVED/lovved-201819-025.pdf>
- Lunde, A. (2021). *Økokrim.no*. Hentet fra Skattekriminalitet:
<https://www.okokrim.no/skattekriminalitet.422274.no.html>
- Mikkelsen, J. A., & Thorstad, H. (2023). *Pwc.no*. Hentet fra Forslag om en suppleringskatt i norsk rett - norsk implementering av Pilar 2 reglene:
<https://blogg.pwc.no/skattebloggen/forslag-om-en-suppleringskatt-i-norsk-rett-norsk-implementering-av-pilar-2-reglene>
- Nærings- og fiskeridepartementet. (2021). *regjeringen.no*. Hentet fra Maritim næring:
<https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/maritim-naring/ny-temaside/forste-kolonne/maritime-naringer/id2589227/>
- NHO. (2024, April 30). *Selskapsskatt*. Hentet fra NHO:
<https://www.nho.no/tema/skatter-og-avgifter/artikler/selskapsskatt/>
- Norges offentlige utredninger 2022:20. (2022). *Regjeringen.no*. Hentet fra Et helhetlig skattesystem:
<https://www.regjeringen.no/contentassets/2dcc57a783cc4403bbdb48558514dc38/no/pdfs/nou202220220020000dddpdfs.pdf>
- NOU. (2014). *Regjeringen.no*. Hentet fra Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi:
<https://www.regjeringen.no/contentassets/bbd29ff81485402681c6e6ea46655fae/no/pdfs/nou201420140013000dddpdfs.pdf>
- NOU 2022. (2022). *Et helhetlig skattesystem*. Hentet fra
<https://www.regjeringen.no/contentassets/2dcc57a783cc4403bbdb48558514dc38/no/pdfs/nou202220220020000dddpdfs.pdf>
- OECD. (2017, November 21). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Hentet fra https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page27
- OECD. (2020, oktober 14). *OECD ilibrary*. Hentet fra Undertaxed Payments Rule:
<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/33895d4d-en/index.html?itemId=/content/component/33895d4d-en>
- OECD. (2021). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. Hentet fra OECD.org:
<https://treasury.gov.au/sites/default/files/2022-09/c2022-297844-model-rules.pdf>
- OECD. (2022). *OECD.org*. Hentet fra Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges->

arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf

- PwC. (2024, April). *PwC.no* . Hentet fra Country or region: OECD Model Rules: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/international-tax-planning/pillar-two/pwc-pillar-two-tracker-full-data-v2.pdf>
- Rederiskatteutvalget. (2006). *Regjeringen.no* . Hentet fra NOU 2006: 4 Forslag til endringer i beskatningen av norsk utenriks sjøfart: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2006-4/id156984/?ch=9>
- Regjeringen. (1991-1992). *Stortinget.no*. Hentet fra Ot.prp.nr.16 (1991-1992) pkt.6.7: <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Stortingsforhandlinger/Lesevisning/?p=1991-92&paid=4&wid=a&psid=DIVL473>
- Regjeringen. (2019). *Lovdata*. Hentet Januar 2024 fra Proposisjon 1 LS: <https://lovdata.no/static/PROP/prop-201819-001-lov.pdf>
- Schjelderup, G. (2020). *snl.no*. Hentet fra skatteparadis: <https://snl.no/skatteparadis>
- Schjeldrup, G. (2022). *SNL.no*. Hentet fra Skatteparadis: <https://snl.no/skatteparadis>
- Skaar , A. A., & Kristensen, R. K. (2023). *Lærebok i Bedriftsskatterett*. Oslo: Gyldendal.
- Skar, H. (2024, Mars 21). *Skatt*. Hentet fra Store Norske Leksikon : <https://snl.no/skatt>
- Skatteetaten. (2023). *Liste over lavskatteland og ikke-lavskatteland*. Hentet Januar 29, 2024 fra Skatteetaten.no: <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/u-18-utland--norsk-kontrollert-utenlandsk-selskap-nokus/U-18.002/U-18.004/>
- Skatteetaten. (2023, 11 10). *Om internprising*. Hentet januar 25, 2024 fra Skatteetaten.no : <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/internprising/temaer/om-internprising/>
- Skatteetaten. (2023). *Skatteetaten.no* . Hentet fra Global skattereform: <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/global-skattereform/>
- Skatteetaten. (u.d.). *Skatteetaten.no* . Hentet Januar 2024 fra Global skattereform: <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/global-skattereform/>

- Skevik, H., Bystrøm, I., & Weiby, I. (2023, august 16). *15% kildeskatt på renter og royalty*. Hentet fra BDO: <https://www.bdo.no/nb-no/bloggen/15-kildeskatt-pa-renter-og-royalty>
- Smeets, A., & Moreau, P. (2024, januar 25). *EY*. Hentet Mars 11, 2024 fra https://www.ey.com/en_be/tax/pillar-two-what-is-the-importance-of-the-country-by-country-safe-harbors
- Stortinget. (1995-1996). *Stortinget.no*. Hentet fra Innst. O. nr. 73 (1995-1996): <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/1995-1996/inno-199596-073/?lvl=0>
- Sundby, P. F. (2023, Juni 8.). *PWC*. Hentet Januar 24, 2024 fra <https://blogg.pwc.no/skattebloggen/fast-driftssted.-et-overblikk>
- Thuesen, N. P. (2024). *snl.no*. Hentet fra Bermuda: <https://snl.no/Bermuda>
- Wheeler, J. (2018). *IBFD.org*. Hentet fra Single taxation?: <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-04/18-079-single-taxation-final-web.pdf>
- Wiersholm. (2006). *Regjeringen.no*. Hentet fra Høringsuttalelse vedrørende forslag om endringer i NOKUS-reglene i NOU 2006:4 kapittel 8: https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kilde/fin/hdk/2006/0016/ddd/pdfv/284907-55_nhovedlegg.pdf
- Zimmer, F., & BÄHR. (2023). *Bedrift, Selskap og Skatt*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Zimmer, F. (2017). *Internasjonal Inntektsskatterett*. Oslo: Universitetsforlaget.

Juridisk Bibliografi

Lover

1992 LOV-1992-11-27-109 Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven)

1997 LOV-1997-06-13-44 Lov om aksjeselskaper (Aksjeloven)

1997 LOV-1997-06-13-45 Lov om allmennaksjeselskaper (Allmennaksjeloven)

1999 LOV-1999-03-26-14 Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)

2024 LOV-2024-01-12-1 Lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (Suppleringskatteloven)

Forarbeider

Innst. 159 L (2023–2024) Innstilling fra finanskomiteen om Lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern

Prop.1 LS (2020–2021) Skatter, avgifter og toll 2021

Prop. 29 LS (2023 – 2024) Lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven)

Ot.prp. nr. 86. (1997-98). Ny skattelov. Finansdepartementet.

Ot.prp.nr.16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992

Ot.prp. Nr.1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 - lovendringer

Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. Av suppleringskatteloven av 12. januar 2024 nr.1. (FOR-2024-03-26-541)

NOU 2022: 20 *Et helhetlig skattesystem .*

NOU 2014:13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.*

FOR-2023-12-14-2071 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024 (Stortingets skattevedtak)

Rettspraksis

EU-domstolens dom C-196/04 (Cadbury Sweppes)

HR-2016-586-A (Den norske amerikalinje dommen)

EU- direktiver

Directive (EU) 2016/1164 *Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*

Directive (EU) 2022/2523 *Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union*