

Safe Harbour under supplerings-skatteloven (Pillar 2) i Norge

Norge har innført deler av OECDs modellregler om global effektiv minimumsskatt på 15 prosent («Pillar 2»)¹ i lov om suppleringskatt som trådte i kraft 1. januar 2024. Reglene innebærer betydelige endringer i beskatningen av foretak som er omfattet. Enheter som er del av et multinasjonalt konsern med konsolidert global omsetning over 750 millioner euro i to av de siste fire årene, omfattes av reglene. Suppleringskatteloven i Norge innebærer også at rene norske konsern omfattes.



Advokat
**Hilde Annette Skougstad
Gamkinn**
Manager i KPMG Law

1. Regler om Safe Harbour

Suppleringskatteloven § 5-7 gir departementet fullmakt til å fastsette Safe Harbour-regler som godkjennes av Inclusive Framework.² Regler om Safe Harbour er implementert i forskrift til suppleringskatteloven som ble publi-

sert og trådte i kraft 26. mars 2024, med virkning for inntektsåret 2024.³

Reglene om Safe Harbour skal forenkle og redusere administrasjons- og etterleveskostnader ved å gi blant annet lavere kostnader, samt forenklede beregninger og rapporteringsplikter for både skattytere og skatteadministrasjoner.⁴ Det er valgfritt for omfattede konsern å benytte en Safe Harbour-regel. Som utgangspunkt gjøres valget årlig og for én og én jurisdiksjon. Med Safe Harbour menes «regler som gir rapporterende konsernenhet en valgadgang til å sette suppleringskatten i en jurisdiksjon til null for et regnskapsår, dersom vilkårene for å bruke den aktuelle Safe Harbour-regelen er oppfylt».⁵

Det er hittil gitt tre Safe Harbour-regler gjennom OECD Inclusive Framework⁶, og det kan komme flere. Det er foreløpig

implementert en midlertidig og en permanent regel om Safe Harbour i norsk rett. Det betyr at et omfattet konsern på visse vilkår kan sette ordinær suppleringskatt i en jurisdiksjon til null, og også forenkle sin rapporteringsplikt.⁷

Suppleringskattepliktige fastsetter eget grunnlag for og beregner suppleringskatt selv. Konsernenheter og faste driftssteder rapporterer suppleringskatt i informasjonsmeldingen GloBE Information Return (GIR). GIR er utarbeidet av OECD Inclusive Framework, og vil bli utvekslet mellom jurisdiksjonene. I tillegg kommer levering av norsk suppleringskattemelding, der det bare er selskap som faktisk betaler suppleringskatt etter suppleringskatteloven som skal levere slik melding. Skattemeldingen skal i utgangspunktet bare inneholde opplysninger ikke opplyst om i GIR. GIR skal også fylles ut dersom et omfattet konsern benytter seg av en Safe Harbour. Det skal her blant annet opplyses om hvilken Safe Harbour-regel som er benyttet. I tillegg må enheten fylle ut poster med opplysninger om inntekt og skatt, avhengig av hvilken Safe Harbour som er benyttet.

1 Pillar 2 er en del av OECDs Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-prosjekt. Formålet er å bekjempe skatteunndragelse og utnyttelse av hull i skattesystemet av multinasjonale selskaper. Pillar 2-reglene, også kjent som "Globe Rules" (Global anti-Base Erosion Rules), skal sikre at multinasjonale selskaper (MNE) betaler en minimumsskatt på sine inntekter uavhengig av hvor de opererer. Dette skjer gjennom tre regler: hovedregel (i) om skatteinkludering (Income Inclusion Rule forkortet (IIR), der utgangspunktet er at morselskapet øverst i eierkjeden blir suppleringskattepliktig for en eventuell underbeskattet inntekt for konsernenheter i en annen jurisdiksjon. Suppleringskatten er differansen mellom en skattesats på 15 prosent og den faktiske beskatningen. Nasjonal suppleringskatt er regel nummer 2 (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax forkortet QDMTT) og innebærer at den enkelte lokale konsernenhet svarer sin andel av suppleringskatt i hjemlandet. Regel nummer tre om skattefordeling) Undertaxed Profit Rule (UTPR) får virkning dersom beregnet suppleringskatt fra underbeskattede konsernenheter ikke fanges opp av de to førstnevnte reglene.

2 Prop. 29 LS (2023-24) Lov om suppleringskatt, s. 46.

3 Norske regler om Safe Harbour er regulert i forskrift, slik at nye Safe Harbour-regler kan implementeres i internretten raskere.

4 Prop. 29 LS (2023-24) Lov om suppleringskatt, s. 76.

5 Forskrift til suppleringskattelov § 5-7-1 (definisjon).

6 OECD Inclusive Framework on BEPS er en internasjonal gruppe med ca. 140 land og jurisdiksjoner som samarbeider for å implementere tiltak mot skatteunndragelse og aggressiv skatteplanlegging. Rammeverket er en del av OECDs prosjekt for å bekjempe Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), med fokus på strategier multinasjonale selskaper kan bruke for å redusere skatter ved å flytte overskudd til lav- eller nullskattejurisdiksjoner.

7 Prop. 29 LS (2023-24) Lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern, s. 53.

2. Permanent kvalifisert Safe Harbour tilknyttet nasjonal suppleringskatt (QDMTT Safe Harbour)

2.1 Innledning

Det er innført en norsk permanent regel om Safe Harbour tilknyttet kvalifisert nasjonal suppleringskatt⁸, også kalt Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT). Den permanente Safe Harbour benyttes når det er beregnet nasjonal suppleringskatt i en annen jurisdiksjon for å unngå å beregne suppleringskatt etter skatteinkluderingsreglene.

Utgangspunktet er at den nasjonale suppleringskatten skal trekkes fra ved beregning av suppleringskatt etter skatteinkluderingsreglene. Det følger av hovedregelen om beregning av suppleringskatt at suppleringskatten «beregnes samlet for hver jurisdiksjon. Denne utgjør suppleringskattesatsen multiplisert med det overskytende skattegrunnlaget, tillagt etterberegnet suppleringskatt og fratrukket nasjonal suppleringskatt».⁹ Årsaken til dette er at reglene gir mulighet for ulik utføring av nasjonal suppleringskatt (QDMTT), som kan medføre at nasjonal suppleringskatt blir lavere enn suppleringskatt etter skatteinkluderingsreglene. Det betyr at man må ha to beregninger; en for hver av de ulike reglene.

Ved bruk (valg) av nasjonal suppleringskatt (QDMTT) Safe Harbor settes suppleringskatten etter skatteinkluderingsreglene i denne jurisdiksjonen til null, slik at det bare blir beregnet nasjonal suppleringskatt. Det forutsetter imidlertid at både den nasjonale suppleringskatten og tilhørende (QDMTT) Safe Harbour er kvalifisert.

Det stilles flere krav til en kvalifisert nasjonal suppleringskatt for at den skal aksepteres som en Safe Harbour. Det er G2Os Inclusive Framework on BEPS (OECD) som vurderer om en kvalifisert nasjonal suppleringskatt opp-

fyller disse. Det er forventet at det utarbeides en liste over jurisdiksjoner der OECD anser den nasjonale suppleringskatten (QDMTT) som kvalifisert. Det innebærer blant annet krav til regnskap, konsistens, administrasjon og lokalt regnskapsspråk. En godkjent kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe Harbour åpner for at suppleringskatten i en jurisdiksjon kan settes til null der den respektive jurisdiksjonen har innført en nasjonal regel om suppleringskatt. Det medfører at konsernenhetene ilegges en skatt på 15 prosent i sin hjemstat, og dermed eliminerer behovet for en separat effektiv skatteberegning for den jurisdiksjonen.

2.2 Forenklet beregningsmetode Safe Harbour og tre tester

Som nevnt ovenfor stilles det flere krav til en kvalifisert nasjonal suppleringskatt Safe Harbour: (i) kvalifisert nasjonal suppleringskatt skal beregnes basert på øverste morselskaps regnskapsspråk eller et lokalt regnskapsspråk som oppfyller visse vilkår, (ii) beregning av kvalifisert nasjonal suppleringskatt skjer på tilsvarende måte som beregning av ordinær suppleringskatt unntatt der modellreglene eksplisitt krever eller tillater noe annet, og (iii) jurisdiksjonen som ilegges kvalifisert nasjonal suppleringskatt, må tilfredsstillende krav som følger av den løpende overvåkningsprosessen som ligner på den som gjelder for den ordinære suppleringskatteregelen.¹⁰

Den permanente Safe Harbour-regelen innebærer tre tester og en forenklet beregningsmetode for uvesentlige konsernenheter («NMCE»). Suppleringskatt i en jurisdiksjon skal anses som null for et regnskapsår dersom en av testene nedenfor er oppfylt:

1. Routine Profits-test ¹¹	2. De minimis-exclusion ¹²	3. Effektiv skattesats ¹³	Ytterligere regler om forenklete beregninger vil mest sannsynlig bli gitt i OECDs administrative retningslinjer.
Testen er oppfylt dersom justert overskudd i jurisdiksjonen er lik eller mindre enn det substansbaserte inntektsfradraget beregnet etter suppleringskatteloven § 5-3 (GIR post 3.2.1.1.3-post 3.3.2.1).	Testen er oppfylt om gjennomsnittlig samlet inntekt i jurisdiksjonen er mindre enn 10 millioner euro, og gjennomsnittlig samlet resultat er mindre enn 1 million euro, beregnet etter suppleringskatteloven § 5-5 (GIR post 3.2.1.1.3 og 2.2.2 i GIR).	Testen er oppfylt om den effektive skattesatsen beregnet etter suppleringskatteloven § 5-2 er minst 15 % (beregnes i GIR del 3).	
Kan benytte forenklet beregning (LLR) for uvesentlige konsernenheter.	Kan benytte forenklet beregning (LLR) for uvesentlige konsernenheter.	Kan benytte forenklet beregning (LLR) for uvesentlige konsernenheter.	

Videre kan uvesentlige konsernenheter forenkle beregninger og rapporteringen i tilfeller der det ikke skal beregnes suppleringskatt i en jurisdiksjon. Uvesentlige enheter er definert i forskrift § 5-7-21 (1) som:

«enbeter, herunder faste driftssteder, som er del av et konsern i samsvar med § 1-5-1 første ledd bokstav a nr. 1, men som er utelatt fra konsernregnskapet utelukkende på grunn av størrelse eller vesentlighetsgrunner. Et fast driftssted er kun uvesentlig dersom hovedenbeten er en uvesentlig konsernenbet.»

Forenklet beregningsmetode Safe Harbour innebærer at uvesentlige konsernenheter benytter tall fra land-for-land-rapporten og ikke fra regnskapet, mens de øvrige

⁸ Forskrift til suppleringskattelov kapittel 5 B om Safe-Harbour - regler knyttet til kvalifisert nasjonal suppleringskatt.

⁹ Suppleringskatteloven § 5-1 (2).

¹⁰ Prop. 29 LS (2023-24) Lov om suppleringskatt, s. 55.

¹¹ Forskrift til suppleringskattelov § 5-7-20 bokstav a.

¹² Forskrift til suppleringskattelov § 5-7-20 bokstav b.

¹³ Forskrift til suppleringskattelov § 5-7-20 bokstav c.

konsernenhetene gjør vanlige beregninger (i informasjonsmeldingen del 3, det vil si GIR).

Forskjellen mellom testene ovenfor og tilsvarende tester under den midlertidige overgangsregelen land-for-land Safe Harbour som er presentert nedenfor, er at testene anvendes ved bruk av suppleringskattereglene, med forenklete beregninger av inntekter, omsetning og skatteberegninger (i motsetning til å bruke land-for-land-rapporten og kvalifiserte finansregnskapsdata). Effekten av å møte noen av testene ovenfor er som nevnt at supplerings-skatten for en jurisdiksjon er null for det relevante regnskapsåret.

3 Midlertidig Safe Harbour-regler knyttet til land-for-land-rapportering

3.1 Innledning

Den midlertidige land-for-land-rapporteringen (CbCR) Safe Harbour reduserer det globale konsernets supplerings-skatt i en jurisdiksjon til null om ett av tre alternative vilkår er oppfylt. Den midlertidige Safe Harbour-regelen kan skattepliktige benytte i tre år etter at suppleringskatteloven trådte i kraft. Regelen gjelder for regnskapsår som begynner senest 31. desember 2026, men ikke for regnskapsår som slutter etter 30. juni 2028. Skattepliktige kan i praksis benytte den midlertidige regelen i omtrent tre år etter at suppleringskattereglene trer i kraft.¹⁴

3.2 Tre alternative vilkår

Dersom konsernet oppfyller ett av tre alternative vilkår, kan suppleringskatten i en jurisdiksjon settes til null for den aktuelle perioden.¹⁵ Det er én alternativ test per jurisdiksjon for å kvalifisere for land-for-land Safe Harbour:



Reglene om Safe Harbour skal forenkle og redusere administrasjons- og etterlevelseskostnader ved blant annet å gi lavere kostnader, samt forenklete beregninger og rapporteringsplikter for både skattytere og skatteadministrasjoner.

1. De minimis-test ¹⁶	2. Forenklet ETR test ¹⁷	3. Routine profits test ¹⁸	
Konsernet har i sin kvalifiserte ¹⁹ land-for-land-rapport rapportert en samlet inntekt på under 10 millioner euro, og	Forenklet effektiv skattesats / Overskudd (tap) før inntektsskatt \geq Overgangssats ²⁰	Konsernets resultat før skattekostnad i land-for-land-rapporten er lik eller lavere enn det substansbaserte inntektsfradraget ²¹ for konsernenhetene i jurisdiksjonen.	Om en jurisdiksjon mislykkes med land-for-land Safe Harbour, kan den ikke bruke den i fremtidige år.
et resultat før skattekostnad på mindre enn 1 million euro, for den relevante jurisdiksjonen.	Overgangssatser: ²² 2023/24 2025 2026 $\geq 15\%$ $\geq 16\%$ $\geq 17\%$		

De minimis-testen omfatter konsern som har rapportert i sin kvalifiserte land-for-land-rapport en samlet inntekt på under EUR 10 millioner, og et resultat før skatt på mindre enn EUR 1 million i den relevante jurisdiksjonen.

¹⁶ Forskrift § 5-7-30 (1) bokstav a.

¹⁷ Forskrift § 5-7-30 (1) bokstav b.

¹⁸ Forskrift § 5-7-30 (1) bokstav c.

¹⁹ En kvalifisert land-for-land-rapport legges til grunn, og dette vurderes ut fra om rapporten er utarbeidet basert på et kvalifisert regnskap. Et kvalifisert regnskap er enten (i) samme regnskap benyttet ved utarbeidelse av det øverste morselskapets konsernregnskap, (ii) den enkelte konsernenhets regnskap utarbeidet i samsvar med et akseptert eller autorisert regnskapsspråk, og med etterrettelig informasjon, eller (iii) en konsernenhets regnskap benyttet som grunnlag for å utarbeide konsernets land-for-land-rapport, men bare i tilfeller der den respektive konsernenhet ikke er inkludert i konsernregnskapet på grunn av materielle grunner eller konsernenhetens størrelse, se Prop. 29 LS (2023-2024) Lov om suppleringskatt, s. 54.

²⁰ Den forenklete, effektive skattesatsen beregnes ved å dele de forenklete, dekkede skattene (inntektsskatt utgift rapportert i MNEs finansielle rapporter, minus ev. skatter som ikke er dekkede skatter eller skatter knyttet til usikre skatteposisjoner) med overskuddet eller tapet før skatt rapportert i det globale konsernets land-for-land-rapporter (CbCR).

²¹ Beregnet etter suppleringskatteloven § 5-3 (om substansbasert inntektsfradrag).

²² Forskrift til suppleringskattelov § 5-7-30 (3) bokstav c.

¹⁴ Prop. 29 LS (2023-24) Lov om suppleringskatt, s. 49.

¹⁵ Prop. 29 LS (2023-24) Lov om suppleringskatt, s. 53.

Videre gjelder en forenklet effektiv skattesatstest (nr. 2); om konsernet har en effektiv skattesats på minst 15 prosent for regnskapsår som begynner i 2023 og 2024, minst 16 prosent i 2025 og minst 17 prosent i 2026. Effektiv skattesats beregnes ved å dele skattekostnad i konsernets kvalifiserte²³ regnskap på resultat før skattekostnad som rapportert i land-for-land-rapporten. Skattekostnaden hentes fra konsernets kvalifiserte regnskap og justeres for skatter ikke omfattet etter supplerings-skattereglene og usikre skatteposisjoner.²⁴

I test nr. 3 skal konsernets resultat før skattekostnad i land-for-land-rapporten før skatt i jurisdiksjonen være lik eller lavere enn det substansbaserte inntektsfradraget for konsernenhetene i jurisdiksjonen som beregnet etter suppleringskatteloven § 5-3.²⁵

Merk at dersom et konsern ikke anvender den midlertidige Safe Harbour-regelen i et tidligere regnskapsår hvor konsernet har vært undergitt supplerings-skatteregler i en jurisdiksjon, kan det ikke benytte seg av Safe Harbour-regelen i etterfølgende regnskapsår. I praksis betyr det at om konsernet først faller ut av Safe Harbour-regelen ett år, medfører det at konsernet mister adgangen til å benytte regelen i en jurisdiksjon for de etterfølgende årene.²⁶

Om konsernet ikke oppfyller vilkårene for midlertidige land-for-land Safe Harbour, skal konsernet i stedet gjøre en

23 Det gjelder vilkår for å anse et regnskap som kvalifisert, og én mulighet for konsernet er å benytte regnskapet utarbeidet som konsernregnskap til det øverste morselskapet.

24 Prop. 29 LS (2023-24) Lov om suppleringskatt, s. 54.

25 Prop. 29 LS (2023-24) Lov om suppleringskatt, s. 54.

26 Prop. 29 LS (2023-24) Lov om suppleringskatt, s. 53.

full beregning etter de ordinære suppleringskattereglene, herunder av den effektive skattesatsen og supplerings-skatten for den relevante jurisdiksjonen.²⁷

Nasjonale konsern har ingen plikt til å utarbeide land-for-land-rapport siden de mangler internasjonal tilstedeværelse. Dette tilsier som utgangspunkt at nasjonale konsern ikke vil kunne benytte den midlertidige Safe Harbour-overgangsregelen som baserer seg på land-for-land-rapportering. Det kan likevel gi urimelige utslag, og departementet kommer tilbake til dette spørsmålet.²⁸

4. Rapportering og endring av suppleringskatt, tilleggsskatt mv.

Ved bruk av Safe Harbour-regler er det ingen plikt å levere norsk supplerings-skattemelding siden suppleringskatten settes til null. Videre er det fritak fra leveringsplikt for GIR, dersom den leveres av øverste morselskap eller annen konsernenhet til en jurisdiksjon Norge har informasjonsutvekslingsavtale med. Foreløpig ser det ut som dette også gjelder ved anvendelse av Safe Harbour. Konsernenheter med fritak fra leveringsplikt fordi opplysningene leveres av en annen konsernenhet, skal gi notifikasjon til skattemyndighetene om hvilken konsernenhet som leverer, og i hvilken jurisdiksjon. Norske konsernenheter kan avtale seg imellom hvem som skal gi notifikasjon. Likevel er det en risiko for sanksjoner dersom GIR ikke blir levert, uten hensyn til en ev. inngått avtale.

27 Prop. 29 LS (2023-24) Lov om suppleringskatt, s. 54.

28 Prop. 29 LS (2023-24) Lov om suppleringskatt, s. 54.

Første rapporteringsfrist er i juni 2026, som er 18 måneder fra utløpet av det første regnskapsåret til det øverste morselskapet. Fra og med inntektsåret 2025 er rapporteringsfristen 15 måneder. Frist for å levere norsk skattemelding for suppleringskatt er tidligst 30. juni 2026, som er én måned etter leveringsfrist for GIR. Suppleringskatt betales én måned etter levering av suppleringskattemelding.

Når det gjelder forhåndsvarsling for enkeltvedtak, skal den vedtaket retter seg mot, forhåndsvarsles med en passende uttalelsesfrist om saken. I saker om Safe Harbour-regler²⁹ er fristen for å uttale seg seks måneder.³⁰

Frist for å endre fastsetting av suppleringskatt er fem år etter at skattemeldingen er levert. Det er verdt å merke seg at fristen for å bestride bruk av Safe Harbour-regler³¹ er tre år etter at melding for suppleringskatt er mottatt.³² Det er skattepliktig enhet som må anmode skattemyndighetene om en endring. Det er foreløpig ikke avklart hvordan endring av GIR skal gjennomføres.

Suppleringskatt følger gjeldende regler om tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven. Norske skattemyndigheter vil neppe sanksjonere brudd på reglene nå i innfasingsperioden, og følger dermed OECDs føringer om å være tilbakeholdne i startfasen.

29 Gitt i medhold av [suppleringskatteloven § 5-7](#).

30 Skatteforvaltningsloven § 12-6 (1).

31 Gitt i medhold av [suppleringskatteloven § 5-7](#).

32 Skatteforvaltningsloven § 5-6 (1).